

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет)
Высшая школа экономики и управления
Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

РАБОТА ПРОВЕРЕНА

Рецензент, начальник отдела
внутреннего контроля ООО
«Аудиторская фирма «Авуар»
_____ Т.В. Иванова
«__» _____ 2017 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой
_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2017 г.

**ДИСКОНТИРОВАНИЕ В УЧЕТЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ЗАПАСОВ
ПРЕДПРИЯТИЯ В СИСТЕМЕ ИНТЕГРАЦИИ РОССИЙСКИХ И
МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ**

**ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01.2017.003.ВКР**

Руководитель ВКР, доцент

_____ Е.А. Гончар
_____ 2017 г.

Автор ВКР, студентка группы ЭУ-402

_____ И.А. Едапина
_____ 2017 г.

Нормоконтролер, доцент

_____ Л.А.
Ширшикова
_____ 2017 г.

РЕФЕРАТ

Едапина И.А. Дисконтирование в учете основных средств и запасов предприятия в системе интеграции российских и международных стандартов. – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ- 402, 2017. – 181 с., 25 табл., 5 прил., библиогр. список – 43 наим.

Объект исследования – дисконтированная стоимость основных средств и запасов в условиях отсрочки (рассрочки) платежа.

Предмет исследования – особенности оценки и учета основных средств и запасов по дисконтированной стоимости в условиях отсрочки (рассрочки) платежа с учетом сближения российских и международных стандартов.

Цель исследования – разработка методики оценки и учета основных средств и запасов по дисконтированной стоимости в условиях отсрочки (рассрочки) платежа на основе интеграции российских и международных стандартов.

Выпускная квалификационная работа состоит из трех разделов. В первом разделе рассмотрены подходы к оценке основных средств и запасов с применением дисконтирования. Во втором разделе разработаны методологические основы в учете основных средств и запасов с применением дисконтирования. В третьем разделе осуществлена практическая реализация системы учета на примере сквозной задачи, по результатам которой проведен финансовый анализ.

Результаты работы. В ходе проведенного исследования установлено, что в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в момент признания и основные средства и запасы, и кредиторская задолженность оцениваются по справедливой стоимости, что предопределяет появление двухкомпонентной структуры первоначальной стоимости приобретенных активов, что выявляет необходимость использования счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Результаты работы могут быть использованы в качестве теоретической и методологической основы Фондом развития бухгалтерского учета «НРБУ БМЦ», а также образовательными учреждениями для программ учебных дисциплин.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

.....	8
1 ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ЗАПАСОВ С ПРИМЕНЕНИЕМ ДИСКОНТИРОВАНИЯ	12
1.1 Стоимостные оценки в учете активов и обязательств в системе интеграции российских и международных стандартов	12
1.2 Подходы к оценке стоимости основных средств и запасов в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в системе интеграции российских и международных стандартов	23
1.3 Дисконтирование в оценке обесценения основных средств	33
Выводы по разделу один	37
2 НОВАЦИИ В УЧЕТЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ЗАПАСОВ С ПРИМЕНЕНИЕМ ДИСКОНТИРОВАНИЯ	39
2.1 Методические основы учета основных средств предприятия в системе интеграции российских и международных стандартов	39
2.2 Методические основы учета запасов предприятия в системе интеграции российских и международных стандартов	100
Выводы по разделу два	117
3 ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ	118
3.1 Сквозная задача по учету основных средств и кредиторской задолженности	118
3.2 Финансовый анализ по результатам решения сквозной задачи	122

Выводы	по	разделу	три	
.....				124
ЗАКЛЮЧЕНИЕ				125
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК				130
ПРИЛОЖЕНИЯ				134
ПРИЛОЖЕНИЕ А. Бухгалтерский учет основных средств по модели первоначальной стоимости				134
ПРИЛОЖЕНИЕ Б. Бухгалтерский учет основных средств, приобретаемых на условиях рассрочки платежа				136
ПРИЛОЖЕНИЕ В. Бухгалтерский учет основных средств по модели переоцененной стоимости				152
ПРИЛОЖЕНИЕ Г. Бухгалтерский учет запасов				170
ПРИЛОЖЕНИЕ Д. Сквозная задача по учету основных средств и кредиторской задолженности				176

ВВЕДЕНИЕ

В течение последних лет наблюдается тенденция приближения российских стандартов учета к международным. Об этом свидетельствует появление проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета, отдельные положения которых заимствованы с определенной долей корректировки из МСФО. В настоящий момент Бухгалтерским Методологическим Центром разработаны проекты стандартов по основным средствам, по нематериальным активам, по запасам, по долговым инструментам. Наиболее высокий резонанс с выпуском этих проектов имеет дисконтирование в учете активов и обязательств. А именно, это касается, в первую очередь, оценки активов, приобретаемых и реализуемых с отсрочкой или рассрочкой платежа.

В отношении основных средств, запасов и кредиторской задолженности в операциях приобретения, возникают вопросы:

1) По какой стоимости отражать основные средства, запасы и кредиторскую задолженность в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в момент первоначального признания в бухгалтерском учете предприятия;

2) В каких случаях и каким образом производится пересчет справедливой стоимости основных средств, запасов и кредиторской задолженности в дальнейшем;

3) Какие изменения происходят в бухгалтерском учете основных средств и запасов в связи со сближением российских и международных стандартов;

4) Как повлияет применение новых подходов к оценке основных средств, запасов и кредиторской задолженности на показатели ликвидности, финансовой устойчивости и рентабельности предприятия;

5) Как отразится новый порядок оценки и учета основных средств и запасов в связи с применением положений МСФО и проектов ФСБУ на калькулировании себестоимости, формировании финансовых результатов и расчете налогооблагаемой базы по налогу на имущество.

Перечисленные вопросы predeterminedелили цель исследования – разработка методики оценки и учета основных средств и запасов по дисконтированной стоимости в условиях отсрочки (рассрочки) платежа на основе интеграции российских и международных стандартов.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

1) раскрыть понятия цены сделки, дисконтированной стоимости, амортизированной стоимости, справедливой стоимости, рыночной стоимости;

2) определить вид стоимости основных средств, запасов и кредиторской задолженности в момент признания в условиях отсрочки (рассрочки) платежа;

3) обозначить и раскрыть новации методики бухгалтерского учета основных средств, запасов и кредиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с проектами ФСБУ, МСФО;

4) определить порядок пересчета стоимости основных средств, запасов и кредиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа и представить методологию бухгалтерского учета, связанную с этими операциями;

5) определить влияние нового порядка оценки и учета стоимости основных средств и запасов в связи с применением положений МСФО и проектов ФСБУ на калькулирование себестоимости, формирование финансовых результатов;

6) определить влияние дисконтирования на показатели финансового состояния предприятия по результатам решения сквозной задачи.

Предмет исследования – особенности оценки и учета основных средств и запасов по дисконтированной стоимости в условиях отсрочки (рассрочки) платежа с учетом сближения российских и международных стандартов.

Объект исследования – дисконтированная стоимость основных средств и запасов в условиях отсрочки (рассрочки) платежа.

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды российских и зарубежных ученых в области оценки и учета основных средств, запасов и кредиторской задолженности; в области стоимостных оценок активов и обязательств с применением дисконтирования; в области организации учета

активов и обязательств с применением дисконтирования. Широко раскрыты данные темы в работах Кутера М.И., Куликовой Л.И., Новодворского В.Д., Нагорной Т. Д., Пономаревой Л. В., Соколова Я.В., Хорина А.Н. и др. [25; 26; 33, с. 130–134; 34, с. 12–17; 35, с. 88–91; 42]. В работе использованы положения РСБУ, МСФО и проектов ФСБУ.

Основными методами исследования являются сравнительный, системный и структурный анализ, экономико-математическое моделирование.

Информационную базу исследования составили стандарты (РСБУ, МСФО и проектов ФСБУ), научные и практические журналы, расчетные данные, полученные в результате исследования.

Результаты, полученные в ходе исследования.

1. Установлено, что в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в момент признания основные средства (или запасы) и кредиторская задолженность поставщикам оцениваются по справедливой стоимости, определяемой методом дисконтирования денежных потоков доходного подхода. В момент признания справедливая стоимость основного средства (или запасов) равна справедливой стоимости кредиторской задолженности.

2. Определен порядок пересчета справедливой стоимости основных средств (и запасов) и кредиторской задолженности поставщику для двух вариантов учетной политики: 1) пересчет производится при наступлении даты оплаты поставщику; 2) пересчет производится на конец отчетного периода в связи с изменением временной стоимости денег.

3. Разработана методика оценки и учета основных средств, запасов и кредиторской задолженности для случая использования отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с положениями проектов ФСБУ, МСФО.

4. Произведена апробация предложенной методики оценки и учета основных средств и кредиторской задолженности для случая использования отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с положениями проектов ФСБУ, МСФО на проектном примере.

5. Произведена апробация предложенной методики оценки и учета запасов и кредиторской задолженности для случая использования отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с положениями проектов ФСБУ, МСФО на проектном примере.

6. Произведена апробация предложенной методики оценки и учета основных средств и кредиторской задолженности для случая использования отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с положениями проектов ФСБУ, МСФО на примере сквозной задачи, по результатам которой проведен финансовый анализ в сравнении показателей ФСБУ (МСФО) и РСБУ. В результате установлено, что дисконтирование в учете основных средств и кредиторской задолженности положительно влияет на показатели финансового благополучия предприятия.

7. Определено, что дисконтирование в оценке и учете основных средств и запасов и возникающая необходимость пересчета справедливой стоимости указанных активов создает проблему калькулирования себестоимости продукции, товаров, работ, услуг; проблему формирования финансовых результатов; проблему расчета налоговой базы по налогу на имущества для случая, когда не применяется кадастровая стоимость. Выявленные следствия предопределяют необходимость параллельного ведения учета по РСБУ в целях разрешения вытекающих обозначенных проблем.

Практическая значимость исследования в появлении возможности с использованием теоретико-методологических разработок организовать систему бухгалтерского учета на предприятии в соответствии с последними реформами, связанными со сближением российских и международных стандартов, признаками чего является появление проектов ФСБУ.

1 ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ЗАПАСОВ С ПРИМЕНЕНИЕМ ДИСКОНТИРОВАНИЯ

1.1 Стоимостные оценки в учете активов и обязательств в системе интеграции российских и международных стандартов

В МСФО и отчасти в проектах ФСБУ фигурируют понятия цены сделки, дисконтированной, амортизированной и приведенной стоимости.

Определение цены сделки содержится в п. 47 МСФО(IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Цена сделки – это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон (например, некоторые налоги с продаж). Возмещение, обещанное по договору с покупателем, может включать в себя фиксированные суммы, переменные суммы либо и те, и другие [15]. Согласно п. 51 указанного стандарта, сумма возмещения может варьироваться ввиду скидок, специальных скидок, возврата средств, кредитов, уступок в цене, стимулов, бонусов за результаты, штрафов или других аналогичных статей. То есть, по сути, цена сделки – это номинальная стоимость.

Определение дисконтированной стоимости активов в стандартах отсутствует, но оно раскрыто массово в других источниках, отражающих одну и ту же суть. Согласно общему представлению, дисконтированная стоимость актива – это приведенная (текущая) стоимость актива, определяемая с учетом фактора временной стоимости денег посредством приведения будущих ожидаемых денежных потоков, связанных с активом, к текущей дате, через применение ставки дисконтирования. Для расчета ставки дисконтирования в большинстве случаев применяются модель оценки капитальных активов CAPM и модель средневзвешенной стоимости капитала WACC [24].

Средневзвешенная стоимость капитала (как ставка дисконтирования для бездолгового денежного потока) рассчитывается по формуле (1.1):

(1.1)

где w_e – доля собственного капитала в инвестированном капитале компании;
 w_d – доля долгосрочной задолженности в инвестированном капитале компании;
 r_e – ставка дохода на собственный капитал;
 r_d – стоимость заемного капитала;
 t_c – эффективная ставка налога на прибыль.

Ставку дохода на собственный капитал (R_e) можно рассчитать по модели CAPM по формуле (1.2):

(1.2)

где r_f – безрисковая ставка дохода;
 β – коэффициент бета (характеризует чувствительность оцениваемого актива к изменениям рыночной доходности (рассчитывается по статистическим данным и выражает вариабельность доходности актива по отношению к среднерыночной доходности));
 r_m – среднерыночная ставка дохода;
 α – рыночная премия за риск.

Для непубличных компаний вышеприведенная формула CAPM для расчета ставки дисконтирования могут дополняться показателями α и β – премиями за малый размер и специфические риски соответственно по формуле (1.3):

(1.3)

где R_f – дополнительная норма доходности за риск инвестирования в конкретную компанию;

R_m – дополнительная норма доходности за риск инвестирования в малую компанию.

Зачастую по модели CAPM производится на расчет стоимости собственного капитала (ставки дохода на собственный капитал), а сразу расчет ставки дисконтирования.

Известен еще метод кумулятивного построения (Buildupmethod, BUP) для расчета ставки дисконтирования, суть которого схематично представлена на рисунке 1.1.

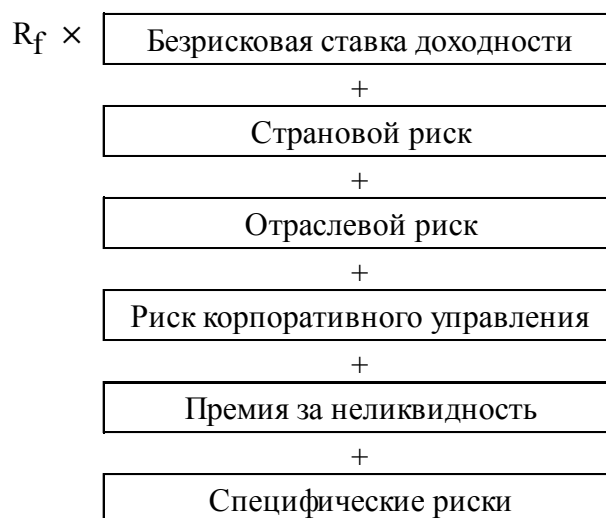


Рисунок 1.1 – Расчет ставки дисконтирования методом кумулятивного построения

Понятие амортизированной стоимости (правда, применительно к финансовым активам и обязательствам) раскрывается в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» [13] и МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» [16], трактовки которых в этой части предполагают одинаковую сущность. Согласно МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание

и оценка», амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства – сумма, в которой оценивается финансовый актив или финансовое обязательство при первоначальном признании, минус платежи в счет основной суммы долга, плюс или минус величина накопленной амортизации, рассчитанной с использованием метода эффективной процентной ставки, – разницы между указанной первоначальной суммой и суммой к выплате при наступлении срока погашения, а также за вычетом снижения стоимости (напрямую или путем использования счета оценочного резерва) вследствие обесценения или невозможности взыскания задолженности [13].

Согласно МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства – это сумма, в которой оценивается финансовый актив или финансовое обязательство при первоначальном признании, минус платежи в счет основной суммы долга, плюс или минус величина накопленной амортизации, рассчитанной с использованием метода эффективной процентной ставки, – разницы между указанной первоначальной суммой и суммой к выплате при наступлении срока погашения, и, применительно к финансовым активам, скорректированная с учетом оценочного резерва под убытки [16].

В соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», эффективная процентная ставка – ставка, дисконтирующая расчетные будущие денежные выплаты или поступления на протяжении ожидаемого срока действия финансового инструмента или, где это уместно, более короткого периода, точно до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства [13]. Эффективная ставка процента – это аналог показателя внутренней нормы доходности (IRR), применяемого при оценке эффективности инвестиционных проектов. Экономический смысл IRR состоит в следующем: это максимальная цена, по которой имеет смысл привлекать ресурсы, чтобы инвестиционный проект остался безубыточным. По аналогии, говоря об экономическом смысле эффективной ставки процента, можно утверждать, что

это максимальный процент (цена), под который можно привлекать актив, чтобы в течение периода отсрочки (рассрочки) платежа, его стоимость была полностью амортизирована.

В виде формулы для расчета эффективной ставки процента вышеописанную ее сущность можно представить следующим образом (1.4):

$$(1.4) \quad - \frac{\text{---}}{\text{---}}$$

где $-$ – балансовая стоимость финансового актива или обязательства, руб.;

$-$ – денежные потоки, связанные с финансовым активом или обязательством, за период n , руб.;

$-$ – общее количество периодов между платежами в течение периода рассрочки (при отсрочке $n = k$ и соответствует длительности отсрочки платежа);

$-$ – эффективная ставка процента.

Понятие справедливой стоимости содержится в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [14], согласно п. 24 которого, справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть цена выхода), независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки. Подходы и методы оценки справедливой стоимости активов представлены на рисунке 1.2.

В таблице 1.1, составленной руководителем департамента методологии и корпоративной отчетности компании «СТС Медиа» Ольгой Литвиненко [29], подробно раскрыты методы оценки справедливой стоимости активов и обязательств в рамках трех применяемых подходов: рыночного, доходного и затратного. Достоинства и недостатки рыночного подхода, доходного подхода и затратного подхода к оценке справедливой стоимости объектов,

систематизированные Ольгой Литвиненко, представлены в таблицах 1.2, 1.3, 1.4 соответственно. В таблице 1.5 представлены рекомендации Ольги Литвиненко относительно выбора подходов к оценке справедливой стоимости в зависимости от природы объекта.

Согласно п. 72 МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», для того чтобы добиться наибольшей последовательности и сопоставимости оценок справедливой стоимости и раскрываемой в их отношении информации, настоящий МСФО устанавливает иерархию справедливой стоимости [19].

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» был выпущен в мае 2011 года. Его основная цель – дать определение справедливой стоимости и методику ее оценки.



Рисунок 1.2 – Подходы и методы оценки справедливой стоимости активов

Таблица 1.1 – Подходы к оценке справедливой стоимости

Рыночный подход	Доходный подход	Затратный подход
Метод сопоставимых компаний (guidelinecompany method) – используется в основном при оценке финансовых инструментов	Метод дисконтирования денежных потоков (discountedcashflow method) – наиболее популярный метод в рамках доходного подхода, чаще всего используется при оценке бизнеса	Метод скорректированных чистых активов (adjustednetassetsmethod) – может использоваться при оценке бизнеса
Метод сопоставимых сделок (comparabletransactions method)	Метод избыточных прибылей (multi-periodexcessearningsmethod) – используется при оценке гудвила и прочих НМА	Метод стоимости замещения или восстановительной стоимости (replacementor reproductioncostmethod) – может использоваться при оценке основных средств
Метод сравнения прямых продаж (direct sales comparison method)	Метод освобождения от роялти (relieffromroyaltymethod) – используется при оценке торговых знаков, патентов	Метод выигрыша в себестоимости (costsavingsapproach) – может использоваться при оценке различных видов НМА
	Метод оценки опционов (optionsmethod) – используется для расчета справедливой стоимости опционов, например, по модели Блэка-Сколеса (BlackScholesmodel)	

Таблица 1.2 – Рыночный подход: достоинства и недостатки

Достоинства	Недостатки
Данный подход наиболее точно отражает рыночную стоимость активов (обязательств) или бизнеса	Не всегда возможно определить основной рынок для отдельных видов сделок
При использовании данного подхода в наименьшей степени применяются нерыночные оценки и допущения	Могут быть сложности в оценке сопоставимых рыночных сделок из-за отсутствия общедоступной информации
Данный подход наилучшим образом определяет справедливую стоимость в понимании регулирующих органов и разработчиков стандарта	Возможны грубые ошибки при корректировках выбранных рыночных сделок-аналогов
	Справедливая стоимость, полученная с помощью рыночного подхода, подвержена изменению из-за волатильности рынка (например, снижение рыночной капитализации компании вследствие ухудшения экономической ситуации в стране)

Таблица 1.3 – Доходный подход: достоинства и недостатки

Достоинства	Недостатки
Стоимость актива или бизнеса равна текущей стоимости всех будущих выгод, генерируемых данным активом или бизнесом	Прогноз будущих денежных потоков может отличаться от фактических результатов
Входящие данные, используемые в модели, могут быть изменены в зависимости от специфики оцениваемого объекта или бизнеса, например, ставка риска, рост в прогнозном периоде, уровень прогнозируемого денежного потока и т. д.	Компания может неправильно выбрать ставку дисконтирования или неправильно оценить рискованность будущих денежных потоков, что серьезно повлияет на оценку справедливой стоимости
	Расчет модели достаточно простой, и это может привести к упрощению, недостатку анализа или использованию нецелесообразных данных (например, завышенного коэффициента роста в прогнозном периоде или неправильной ставки дисконтирования)

Таблица 1.4 – Затратный подход: достоинства и недостатки

Достоинства	Недостатки
Затратный подход может обеспечить минимальную стоимость для активов, которые являются уникальными, не имеющими аналогов на рынке; максимальную стоимость для активов, которые легко заменяются и ликвидны на рынке	Подход не дает прямого анализа экономических выгод, связанных с оцениваемым активом или бизнесом
Исторические (понесенные) затраты достаточно легко получить и проверить	Данный подход может быть неприменим для стоимостного анализа определенных видов активов, например: – нематериальных активов; – активов, которые являются уникальными, не имеющими аналогов на рынке, так как эти активы не могут быть легко замещены или восстановлены аналогичными объектами
Подход дает возможность решить, что лучше: воспроизвести объект или его купить	Поправки на альтернативные издержки или потенциальное обесценение активов часто не принимаются во внимание при расчете затратным подходом

Таблица 1.5 – Выбор подхода в зависимости от природы оцениваемого объекта

Вид оцениваемого объекта	Рыночный подход	Доходный подход	Затратный подход
Оценка бизнеса	+	+	+
Недвижимое имущество	+	+	+
Машины и оборудование	+	+	+
Нематериальные активы	–	+	–
Финансовые активы	+	+	–

Данная иерархия предусматривает группировку исходных данных, включаемых в методы оценки, используемые для оценки справедливой стоимости, по трем уровням (п. 76–90).

В рамках иерархии справедливой стоимости наибольший приоритет отдается ценовым котировкам (некорректируемым) активных рынков для идентичных активов или обязательств (исходные данные Уровня 1) и наименьший приоритет – ненаблюдаемым исходным данным (исходные данные Уровня 3). Таким образом, иерархия справедливой стоимости (для нефинансовых активов) представлена следующим образом:

Уровень 1 – рыночные котировки;

Уровень 2 – другие наблюдаемые исходные данные;

Уровень 3 – ненаблюдаемые исходные данные.

Схема применения этапов оценки по иерархии источников и способов определения справедливой стоимости представлена на рисунке 1.3.

Согласно п.67 МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», методы оценки, применяемые для оценки справедливой стоимости, должны в максимальной степени использовать релевантные наблюдаемые исходные данные и сводить к минимуму использование ненаблюдаемых исходных данных.



Рисунок 1.3 – Схема применения этапов оценки по иерархии источников и способов определения справедливой стоимости

Согласно п. 74 МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», доступность релевантных исходных данных и их относительная субъективность

могут повлиять на выбор уместных методов оценки (пункт б1). Однако в рамках иерархии справедливой стоимости приоритеты расставляются по исходным данным, используемым в методах оценки, а не по методам оценки, используемым для оценки справедливой стоимости. Например, оценка справедливой стоимости, полученная с использованием расчета приведенной стоимости, может быть отнесена к Уровню 2 или Уровню 3 в зависимости от исходных данных, которые являются значительными для оценки в целом, и уровня в иерархии справедливой стоимости, к которому относятся эти исходные данные.

Для третьего уровня иерархии справедливой стоимости нефинансовых активов МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» предъявляет требование описания методики оценки.

Если сравнивать понятие «справедливой стоимости» по МСФО с понятием «рыночная стоимость», как его трактует Закон № 135–ФЗ «Об оценочной деятельности» [1], то можно увидеть, что эти определения практически не отличаются друг от друга.

Так, согласно ст. 3. Закона № 135–ФЗ «Об оценочной деятельности», рыночная стоимость объекта оценки – наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства [1], то есть когда:

- 1) одна из сторон сделки не обязана отчуждать объект оценки, а другая сторона не обязана принимать исполнение;
- 2) стороны сделки хорошо осведомлены о предмете сделки и действуют в своих интересах;
- 3) объект оценки представлен на открытом рынке посредством публичной оферты, типичной для аналогичных объектов оценки;

4) цена сделки представляет собой разумное вознаграждение за объект оценки и принуждения к совершению сделки в отношении сторон сделки с чьей-либо стороны не было;

5) платеж за объект оценки выражен в денежной форме.

Согласно п. 24 (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть цена выхода), независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки [14].

Но это только формально, если под справедливой стоимостью для целей МСФО (IAS) «Основные средства», в зависимости от конкретных обстоятельств, понимается либо стоимость реальных сделок, либо стоимость замещения, либо стоимость исходя из дисконтированного дохода, то для целей Закона № 135–ФЗ и стандартов оценки рыночная стоимость определяется исходя из сочетания сравнительного, доходного и затратного подходов (п. 18 Постановления Правительства РФ от 6 июля 2001 г. № 519 «Об утверждении стандартов оценки» [2]).

В заключении необходимо отметить, что разнообразие стоимостных оценок в учете активов и обязательств предопределяет трудности в выборе подходящего вида стоимости при решении прикладных задач. В частности, споры возникают при квалификации вида стоимости основных средств, запасов в случаях отсрочки (рассрочки) платежа, авторское разрешение которых представлено в ходе дальнейшего исследования.

1.2 Подходы к оценке стоимости основных средств и запасов в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в системе интеграции российских и международных стандартов

На первый взгляд, можно предположить, что при приобретении активов (к примеру, основных средств или запасов) в случае отсрочки или рассрочки платежа следует применять в соответствии с проектами федеральных стандартов бухгалтерского учета дисконтирование только кредиторской задолженности и, наоборот, дебиторской в случае реализации основных средств, запасов и других активов. Иными словами, кредиторская и дебиторская задолженности в случае наличия отсрочки или рассрочки платежа по новым правилам надо полагать должны учитываться первоначально по дисконтированной (приведенной) стоимости. Согласно п. 4. ФСБУ «Долговые инструменты», кредиторская задолженность относится к долговым инструментам. Согласно п. 8. ФСБУ «Долговые инструменты», приведенная стоимость долгового инструмента – это стоимость долгового инструмента, определенная при первоначальном признании, увеличенная или уменьшенная на сумму накопленной с использованием метода определения ставки кредитования амортизации разницы между стоимостью на момент первоначального признания и стоимостью на момент погашения, а также за вычетом списания на обесценение или безнадежную задолженность [5].

Согласно п. 14. ФСБУ «Долговые инструменты», в случае, когда справедливую стоимость долгового инструмента невозможно определить на основе доступной организации информации, она определяется путем дисконтирования номинальной величины долгового инструмента [5]. Ставка дисконтирования в данном случае определяется как процентная ставка, под которую организация в обычном порядке привлекает заемные средства на сопоставимых условиях. Это правило распространяется и на дебиторскую задолженность, как разновидность долгового инструмента. В МСФО схожий подход к оценке стоимости кредиторской и дебиторской задолженности,

являющимся разновидностями финансовых инструментов, но, тем не менее, есть некоторые отличия от положений проектов ФСБУ.

Так, согласно п. 4.1.1 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» [16], за исключением случаев, когда применяется пункт 4.1.5, организация должна классифицировать финансовые активы как оцениваемые впоследствии по амортизированной стоимости, справедливой стоимости через прочий совокупный доход или справедливой стоимости через прибыль или убыток, исходя из:

- 1) бизнес-модели, используемой организацией для управления финансовыми активами;

- 2) характеристик финансового актива, связанных с предусмотренными договором денежными потоками.

Согласно п. 4.1.2 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», финансовый актив должен оцениваться по амортизированной стоимости, если выполняются оба следующих условия:

- 1) финансовый актив удерживается в рамках бизнес-модели, целью которой является удержание финансовых активов для получения предусмотренных договором денежных потоков;

- 2) договорные условия финансового актива обуславливают получение в указанные даты денежных потоков, являющихся исключительно платежами в счет основной суммы долга и процентов на непогашенную часть основной суммы долга.

Аналогичные положения содержатся в отношении финансовых обязательств, к которым относится кредиторская задолженность, в соответствии с п. 4.2.1 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Таким образом, в соответствии с положениями МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», кредиторская и дебиторская задолженность оценивается по амортизированной стоимости, либо по справедливой стоимости.

Продолжая анализ и рассуждения относительно стоимости активов, приобретаемых и реализуемых на условиях отсрочки (рассрочки) платежа, необходимо обратить внимание на следующий важный момент.

Как было подтверждено, основные средства и запасы, приобретаемые с отсрочкой (рассрочкой) платежа, в момент первоначального признания отражаются по дисконтированной стоимости. В результате проведения операции по приобретению основного средства или запасов в учете, помимо самих активов соответствующего вида, возникает кредиторская задолженность, которая является финансовым обязательством и отражается в момент первоначального признания по амортизированной или справедливой стоимости. Сумма по операции – одна, тогда как может быть разная оценка основных средств или запасов (по дисконтированной стоимости) и кредиторской задолженности (по амортизированной или справедливой стоимости)? Как описано ранее, справедливая стоимость актива или обязательства может определяться на основании трех подходов (рыночный, доходный и затратный) в зависимости от располагаемой информации. Дисконтированная стоимость актива – это, по сути, справедливая стоимость, определенная доходным подходом путем дисконтирования. Получается, что в случае приобретения актива с отсрочкой (рассрочкой) платежа дисконтированная стоимость актива есть справедливая стоимость актива и она равна справедливой стоимости кредиторской задолженности поставщикам.

При этом, необходимо отметить, что в МСФО и проектах ФСБУ есть отдельные положения, касающиеся рассматриваемого вопроса, которые различно толкуются экспертами. А именно, согласно п. 18. ФСБУ «Основные средства», стоимостью имущества, имущественных прав, работ, услуг, приобретаемых у других лиц на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, считается сумма, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной

величиной подлежащих уплате в будущем денежных средств учитывается в порядке, установленном для учета долговых затрат в течение периода отсрочки (рассрочки) [7]. Данное положение относительно стоимости в момент первоначального признания одними экспертами толкуется применительно только к кредиторской задолженности, другие эксперты солидарны с нашей точкой зрения того, что здесь речь идет о дисконтированной стоимости основных средств. Аналогичное положение неоднозначного толкования такого же содержания имеется в п. 23 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [14].

Стирает разногласия между экспертами результаты рассмотрения проекта ФСБУ «Основные средства» Советом при Минфине, опубликованные 30.01.2017 г. (таблица 1.6).

Таблица 1.6 – Проект ФСБУ «Основные средства»: до и после рассмотрения Советом при Минфине

Предмет различия между МСФО и РСБУ	По МСФО	По РСБУ	Позиция проекта ФСБУ «ОС»	Позиция Совета при Минфине
Стоимость при оплате с отсрочкой	дисконтированная	номинальная	различие устраняется	различие устраняется

Представленное в таблице 1.6 толкование положений ФСБУ и МСФО по основным средствам Советом при Минфине и Бухгалтерским Методологическим центром, свидетельствует о том, что в МСФО основные средства, приобретаемые при оплате с отсрочкой (рассрочкой) платежа в момент первоначального признания учитываются по дисконтированной стоимости и что в проекте ФСБУ «Основные средства» заложена по этому вопросу такая же концепция.

Аналогичные вышеприведенным положениям по оценке стоимости активов, приобретаемых на условиях отсрочки (рассрочки) платежа есть в проекте ФСБУ «Запасы» (п. 13) применительно к запасам [6]. П. 18 МСФО (IAS) 2 «Запасы» [10], косвенно указывает на дисконтирование в таких случаях стоимости запасов, толкование здесь еще более не однозначное. В этом смысле п. 13 проект ФСБУ

«Запасы» более близок в этой части к раскрытию необходимости дисконтирования стоимости запасов, приобретаемых на условиях отсрочки (рассрочки) платежа, так как он по содержанию полностью аналогичен п. 18 ФСБУ «Основные средства», вывод по положениям которого сделан выше. То есть в проект ФСБУ «Запасы» заложена по этому вопросу такая же концепция, заключающаяся в том, что в учете запасы, приобретаемые на условиях отсрочки (рассрочки) платежа, в момент первоначального признания признаются по дисконтированной стоимости [6]. В свою очередь, на основании ранее приведенных аргументов, дисконтированная стоимость основных средств и запасов и есть их справедливая стоимость, определенная доходным подходом с той лишь особенностью, что здесь необходимо уделить особое внимание методике расчета ставки дисконтирования.

Такая же ситуация и с нематериальными активами, приобретаемыми на условиях отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с п. 18 проекта ФСБУ «Нематериальные активы» и п. 32 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Собственно говоря, рассуждения по поводу квалификации стоимости активов и обязательств в условиях отсрочки (рассрочки) платежа подтверждаются положениями п. 4.1.5 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», согласно которому, независимо от положений п. 4.1.1 – 4.1.4 организация может при первоначальном признании финансового актива по собственному усмотрению классифицировать его, без права последующей реклассификации, как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если это позволит устранить или значительно уменьшить непоследовательность подходов к оценке или признанию (иногда именуемую «учетным несоответствием»), которая иначе возникла бы вследствие использования различных баз оценки активов или обязательств либо признания связанных с ними прибылей и убытков [16]. То же самое сказано относительно установления стоимости финансовых обязательств в таких случаях в п. 4.2.2. указанного стандарта.

Проводя дальнейший анализ, следует обратить внимание на порядок пересчета справедливой стоимости активов (рассмотрим на примере основных средств) в течение периода отсрочки (рассрочки). А именно, следует ответить на вопрос – действительно ли надо производить дооценку справедливой стоимости основных средств и начисленной по ним амортизации при наступлении очередной даты платежа поставщику в соответствии с договором.

Отвечая на этот вопрос, необходимо рассмотреть переоценку кредиторской задолженности при наступлении очередной даты платежа по договору, в котором оговаривается период отсрочки (рассрочки) и график платежей. Получается, что при наступлении очередной даты платежа поставщику по договору имеющие ранее место быть оценочные обязательства в сумме разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью основного средства переходят в текущие обязательства перед поставщиком.

Продолжая рассуждения, следует разобраться, что в этот момент происходит со стоимостью основного средства. Стоимость приобретенного основного средства и возникшая кредиторская задолженность перед поставщиком в бухгалтерском учете предприятия отражаются одновременно, так как появляются в результате одной хозяйственной операции «Получено оборудование (к примеру) от поставщика». Конечно, из этого факта не вытекает следствие «Стоимость основного средства в балансе равна сумме кредиторской задолженности поставщику этого актива на любую дату». Необходимо отметить, что величину кредиторской задолженности в балансе предприятия уменьшают выплаты денежных средств поставщику, которые никак не влияют на оценку стоимости уже поставленного на учет основного средства. Но важно обратить внимание, что это лишь вступление для сравнения ситуаций и к вопросу о связи отражения в учете справедливой стоимости кредиторской задолженности со стоимостью основного средства в балансе предприятия прямого отношения не имеет. Дело в том, что с наступлением очередной даты платежа поставщику, когда в бухгалтерском учете, как уже было определено, отражается переход оценочных

обязательств в текущую кредиторскую задолженность перед поставщиком, происходит факт того, что стоимость основного средства теперь должна формироваться из части фактической стоимости соразмерной сумме начисленной оплаты поставщику и части прежней справедливой стоимости. Это соответствует требованиям п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [3] и п. 15. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [8] относительно достоверности данных бухгалтерской отчетности, по которым возможна объективная оценка финансового положения предприятия. В связи с этим, нагляден факт того, что прежняя справедливая стоимость основного средства с наступлением даты начисления очередной оплаты поставщику меняется и должна быть переоценена. Соответственно в бухгалтерском учете должна быть отражено увеличение первоначальной (справедливой) стоимости основного средства и доначисление амортизации по нему вследствие изменения первоначальной (справедливой) стоимости основного средства. Таким образом, получен ответ на поставленный первый вопрос – действительно необходимо производить дооценку справедливой стоимости основных средств и начисленной по ним амортизации при наступлении очередной даты платежа поставщику в соответствии с договором.

Перейдем ко второму вытекающему вопросу – важно определить только ли при наступлении очередной даты платежа по договору необходимо производить пересчет справедливой стоимости основных средств и начисленной по ним амортизации или есть еще другие случаи. Дело в том, что согласно п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении [3]. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Согласно п. 15. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», финансовая отчетность должна достоверно

представлять финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации [8]. Как можно увидеть, требования к бухгалтерской отчетности в РСБУ и МСФО идентичны. Аналогичный проект ФСБУ по бухгалтерской отчетности организаций пока не разработан, но сама реформа российского бухгалтерского учета ориентирована на приближение отечественных стандартов к международным с определенной долей корректировки. Поэтому, прогнозируя дальнейшее развитие реформы российского бухгалтерского учета, можно приблизительно ориентироваться на МСФО. В частности, что понимается под достоверным отражением финансового положения организации при составлении бухгалтерской отчетности? Одним из главных международных документов, имеющим отношение к этому вопросу, является МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [14]. Сам факт наличия этого стандарта указывает на необходимость оценки активов и обязательств предприятия по справедливой стоимости в отдельных случаях. Ссылаются на этот стандарт и другие МСФО, регулирующие порядок учета активов и обязательств. Следовательно, если обстоятельства, влияющие на порядок признания актива, указывают на необходимость его учета по справедливой стоимости, то из этого можно сделать вывод о том, достоверность бухгалтерской отчетности, позволяющей объективно оценить финансовое положение организации, предполагает необходимость отражения в учете активов по справедливой стоимости в отдельных оговариваемых случаях.

Однако, МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» не дает прямых указаний относительно периодичности пересчета справедливой стоимости активов. Если исходить из того, что периодичность формирования бухгалтерской отчетности, в соответствии с действующими российскими нормативными документами, – один год, то можно полагать, что переоценку справедливой стоимости активов надо производить на конец отчетного периода. Однако, бухгалтерскую отчетность организации для своих внутренних целей (например, для предоставления инвесторам или учредителям, для более частой внутренней

оценки финансового положения компании) могут формировать и поквартально, и даже ежемесячно. В связи с этим можно считать, что обязанностью организаций является проведение пересчета справедливой стоимости активов раз в год на конец отчетного периода, а правом – пересчета справедливой стоимости активов либо раз в квартал, либо раз в месяц. Из этих соображений вытекает необходимость в рекомендации фиксировать в учетной политике организаций периодичность проведения пересчета справедливой стоимости активов.

Обобщая ответы на два поставленных вопроса относительно периодичности пересчета справедливой стоимости активов (в примере – основных средств), можно сделать общий вывод относительно формирования учетной политики предприятия в этой части. Расширяя ранее сделанное заключение по этому вопросу, необходимо добавить, что организации должны проводить пересчет справедливой стоимости основных средств при наступлении очередной даты платежа поставщику в соответствии с графиком платежей договора, либо на конец отчетного периода (который в управленческих целях может быть и менее года) по причине необходимости принятия в расчет факта изменения временной стоимости денег.

В завершении данного раздела, на основании анализа приведенных положений МСФО и проектов ФСБУ подведем итоги.

В результате операции приобретения на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на одну и ту же сумму, с одной стороны, появляются основные средства, нематериальные активы или запасы, оцениваемые по дисконтированной стоимости и одновременно, с другой стороны, кредиторская задолженность поставщикам, оцениваемая по справедливой или амортизированной стоимости.

Так как сумма активов и обязательств – одна, то и оценка стоимости должна быть одинаковая. Таким образом, получается, что дисконтированная стоимость основных средств (нематериальных активов, запасов) равна справедливой или амортизированной стоимости кредиторской задолженности поставщикам.

Справедливая стоимость актива или обязательства может определяться на основании трех подходов (рыночный, доходный и затратный) в зависимости от располагаемой информации. Дисконтированная стоимость актива – это, по сути, справедливая стоимость, определенная доходным подходом путем дисконтирования. То есть, в случае приобретения актива с отсрочкой (рассрочкой) платежа, дисконтированная стоимость актива есть справедливая стоимость актива и она равна справедливой стоимости кредиторской задолженности поставщикам. Само собой, возникает вопрос – почему она равна не амортизированной стоимости кредиторской задолженности поставщикам. Дело в том, что амортизированная стоимость обязательства определяется через эффективную ставку процента, которая является эквивалентом внутренней нормы доходности. Но при оценке стоимости кредиторской задолженности целесообразно учитывать и риски (ликвидности, кредитный и т.д.), поэтому ставка дисконтирования надо полагать должна отличаться от эффективной ставки процента.

Ответ на вытекающий вопрос подтверждает правильность ранее сделанного вывода относительно того, что дисконтированная стоимость актива есть справедливая стоимость актива и она равна справедливой стоимости кредиторской задолженности поставщикам. Таким образом, в условиях отсрочки (рассрочки) платежа активы и обязательства оцениваются в момент признания по справедливой стоимости.

Использование в бухгалтерском учете оценки по справедливой стоимости предопределяет появление двухкомпонентной структуры номинальной стоимости активов, обязательств и доходов. Так, на примере основных средств, первоначальная стоимость приобретенных основных средств складывается из двух компонентов:

- 1) Справедливая стоимость основных средств равная справедливой стоимости кредиторской задолженности;

2) Разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью основного средства.

Аналогична ситуация с кредиторской задолженностью.

1.3 Дисконтирование в оценке обесценения основных средств

Порядок оценки величины обесценения регламентирован МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» [11].

Что касается основной идеи МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», то для ее понимания нужно обратиться к определению актива и условий его признания в финансовой отчетности.

Актив – это ресурс, контролируемый предприятием в результате прошлых событий и от которого ожидается приток экономических выгод в будущем.

При этом актив признается в отчете о финансовом положении только при одновременном выполнении трех условий (критериев признания), если:

- 1) он отвечает определению актива;
- 2) есть вероятность, что будущие экономические выгоды будут получены предприятием;
- 3) себестоимость (стоимость) актива может быть надежно оценена.

В рамках темы обесценения активов ключевой фразой из критериев признания является вторая: «есть вероятность, что будущие экономические выгоды будут получены предприятием». Ведь если мы не ожидаем поступления экономических выгод от актива, то не имеем права признавать его в своей отчетности.

Фактически все механизмы, реализованные в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», направлены на то, чтобы проверить вероятность поступления экономических выгод от актива, оценить их сумму и, как следствие, решить, следует признавать актив в отчетности в неизменном виде или необходимо его обесценить.

Для оценки экономических выгод от использования актива применяют понятие «ценность использования».

Ценность использования – приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков, которые, предположительно, будут получены от использования актива.

Для определения ценности использования актива дисконтирование необходимо, так как долгосрочные активы используются на протяжении ряда лет и влияние фактора времени на стоимость денег в этом случае становится существенным.

Априори в международных стандартах считается, что компании принимают решения исходя из их экономической целесообразности. Это значит, что, если использование актива принесет больше экономических выгод, чем продажа, актив будут использовать. И, соответственно, если продажа актива принесет больше экономических выгод, чем использование, то его продадут. Для обозначения суммы экономических выгод, которая поступит на предприятие (в зависимости от того, что выгоднее), применяется термин «возмещаемая стоимость».

Возмещаемая стоимость актива – это наибольшая величина из ценности использования и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Если ожидаемое поступление экономических выгод на предприятие (возмещаемая стоимость) будет меньше балансовой стоимости актива, то актив необходимо обесценить (рисунок 1.4).



Рисунок 1.4 – Порядок определения убытка от обесценения основных средств

Возникают убытки от обесценения – сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую стоимость (1.5).

$$(1.5)$$

где – убыток от обесценения, руб.;

– балансовая стоимость, руб.;

– возмещаемая стоимость, руб.

Согласно п. 60 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», убыток от обесценения признается немедленно в составе прибыли или убытка, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости в МСФО (IAS) 16) [11]. Убыток от обесценения переоцененного актива должен учитываться как уменьшение суммы переоценки в соответствии с положениями такого стандарта.

Таким образом, если актив учитывается по переоцененной стоимости (с использованием резерва переоценки), то обесценение относится сначала на резерв переоценки, а затем (если его не хватает) – на прибыли и убытки. Резерв переоценки при этом не может принимать отрицательное значение.

Если в дальнейшем возмещаемая сумма увеличивается, то происходит восстановление ранее признанного убытка, но не более балансового значения актива, рассчитанного исходя из амортизационных отчислений, действовавших до даты переоценки.

Восстановление ранее признанного убытка происходит в обратном порядке: сначала восстановление актива идет за счет прибылей и убытков (в сумме, признанной в прибылях и убытках), после этого – в резерве переоценки.

Обесценение основных средств, в случае применения модели учета по переоцененной стоимости, должно списываться в пределах сумм резерва переоценки по проводке Д83К01; обесценение основных средств сверх сумм резерва переоценки должно списываться по проводке Д91К01 (в соответствии с практикой МСФО, так как согласно п. 60 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», убыток от обесценения признается немедленно в составе прибыли или убытка).

Если учет основных средств ведется по модели первоначальной стоимости, при которой резерв переоценки не формируется, то обесценение основных средств должно сразу списываться на счет прибылей и убытков по проводке Д99К01 (в соответствии с практикой МСФО, так как согласно п. 60 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», убыток от обесценения признается немедленно в составе прибыли или убытка)

Но согласно Проекту ФСБУ «Основные средства»:

1) организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их стоимости вследствие обесценения в порядке, определенном международными стандартами финансовой отчетности;

2) обесценение, аналогично амортизации, отражается в бухгалтерском учете обособленно от себестоимости основного средства и не изменяет эту себестоимость, формируя самостоятельный показатель – накопленное обесценение, которое, наряду с накопленной амортизацией, вычитается из себестоимости при определении балансовой стоимости основного средства. При списании основного средства все накопленное обесценение по нему списывается за счет себестоимости основного средства.

Как можно увидеть, между стандартами МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и ФСБУ «Основные средства» есть противоречие.

Согласно п. 60 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», убыток от обесценения признается немедленно в составе прибыли или убытка, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости в МСФО (IAS) 16) [11]. Убыток от обесценения переоцененного актива должен учитываться как уменьшение суммы переоценки в соответствии с положениями такого стандарта.

Согласно п. 55 ФСБУ «Основные средства», обесценение, аналогично амортизации, отражается в бухгалтерском учете обособленно от себестоимости основного средства и не изменяет эту себестоимость, формируя самостоятельный

показатель – накопленное обесценение, которое, наряду с накопленной амортизацией, вычитается из себестоимости при определении балансовой стоимости основного средства [7]. При списании основного средства все накопленное обесценение по нему списывается за счет себестоимости основного средства.

Разрешает данное противоречие рекомендация БМЦ Р-56/2016-КпР «Обесценение основных средств» [18].

Согласно рекомендации БМЦ Р-56/2016-КпР «Обесценение основных средств», в случае подтверждения обесценения организация признаёт его в бухгалтерском учёте с отражением его величины на субсчёте «Обесценение» к счёту 02 «Амортизация основных средств», и с отражением в качестве расхода в отчете о финансовых результатах.

С учетом данной рекомендации БМЦ, бухгалтерский учет обесценения основных средств можно представить следующим образом: к счёту 02 «Амортизация основных средств» должны быть открыты субсчета: 02/1 «Амортизация основных средств»; 02/2 «Обесценение основных средств». Д91К02/2 – начислено обесценение ОС.

Таким образом, порядок оценки убытка от обесценения основных средств, заложенный в проекте ФСБУ «Основные средства», полностью аналогичен порядку МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Порядок учета убытка от обесценения основных средств разработан Бухгалтерским Методологическим Центром и его логика не вызывает сомнений.

Выводы по разделу один

В первом разделе рассмотрены подходы к оценке основных средств и запасов с применением дисконтирования.

Разнообразие стоимостных оценок в учете активов и обязательств предопределяет трудности в выборе подходящего вида стоимости при решении

прикладных задач. В частности, споры возникают при квалификации вида стоимости основных средств, запасов в случаях отсрочки (рассрочки) платежа.

Установлено, что в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в момент признания основные средства (или запасы) и кредиторская задолженность поставщикам оцениваются по справедливой стоимости, определяемой методом дисконтирования денежных потоков доходного подхода. В момент признания справедливая стоимость основного средства (или запасов) равна справедливой стоимости кредиторской задолженности.

Использование в бухгалтерском учете оценки по справедливой стоимости предопределяет появление двухкомпонентной структуры номинальной стоимости активов, обязательств и доходов. Так, на примере основных средств, первоначальная стоимость приобретенных основных средств складывается из двух компонентов:

- 1) справедливая стоимость основных средств равная справедливой стоимости кредиторской задолженности;

- 2) Разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью основного средства.

Аналогична ситуация с кредиторской задолженностью.

При этом, пересчет справедливой стоимости основных средств (и запасов) и кредиторской задолженности поставщику может производиться для двух вариантов учетной политики:

- 1) при наступлении даты оплаты поставщику;

- 2) на конец отчетного периода в связи с изменением временной стоимости денег.

Актуальной задачей в системе оценки и учета активов является разработка методики учета основных средств и запасов в соответствии с проектами ФСБУ, МСФО.

2 НОВАЦИИ В УЧЕТЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ЗАПАСОВ С ПРИМЕНЕНИЕМ ДИСКОНТИРОВАНИЯ

2.1 Методические основы учета основных средств предприятия в системе интеграции российских и международных стандартов

В соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [9], основные средства в момент признания учитываются по первоначальной стоимости. Для последующей оценки основных средств МСФО (IAS) 16 предусмотрено две модели:

- 1) модель учета по первоначальной стоимости;
- 2) модель учета по переоцененной стоимости.

Аналогичный порядок предусмотрен проектом ФСБУ «Основные средства».

Подход к оценке стоимости основных средств, заложенный в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», по сути тот же. В ПБУ 6/01 сказано, что основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости, но, согласно, п. 15. данного документа, коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости [4]. При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Таким образом, можно говорить о том, что и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» предполагает две модели учета основных средств:

- 1) модель учета по первоначальной стоимости;
- 2) модель учета по переоцененной стоимости.

Различие между подходами, заложенными в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и проекте ФСБУ «Основные средства», с одной стороны,

и ПБУ 6/01 «Учет основных средств», с другой стороны, состоит в квалификации вида стоимости, которая используется при переоценке.

П. 31 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» указывает на то, что модель учета основных средств по переоцененной стоимости применяется, когда справедливая стоимость объекта может быть надежно оценена [9].

Процедуру последующей оценки стоимости основных средств можно представить в виде схемы (рисунок 2.1).

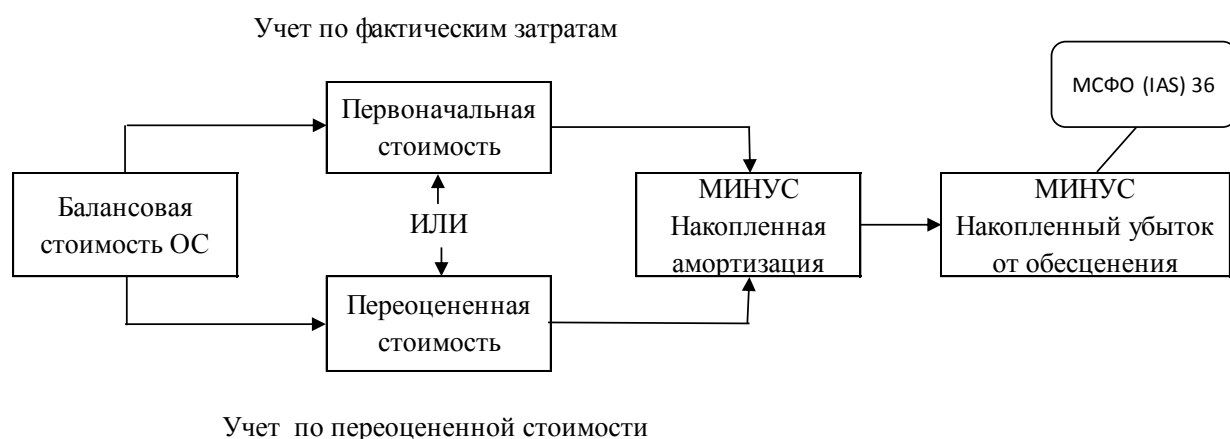


Рисунок 2.1 – Оценка стоимости основных средств, в соответствии с МСФО (IAS)16 «Основные средства» и проектом ФСБУ «Основные средства»

Балансовая стоимость – это сумма, по которой актив признается в Отчете о финансовом положении (балансе).

Остановимся подробнее на каждой из перечисленных моделях учета основных средств, в соответствии с МСФО (IAS) 16 и проектом ФСБУ «Основные средства»

Модель учета основных средств по первоначальной стоимости.

В таблице 2.1 представлено сравнение первоначальной стоимости по ПБУ 6/01 «Учет основных средств», проектом ФСБУ «Основные средства», МСФО (IAS)16 «Основные средства».

Таблица 2.1 – Сравнение понятия и структуры первоначальной стоимости основных средств по ПБУ 6/01 «Учет основных средств», проектом ФСБУ «Основные средства», МСФО (IAS)16«Основные средства»

Категории	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	Проект ФСБУ «Основные средства»	МСФО(IAS)16«Основные средства»
Стоимость ОС в момент признания	Первоначальная	Первоначальная (здесь она названа себестоимостью)	Первоначальная
Понятие первоначальной стоимости ОС	Сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).	Сумма фактических затрат, понесенных с целью извлечения экономических выгод от основного средства.	Сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или сооружения, или, когда это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО
Фактические затраты, формирующие первоначальную стоимость ОС	суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования; суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам; суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги,	а) стоимость приобретаемого у других лиц имущества, указанного в пункте 13 настоящего Стандарта; б) стоимость работ, услуг, имущественных прав, получаемых за плату у других лиц с целью получения основных средств; в) балансовая стоимость других активов организации (например, запасов), списываемая в связи с их использованием для получения основных; г) амортизация активов, используемых при получении основных средств;	а) цена его покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и уступок; б) все затраты, непосредственно относящиеся к доставке актива до предусмотренного местоположения и приведению его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства организации;

Категории	ПБУ 6/01 «Учет основных средств"»	Проект ФСБУ «Основные средства»	МСФО (IAS)16 «Основные средства»
	<p>связанные с приобретением основных средств; таможенные пошлины и таможенные сборы; невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.</p>	<p>д) заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для получения основных средств, включая любые оценочные обязательства, возникающие в связи с использованием организацией труда этих работников, а также все связанные с указанными вознаграждениями обязательные социальные платежи и иные выплаты, в том числе, в пользу третьих лиц; е) проценты и другие долговые затраты, которые в установленном порядке подлежат включению в стоимость актива; ж) невозмещаемые в соответствии с законодательством суммы налогов, сборов, пошлин и иных платежей в бюджет, уплачиваемых организацией в связи с получением основных средств; з) величина оценочного обязательства по демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды на занимаемом им участке, возникшего у организации в связи с получением ею основных средств; и) иные затраты, непосредственно обеспечивающие получение основных средств.</p>	<p>с) первоначальная расчетная оценка затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление занимаемого им участка, в отношении которых организация принимает на себя обязанность либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода для целей, отличных от производства запасов в течение этого периода.</p>

Как можно увидеть в таблице 2.1, отличие в порядке расчета первоначальной стоимости по ПБУ 6/01 «Учет основных средств», проектом ФСБУ «Основные средства», МСФО (IAS)16 «Основные средства» только в дополнительном элементе – величине оценочного обязательства по демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды на занимаемом им участке, возникшего у организации в связи с получением ею основных средств (введенным проектом ФСБУ «Основные средства», МСФО (IAS)16 «Основные средства»).

На деле, определяя порядок расчета первоначальной стоимости основных средств в момент признания, следует учитывать, что при приобретении основных средств параллельно в учете возникает кредиторская задолженность поставщикам, которая имеет новый порядок оценки согласно проекту ФСБУ «Долговые инструменты», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Согласно п. 4. ФСБУ «Долговые инструменты», кредиторская задолженность относится к долговым инструментам [5]. Долговые инструменты – это разновидность финансовых инструментов согласно МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Согласно п. 5.1.1 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», при первоначальном признании организация должна оценивать финансовый актив или финансовое обязательство по справедливой стоимости, увеличенной или уменьшенной в случае финансового актива или финансового обязательства, оцениваемого не по справедливой стоимости через прибыль или убыток, на сумму затрат по сделке, которые напрямую относятся к приобретению или выпуску финансового актива или финансового обязательства [16].

Если обратиться к определениям МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», то важно заметить, что под справедливой стоимостью финансового инструмента в момент первоначального признания понимается амортизированная стоимость. Так, согласно МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», амортизированная

стоимость финансового актива или финансового обязательства – это сумма, в которой оценивается финансовый актив или финансовое обязательство при первоначальном признании, минус платежи в счет основной суммы долга, плюс или минус величина накопленной амортизации, рассчитанной с использованием метода эффективной процентной ставки, – разницы между указанной первоначальной суммой и суммой к выплате при наступлении срока погашения, и, применительно к финансовым активам, скорректированная с учетом оценочного резерва под убытки [16]. Схожее определение амортизированной стоимости финансового инструмента имеется в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». В соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», эффективная процентная ставка – ставка, дисконтирующая расчетные будущие денежные выплаты или поступления на протяжении ожидаемого срока действия финансового инструмента или, где это уместно, более короткого периода, точно до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства [13].

О дисконтировании кредиторской задолженности в момент первоначального признания говорят и положения п. 8. ФСБУ «Долговые инструменты». Так, согласно п. 8. ФСБУ «Долговые инструменты», приведенная стоимость долгового инструмента – это стоимость долгового инструмента, определенная при первоначальном признании, увеличенная или уменьшенная на сумму накопленной с использованием метода определения ставки кредитования амортизации разницы между стоимостью на момент первоначального признания и стоимостью на момент погашения, а также за вычетом списания на обесценение или безнадежную задолженность [5].

Обобщая вышеприведенные положения МСФО и проектов ФСБУ относительно стоимости кредиторской задолженности в момент первоначального признания, которая, все-таки, определяется как справедливая стоимость и соответствующая амортизированной стоимости, рассчитываемой по эффективной

ставке процента, и, учитывая, что первоначальная стоимость основного средства при приобретении и первоначальная стоимость возникающей кредиторской задолженности отражаются в учете в один момент времени, сделаем следующий вывод. Первоначальная стоимость приобретенных основных средств складывается из двух компонентов:

1) справедливая стоимость основных средств равная справедливой стоимости кредиторской задолженности (которая есть амортизированная по эффективной ставке процента в соответствии с ранее сделанным выводом);

2) разница между ценой сделки и справедливой стоимостью основного средства.

Принимая во внимание полученные следствия рассуждений, в итоге которых определилась двухкомпонентная структура первоначальной стоимости приобретаемых основных средств, рассмотрим, как эти нововведения должны отразиться на учете приобретения основных средств (Приложение А).

Но предварительно, необходимо разобраться с вопросом, на каком счете по кредиту должна учитываться разница между ценой сделки и справедливой стоимостью основного средства: счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или счет 96 «Резервы предстоящих расходов». Если рассматривать эту разницу как составляющую текущей кредиторской задолженности, то очевидно, что должен применяться счет 60. Если же рассматривать эту разницу как оценочное обязательство, то должен применяться счет 96. Очевидно, что если кредиторская задолженность учитывается по справедливой стоимости по кредиту счета 60, то разница между ценой сделки и справедливой стоимостью не должна попадать на этот счет, следовательно, ее целесообразно рассматривать как оценочное обязательство. Согласно п. 4 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» и п. 10 МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», оценочное обязательство – обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины [12]. Как уже

неоднократно отмечено ранее, кредиторская задолженность учитывается в момент первоначального признания по справедливой стоимости, основные средства имеют двухкомпонентную структуру первоначальной стоимости. Второй компонент первоначальной стоимости основных средств – разница между ценой сделки и справедливой стоимостью основного средства – имеет, можно сказать, условно не определенную величину, так как зависит от ставки дисконтирования и согласно п. 60 МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», вследствие применения дисконтирования, балансовая стоимость оценочного обязательства увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени. Следовательно, разницу между ценой сделки и справедливой стоимостью основного средства по кредиту целесообразно отражать на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» по причине ее изменчивости, а поэтому и неопределенности. Разница между ценой сделки и справедливой стоимостью основного средства с течением времени будет уменьшаться в связи с увеличением справедливой стоимости основного средства.

Теперь можно перейти к методике учета основных средств по модели первоначальной стоимости. Для этих целей представлены исходные данные для примера.

Пример 1. Предприятие 01.01.2017 г. приобрело основное средство за 1,5 млн руб. (в том числе НДС – 18%). Оплата поставщику в размере 100% произведена 20.03.17 г. Ставка дисконтирования составляет 25% и состоит из безрисковой ставки и премий (за риск ликвидности и кредитный риск).

Комментарии к расчетам таблицы А (Приложение А).

Расчет суммы по операции 1.1 от 01.01.17 г. В результате операции 1.1 формируется справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС, которая равна справедливой стоимости оборудования без НДС, и рассчитывается по формуле (2.1):

(2.1)

где — справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС, руб.;

— цена сделки с НДС, руб.;

— ставка дисконтирования;

— период, соответствующий оставшемуся сроку до погашения кредиторской задолженности.

Таким образом, справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС на 01.01.17 г. равна:

Расчет суммы по операции 1.2 от 01.01.17 г. По данной операции определяется сумма НДС, исчисленная со справедливой стоимости кредиторской задолженности (справедливой стоимости оборудования), по формуле (2.2):

(2.2)

где — НДС, исчисленный со справедливой стоимости кредиторской задолженности (справедливой стоимости оборудования), руб.

Таким образом, НДС по операции 1.2 на 01.01.17 г. равен:

Расчет суммы по операции 1.3 от 01.01.17 г. По данной операции определяется разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС) по формуле (2.3):

(2.3)

где — разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС), руб.

Таким образом, разница между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования на 01.01.17 г. равна:

Расчет суммы по операции 1.4 от 01.01.17 г. По данной операции определяется НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности) по формуле (2.4):

(2.4)

где — НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности), руб.

Таким образом, НДС по операции 1.4 на 01.01.17 г. равен:

Расчет суммы по операции 2 от 01.01.17 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, складывающаяся из сумм по операциям 1.2 и 1.4 по формуле (2.5).

(2.5)

где — сумма НДС, принятая к вычету, руб.

Таким образом, НДС по операции 2 на 01.01.17 г. равен:

Расчет суммы по операции 3 от 01.01.17 г. По данной операции отражается первоначальная стоимость оборудования без НДС, соответствующая цене сделки без НДС и складывающаяся в соответствии с методикой учета из двух сумм: 1) справедливая стоимость оборудования без НДС, равная справедливой стоимости кредиторской задолженности без НДС (сумма из операции 1.1); 2) разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимости кредиторской задолженности без НДС), по формуле (2.6):

(2.6)

где — первоначальная стоимость оборудования без НДС, руб.

Таким образом, первоначальная стоимость оборудования без НДС равна:

Расчет суммы по операции 4 от 31.01.17 г. По данной операции отражается уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени по формуле (2.7):

$$- \quad - \quad - \quad - \quad (2.7)$$

где — уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени, руб.;

— разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью оборудования с НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) на 01.01.17г.;

— разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью оборудования с НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) на 31.01.17г.

Таким образом, увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности на 31.01.17 г. равно:

—

Расчет суммы по операции 5 от 28.02.17 г. По данной операции отражается уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени по формуле (2.8):

$$\begin{matrix} & - & = & & & & & & & & \\ & - & & - & - & & - & & - & & \\ \end{matrix}$$

(2.8)

где — уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в

пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени, руб.

– разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью оборудования с НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) на 28.02.17 г.

Таким образом, увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности на 28.02.17 г. равно:

$$\begin{array}{r} \text{—} \\ \text{—} \end{array} \quad \begin{array}{r} \text{—} \\ \text{—} \end{array}$$

Расчет суммы по операции 6 от 20.03.17 г. По данной операции отражается увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, оно соответствует величине оценочного обязательства на данную дату по формуле (2.9):

$$(2.9) \quad \begin{array}{r} \text{—} \\ \text{—} \end{array}$$

где — увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, руб.

Расчет суммы по операции 7 от 20.03.17 г. По данной операции происходит погашение кредиторской задолженности перед поставщиком, которая равна цене сделки с НДС по формуле (2.10):

$$(2.10)$$

Таким образом, сумма погашенной кредиторской задолженности перед поставщиком равна:

На рисунке 2.2 представлено изменение балансовой стоимости основных средств и кредиторской задолженности по операциям 1,4,5,6, которые отражают всю динамику.

Представленная методика предполагает учет по приведенной стоимости только кредиторской задолженности, а основные средства учитываются по первоначальной стоимости, соответствующей номиналу и складывающейся из сумм по двум проводкам. Применение представленной методики учета приобретения основных средств по модели первоначальной стоимости не представляет никаких сложностей. НДС входящий по двум проводкам в сумме соответствует номиналу, а, следовательно, никаких искажений по НДС нет. Амортизация основных средств исчисляется с привычной первоначальной стоимости, исходя из цены сделки и, следовательно, отсутствуют искажения в исчислении себестоимости продукции, работ, услуг.

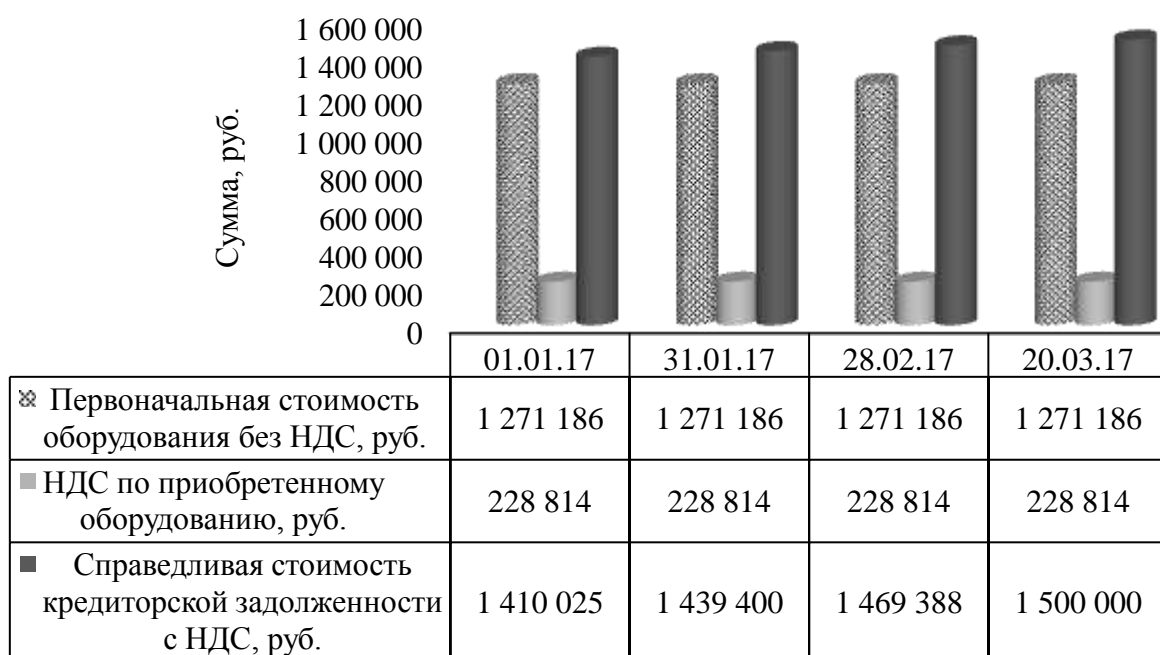


Рисунок 2.2 – Изменение балансовой стоимости основных средств и кредиторской задолженности

Прежде, чем перейти непосредственно к модели учета основных средств по переоцененной стоимости, необходимо обратить внимание на промежуточную ситуацию, в которой первоначальная стоимость основных средств уже в момент первоначального признания должна определяться как справедливая, а не складывающаяся из двух сумм, как в предыдущем примере. Речь идет о ситуации, когда основные средства приобретаются на условиях отсрочки (рассрочки) платежа. При этом, обратим внимание, что мы сейчас не имеем ввиду коммерческий кредит, а рассматриваем ситуацию, когда вследствие предоставленной отсрочки (рассрочки) платежа цена за товар завышена поставщиком и не соответствует цене, которая была бы на условиях немедленной оплаты.

Необходимо отметить, что в МСФО и проектах ФСБУ есть отдельные положения, касающиеся квалификации стоимости основных средств в рассматриваемом случае, которые различно толкуются экспертами. А именно, согласно п. 18. ФСБУ «Основные средства», стоимостью имущества, имущественных прав, работ, услуг, приобретаемых у других лиц на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, считается сумма, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной подлежащих уплате в будущем денежных средств учитывается в порядке, установленном для учета долговых затрат в течение периода отсрочки (рассрочки) [7]. Данное положение относительно стоимости в момент первоначального признания одними экспертами толкуется применительно только к кредиторской задолженности [20], другие эксперты солидарны с точкой зрения того, что здесь речь идет о дисконтированной стоимости основных средств [19; 21]. Аналогичное положение

неоднозначного толкования такого же содержания имеется в п. 23 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [14].

Стирает разногласия между экспертами результаты рассмотрения проекта ФСБУ «Основные средства» Советом при Минфине, опубликованные 30.01.2017 г. (таблица 2.2).

Таблица 2.2 – Проект ФСБУ «Основные средства»: до и после рассмотрения Советом при Минфине

Предмет различия между МСФО и РСБУ	По МСФО	По РСБУ	Позиция проекта ФСБУ «ОС»	Позиция Совета при Минфине
Стоимость при оплате с отсрочкой	дисконтированная	номинальная	различие устраняется	различие устраняется

Представленное в таблице 2.2 толкование положений ФСБУ И МСФО по основным средствам Советом при Минфине и Бухгалтерским Методологическим центром, свидетельствует о том, что в МСФО основные средства, приобретаемые при оплате с отсрочкой (рассрочкой) платежа в момент первоначального признания учитываются по дисконтированной стоимости и что в проекте ФСБУ «Основные средства» заложена по этому вопросу такая же концепция.

Но можно ли считать дисконтированную стоимость основного средства справедливой стоимостью? Справедливая стоимость актива или обязательства может определяться на основании трех подходов (рыночный, доходный и затратный) в зависимости от располагаемой информации. Дисконтированная стоимость актива – это, по сути, справедливая стоимость, определенная доходным подходом путем дисконтирования [40]. Получается, что в случае приобретения актива с отсрочкой (рассрочкой) платежа, дисконтированная стоимость актива есть справедливая стоимость актива и она равна справедливой стоимости кредиторской задолженности поставщикам.

Собственно говоря, рассуждения по поводу квалификации стоимости активов и обязательств в условиях отсрочки (рассрочки) платежа подтверждаются положениями п. 4.1.5 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», согласно

которому, независимо от положений п. 4.1.1–4.1.4, организация может при первоначальном признании финансового актива по собственному усмотрению классифицировать его, без права последующей реклассификации, как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если это позволит устранить или значительно уменьшить непоследовательность подходов к оценке или признанию (иногда именуемую «учетным несоответствием»), которая иначе возникла бы вследствие использования различных баз оценки активов или обязательств либо признания связанных с ними прибылей и убытков [16]. То же самое сказано относительно установления стоимости финансовых обязательств в таких случаях в п. 4.2.2. указанного стандарта.

Данный факт свидетельствует о том, что параллельно с кредиторской задолженностью по приведенной стоимости должны учитываться и основные средства, а это существенно усложняет порядок учета. При этом необходимо принять во внимание, что согласно п. 17 проекта ФСБУ «Долговые инструменты», разница между ценой сделки и справедливой стоимостью долгового инструмента относится на финансовые результаты в качестве прибыли или убытка одновременно в момент первоначального признания, за исключением случаев, когда она удовлетворяет критериям признания в качестве другого вида актива [5].

Проводя дальнейший анализ примера по учету основных средств, следует обратить внимание на необходимость пересчета справедливой стоимости основных средств в течение периода отсрочки (рассрочки). А именно, нам следует ответить, во-первых, на вопрос – надо ли производить дооценку справедливой стоимости основных средств и начисленной по ним амортизации при наступлении очередной даты платежа поставщику в соответствии с договором. Отвечая на этот вопрос, необходимо начать с переоценки кредиторской задолженности при наступлении очередной даты платежа по договору, в котором оговаривается период отсрочки (рассрочки) и график платежей. Получается, что при наступлении очередной даты платежа поставщику по договору имеющие ранее

место быть оценочные обязательства в сумме разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования переходят в текущие обязательства перед поставщиком и поэтому часть причитающейся оплаты в соответствии наступлением очередной даты по графику платежей договора должна быть списана со счета 96 «Резервы предстоящих расходов» на счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (Дебет 96 Кредит 60).

Продолжая рассуждения, необходимо разобраться, что в этот момент происходит со стоимостью оборудования. Стоимость приобретенного оборудования и возникшая кредиторская задолженность перед поставщиком в бухгалтерском учете предприятия отражаются одновременно, так как появляются в результате одной хозяйственной операции «Получено оборудование от поставщика». Конечно, из этого факта не вытекает следствие «Стоимость оборудования в балансе равна сумме кредиторской задолженности поставщику оборудования на любую дату». Может это чрезмерные комментарии, но, все-таки, отметим, что величину кредиторской задолженности в балансе предприятия уменьшают выплаты денежных средств поставщику, которые никак не влияют на оценку стоимости уже поставленного на учет оборудования. Но важно обратить внимание, что это лишь вступление для сравнения ситуаций и к вопросу о связи отражения в учете справедливой стоимости кредиторской задолженностью со стоимостью оборудования в балансе предприятия прямого отношения не имеет. Дело в том, что с наступлением очередной даты платежа поставщику, когда у нас в бухгалтерском учете, как мы уже определились, делается запись «Дебет 96 Кредит 60», отражающая переход оценочных обязательств в текущую кредиторскую задолженность перед поставщиком, происходит факт того, что стоимость оборудования теперь должна формироваться из части фактической стоимости соразмерной сумме начисленной оплаты поставщику и части прежней справедливой стоимости. Это соответствует требованиям п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [3] и п. 15. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [8] относительно достоверности

данных бухгалтерской отчетности, по которым возможна объективная оценка финансового положения предприятия. В связи с этим, нагляден факт того, что прежняя справедливая стоимость оборудования с наступлением даты начисления очередной оплаты поставщику меняется и должна быть переоценена. Соответственно в бухгалтерском учете должна быть отражено увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования по проводке «Дебет 01 Кредит 91» и доначисление амортизации оборудования вследствие изменения балансовой (справедливой) стоимости основного средства по проводке «Дебет 91 Кредит 02». Таким образом, мы получили ответ на поставленный первый вопрос – действительно надо производить дооценку справедливой стоимости основных средств и начисленной по ним амортизации при наступлении очередной даты платежа поставщику в соответствии с договором.

Перейдем ко второму вытекающему вопросу – важно определить только ли при наступлении очередной даты платежа по договору необходимо производить пересчет справедливой стоимости основных средств и начисленной по ним амортизации или есть еще другие случаи. Дело в том, что согласно п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении [3]. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Согласно п. 15. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации [8]. Как можно увидеть, требования к бухгалтерской отчетности в РСБУ и МСФО идентичны. Аналогичный проект ФСБУ по бухгалтерской отчетности организаций пока не разработан, но сама реформа российского бухгалтерского учета ориентирована на приближение отечественных стандартов к международным с определенной долей корректировки. Поэтому, прогнозируя

дальнейшее развитие реформы российского бухгалтерского учета, можно приблизительно ориентироваться на МСФО. В частности, что понимается под достоверным отражением финансового положения организации при составлении бухгалтерской отчетности? Одним из главных международных документов, имеющим отношение к этому вопросу, является МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [14]. Сам факт наличия этого стандарта указывает на необходимость оценки активов и обязательств предприятия по справедливой стоимости в отдельных случаях. Ссылаются на этот стандарт и другие МСФО, регулирующие порядок учета активов и обязательств. Следовательно, если обстоятельства, влияющие на порядок признания актива, указывают на необходимость его учета по справедливой стоимости, то из этого можно сделать вывод о том, достоверность бухгалтерской отчетности, позволяющей объективно оценить финансовое положение организации, предполагает необходимость отражения в учете активов по справедливой стоимости в отдельных оговариваемых случаях. Однако, МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» не дает прямых указаний относительно периодичности пересчета справедливой стоимости активов. Если исходить, что периодичность формирования бухгалтерской отчетности, в соответствии с действующими российскими нормативными документами, – один год, то можно полагать, что переоценку справедливой стоимости активов надо производить на конец отчетного периода. Однако, бухгалтерскую отчетность организации для своих внутренних целей (например, для предоставления инвесторам или учредителям, для более частой внутренней оценки финансового положения компании) могут формировать и поквартально, и даже ежемесячно. В связи с этим считаем, что обязанностью организаций является проведение пересчета справедливой стоимости активов раз в год на конец отчетного периода, а правом – пересчета справедливой стоимости активов либо раз в квартал, либо раз в месяц. Из этих соображений вытекает необходимость в рекомендации фиксировать в учетной

политике организаций периодичность проведения пересчета справедливой стоимости активов.

Обобщая ответы на два поставленных нами вопроса относительно периодичности пересчета справедливой стоимости активов (в нашем примере – основных средств), можно сделать вывод относительно формирования учетной политики предприятия в этой части. Расширяя ранее сделанное заключение по этому вопросу, необходимо добавить, что проведение пересчета справедливой стоимости основных средств должно производиться по одному из двух вариантов:

1) при наступлении очередной даты платежа поставщику в соответствии с графиком платежей договора;

2) на конец отчетного периода по причине необходимости принятия в расчет факта изменения временной стоимости денег.

Данный вывод предполагает возможность применения двух вариантов учетной политики предприятия в части проведения пересчета справедливой стоимости основных средств и отражения этих операций в бухгалтерском учете.

В первом случае в бухгалтерском учете делаются записи (таблица 2.3).

Таблица 2.3 – Дополнительные операции по первому варианту учетной политики

№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Комментарии к определению суммы операции
		Дебет	Кредит	
Нижеперечисленные операции производятся в бухгалтерском учете на каждую наступившую дату оплаты поставщику в соответствии с графиком платежей договора				
1.	Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	96	60	Часть разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, подлежащая оплате на дату платежа по графику договора (доля, соответствующая коэффициенту текущей оплаты кредиторской задолженности поставщику)
2.	Отражено увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования	01	91	Часть разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (доля, соответствующая коэффициенту текущей оплаты кредиторской задолженности поставщику)
3.	Доначислена амортизация оборудования в связи с	91	02	Дополнительная сумма амортизации исходя из прироста справедливой

	увеличением первоначальной (справедливой) стоимости			стоимости оборудования без НДС (в расчете на часть разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (доля, соответствующая коэффициенту текущей оплаты кредиторской задолженности поставщику))
4.	Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	Ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию
5.	Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком на дату наступления очередного платежа)			
5.1	Оплачена часть справедливой стоимости оборудования с НДС	60	51	Часть цены сделки с НДС

Во втором случае (необходимость принятия в расчет факта изменения временной стоимости денег) в бухгалтерском учете делаются следующие записи (таблица 2.4).

Таблица 2.4 – Дополнительные операции по второму варианту учетной политики

№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Комментарии к определению суммы операции
		Дебет	Кредит	
Нижеперечисленные операции производятся в бухгалтерском учете 1 раз в конце отчетного года в связи изменением стоимости денег во времени				
1	Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику	96	60	Изменение стоимости кредиторской задолженности по причине изменения временной стоимости денег
2	Отражено увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования	01	91	Часть разницы между исходной справедливой стоимостью оборудования без НДС и пересчитанной справедливой стоимостью оборудования без НДС
3.	Доначислена амортизация оборудования в связи с увеличением первоначальной (справедливой) стоимости	91	02	Дополнительная сумма амортизации, рассчитанная исходя из прироста справедливой стоимости оборудования без НДС вследствие пересчета по причине изменения стоимости денег во времени
4.	Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	Ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию

Понятно, что во втором случае нет операций по оплате поставщику, так ситуация не имеет отношения к расчетам с кредитором.

Рассмотрим, как это должно быть реализовано в учете приобретения основных средств для двух вариантов учетной политики (Приложение Б: первый вариант – таблица Б.1, второй вариант – таблица Б.2). Для этих целей представим исходные данные для примера.

Пример 2. Предприятие 01.01.17 г. приобрело основное средство за 1,5 млн руб. (в том числе НДС – 18 %) в рассрочку на два года (срок договора до 01.01.19 г.). Согласно графику платежей, расчеты производятся в два этапа: первый платеж (40 %) в начале второго года договора (01.01.18 г.); второй платеж (60 %) – в конце срока действия (01.01. 19 г.). Ставка дисконтирования составляет 25 % и состоит из безрисковой ставки и премий (за риск ликвидности и кредитный риск). Срок полезного использования основного средства – 5 лет, метод начисления амортизации – линейный. Для упрощения расчетов примем допущения:

1) амортизация основного средства начисляется один раз ежегодно 1 декабря (данное допущение предложено только для того, чтобы показать главное, не насаивая на него излишние расчеты, и его ни в коем случае не следует понимать как регламентированное правило);

2) себестоимость продукции состоит только из одного элемента затрат – амортизация основного средства (данное допущение предложено только для того, чтобы показать не совсем традиционный порядок расчета амортизации и его влияние на себестоимость продукции, не насаивая на него излишние расчеты, и его ни в коем случае не следует понимать как регламентированное правило);

3) вся произведенная продукция реализовывается в этом же периоде;

4) Операции списания себестоимости реализованной продукции не предшествуют обязательная операция по отражению реализации продукции, в результате которой возникают выручка и дебиторская задолженность (данное допущение предложено только для того, чтобы показать влияние не совсем традиционного порядка расчета амортизации и, как следствие, себестоимости

реализованной продукции на финансовые результаты, не наплаивая на него излишние расчеты, и его ни в коем случае не следует понимать как регламентированное правило);

5) Метод начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете – одинаковый (линейный);

б) Операции по закрытию отчетного периода отсутствуют.

Обратим внимание на наличие в методиках учета по примеру (таблицы Б.1, Б.2) операций по отражению и погашению отложенных налоговых обязательств. Это связано с тем, что по причине необходимости отражения основных средств в бухгалтерском учете по справедливой стоимости в оговариваемых случаях проектом ФСБУ «Основные средства» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства», амортизация исчисляется также, исходя из справедливой стоимости оборудования. Это предопределяет возникновение в бухгалтерском учете налогооблагаемой временной разницы, так как возникают расхождения между суммой начисленной амортизацией в соответствии с ФСБУ и суммой амортизации по данным налогового учета. При этом, надо отметить, если способы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете совпадают, то по сути амортизация в налоговом учете будет соответствовать сумме амортизации, исчисляемой в соответствии с РСБУ; разница возникнет только тогда, когда, к примеру, в РСБУ – линейный метод начисления амортизации основных средств, а в налоговом учете – нелинейный метод и наоборот.

Комментарии к расчетам таблицы Б.1.

Расчет суммы по операции 1.1 от 01.01.17 г. В результате операции 1.1 формируется справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС, которая равна справедливой стоимости оборудования без НДС, и рассчитывается по формуле (2.1):

Расчет суммы по операции 1.2 от 01.01.17 г. По данной операции определяется сумма НДС, исчисленный со справедливой стоимости кредиторской задолженности (справедливой стоимости оборудования), по формуле (2.2):

Расчет суммы по операции 1.3 от 01.01.17 г. По данной операции определяется разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС) по формуле (2.3):

–

Расчет суммы по операции 1.4 от 01.01.17 г. По данной операции определяется НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности) по формуле (2.4):

Расчет суммы по операции 1.5 от 01.01.17 г. По данной отражается сумма отложенного налогового актива, рассчитанная исходя из разницы между стоимостью оборудования по данным налогового и бухгалтерского учета по формуле (2.11):

(2.11)

где – отложенный налоговый актив, руб.
– ставка налога на прибыль.

Таким образом, сумма отложенного налогового актива по операции 1.5 равна:

Расчет суммы по операции 2 от 01.01.17 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, относящаяся к операции 1.2.

Расчет суммы по операции 3 от 01.01.17 г. По данной операции отражается справедливая стоимость оборудования без НДС, равная справедливой стоимости кредиторской задолженности без НДС.

Расчет суммы по операции 4 от 01.12.17 г. По данной операции отражается годовая сумма амортизации исходя из справедливой стоимости оборудования без НДС по формуле (2.12):

$$\frac{\text{---}}{\text{---}}$$

(2.12)

где — годовая сумма амортизации оборудования за 2017 г., руб.,
— срок полезного использования оборудования, год.

Таким образом, годовая сумма амортизации равна:

$$\frac{\text{---}}{\text{---}}$$

(2.13)

где — отложенное налоговое обязательство, руб.;;
— амортизация по данным налогового учета, руб.;;
— амортизация по данным бухгалтерского учета, руб.

Таким образом, сумма отложенного налогового обязательства равна:

$$\text{---} - \text{---}$$

Расчет суммы по операции 6 от 28.12.17 г. По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости.

Расчет суммы по операции 7 от 28.12.17 г. По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Расчет суммы по операции 8 от 01.01.18 г. По данной операции отражается увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, равное части (40%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, по формуле (2.14):

(2.14)

где α – доля суммы платежа.

Таким образом, увеличение кредиторской задолженности поставщику равно:

Расчет суммы по операции 9 от 01.01.18 г. По данной операции отражается увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, равное части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью без НДС, по формуле (2.15):

(2.15)

где β – увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, руб.

Таким образом, увеличение справедливой стоимости оборудования равно:

Расчет суммы по операции 10 от 01.01.18 г. По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты по формуле (2.16):

$$\frac{\text{---}}{\text{---}}$$

(2.16)

где — увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования, руб.

Таким образом, увеличение начисленной амортизации равно:

$$\frac{\text{---}}{\text{---}}$$

(2.17)

Расчет суммы по операции 11 от 01.01.18 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленный с части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС, по формуле (2.17):

Таким образом, сумма НДС, принятая к вычету, равна:

Расчет суммы по операции 12 от 01.01.18 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового актива, рассчитанное исходя из изменения стоимости оборудования, по формуле (2.18):

(2.18)

где – сумма погашенного отложенного налогового актива, руб.

Таким образом, сумма погашенного отложенного актива равна:

Расчет суммы по операции 13 от 01.01.18 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового обязательства, рассчитанное исходя из доначисленной амортизации, по формуле (2.19):

(2.19)

где – сумма погашенного отложенного налогового обязательства, руб.

Таким образом, сумма погашенного отложенного обязательства равна:

Расчет суммы по операции 14 от 01.01.18 г. По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.20):

(2.20)

где – сумма погашенной кредиторской задолженности, руб.

Таким образом, сумма погашенной кредиторской задолженности равна:

Расчет суммы по операции 15 от 01.12.18 г. По данной операции отражается годовая сумма амортизации исходя из новой справедливой стоимости оборудования без НДС по формуле (2.21):

_____ —
(2.21)

где — годовая сумма амортизации оборудования за 2018 г., руб.

Таким образом, годовая сумма амортизации равна:

_____ —
Расчет суммы по операции 16 от 01.12.18 г. По данной операции отражается сумма отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из разницы между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета по формуле (2.13):

_____ —
Расчет суммы по операции 17 от 28.12.18 г. По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Расчет суммы по операции 18 от 28.12.18 г. По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Расчет суммы по операции 19 от 01.01.19 г. По данной операции отражается увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, равное части (60%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, по формуле (2.14):

Расчет суммы по операции 20 от 01.01.19 г. По данной операции отражается увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, равное части (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью без НДС, по формуле (2.15):

Расчет суммы по операции 21 от 01.01.19 г. По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты по формуле (2.16):

Расчет суммы по операции 22 от 01.01.19 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленный с части (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС, по формуле (2.17):

Расчет суммы по операции 23 от 01.01.19 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового актива, рассчитанное исходя из изменения стоимости оборудования по формуле (2.18):

Расчет суммы по операции 24 от 01.01.19 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового обязательства, рассчитанное исходя из доначисленной амортизации, по формуле (2.19):

Расчет суммы по операции 25 от 01.01.19 г. По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.20):

На рисунке Б.1 (приложение Б) представлено изменение балансовой стоимости основных средств и кредиторской задолженности по операциям, отражающим всю динамику.

На рисунке Б.2 (приложение Б) приведено сравнение балансовой стоимости основных средств по примеру по ФСБУ (МСФО) и РСБУ.

На рисунке Б.3 (приложение Б) приведено сравнение балансовой стоимости кредиторской задолженности по примеру по ФСБУ (МСФО) и РСБУ.

Рассмотрим определение стоимости основных средств и кредиторской задолженности по ФСБУ.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.17 г. рассчитывается исходя из цены сделки по формуле (2.22):

$$\text{_____}$$

(2.22)

Таким образом, справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.17 г. равна:

$$\text{_____}$$

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.17 г. рассчитывается по формуле (2.23):

(2.23)

Таким образом, балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.17 г. равна:

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.12.17г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 01.01.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.2017г. рассчитывается по формуле (2.24):

(2.24)

Таким образом, балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.17 г. равна:

—

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 31.12.2017 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 01.12.2017 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.17 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 01.12.17 г.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.18 г. рассчитывается по формуле (2.25):

(2.25)

Таким образом, справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.18 г. равна:

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.18 г. рассчитывается по формуле (2.26):

—

(2.26)

Таким образом, балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.18 г. равна:

—

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.12.18 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 01.01.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.2018г. рассчитывается по формуле (2.27):

—

(2.27)

Таким образом, балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.18 г. равна:

—

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 31.12.18 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 01.12.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.18 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 01.12.18 г.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.19 г. рассчитывается по формуле (2.28):

(2.28)

Таким образом, справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.19 г. равна:

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.19 г. рассчитывается по формуле (2.29):

—

(2.29)

Таким образом, балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.19 г. равна:

—

Рассмотрим определение стоимости основных средств и кредиторской задолженности по РСБУ.

Балансовая стоимость кредиторской задолженности с НДС (без учета факта оплаты) на 01.01.17 г. равна цене сделки 1 500 000 руб. и остается неизменной в течении периода рассрочки.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.17 г. рассчитывается исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.30):

(2.30)

Таким образом, балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.17 г. равна:

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.17 г. рассчитывается по формуле (2.24):

—

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.17 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 01.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.18 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 31.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.18 г. рассчитывается по формуле (2.27):

—

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.18 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 01.12.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.19 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 31.12.18 г.

В таблице Б.2 (приложение Б) представлен учет основных средств, приобретаемых на условиях рассрочки платежа, пересчет справедливой стоимости которых производится по второму варианту учетной политики.

Комментарии к расчетам таблицы Б.2.

Расчет суммы по операции 1.1 от 01.01.17 г. В результате операции 1.1 формируется справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС, которая равна справедливой стоимости оборудования без НДС, и рассчитывается по формуле (2.1):

Расчет суммы по операции 1.2 от 01.01.17 г. По данной операции определяется сумма НДС, исчисленный со справедливой стоимости кредиторской задолженности (справедливой стоимости оборудования), по формуле (2.2):

Расчет суммы по операции 1.3 от 01.01.17 г. По данной операции определяется разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС) по формуле (2.3):

—

Расчет суммы по операции 1.4 от 01.01.17 г. По данной операции определяется НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности) по формуле (2.4):

Расчет суммы по операции 1.5 от 01.01.17 г. По данной отражается сумма отложенного налогового актива, рассчитанная исходя из разницы между

стоимостью оборудования по данным налогового и бухгалтерского учета по формуле (2.11):

Расчет суммы по операции 2 от 01.01.17 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, относящаяся к операции 1.2.

Расчет суммы по операции 3 от 01.01.17 г. По данной операции отражается справедливая стоимость оборудования без НДС, равная справедливой стоимости кредиторской задолженности без НДС.

Расчет суммы по операции 4 от 01.12.17 г. По данной операции отражается годовая сумма амортизации исходя из справедливой стоимости оборудования без НДС по формуле (2.12):

—————

Расчет суммы по операции 5 от 01.12.17 г. По данной операции отражается сумма отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из разницы между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета по формуле (2.13):

————— —

Расчет суммы по операции 6 от 28.12.17 г. По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости.

Расчет суммы по операции 7 от 28.12.17 г. По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Расчет суммы по операции 8 от 29.12.17 г. По данной операции отражается уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени, по формуле (2.31):

$$- \quad - \quad - \quad - \quad (2.31)$$

Таким образом, увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности равно:

$$- \quad - \quad \underline{\hspace{2cm}}$$

Расчет суммы по операции 9 от 29.12.17 г. По данной операции отражается увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени, оно соответствует увеличению справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени без НДС, по формуле (2.32):

$$(2.32)$$

Таким образом, увеличение справедливой стоимости оборудования равно:

Расчет суммы по операции 10 от 29.12.17 г. По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования без НДС по причине изменения стоимости денег во времени по формуле (2.16):

$$\underline{\hspace{2cm}}$$

Расчет суммы по операции 11 от 29.12.17 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленный с части разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС по формуле (2.33):

(2.33)

Таким образом, сумма НДС, принятая к вычету, равна:

Расчет суммы по операции 12 от 29.12.17 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового актива, рассчитанное исходя из изменения стоимости оборудования по формуле (2.18):

Расчет суммы по операции 13 от 29.12.17 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового обязательства по формуле (2.19):

Расчет суммы по операции 14 от 01.01.18 г. По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.20):

Расчет суммы по операции 15 от 01.12.18 г. По данной операции отражается годовая сумма амортизации исходя из новой справедливой стоимости оборудования без НДС по формуле (2.21):

Расчет суммы по операции 16 от 01.12.18 г. По данной операции отражается сумма отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из разницы между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета, по формуле (2.13):

Расчет суммы по операции 17 от 28.12.18 г. По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Расчет суммы по операции 18 от 28.12.18 г. По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Расчет суммы по операции 19 от 29.12.18 г. По данной операции отражается уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени по формуле (2.34):

$$(2.34)$$

Таким образом, увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности равно:

$$- \text{-----} - \quad - \text{-----}$$

Расчет суммы по операции 12 от 29.12.18 г. По данной операции отражается увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени, оно соответствует увеличению справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени без НДС, по формуле (2.32):

Расчет суммы по операции 21 от 29.12.18 г. По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой

стоимости оборудования без НДС по причине изменения стоимости денег во времени по формуле (2.16):

Расчет суммы по операции 22 от 29.12.18 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленный с части разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС, по формуле (2.33):

Расчет суммы по операции 23 от 29.12.18 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового актива, рассчитанное исходя из изменения стоимости оборудования, по формуле (2.18):

Расчет суммы по операции 24 от 29.12.18 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового обязательства по формуле (2.19):

Расчет суммы по операции 25 от 01.01.19 г. По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.20):

На рисунке Б.4 (приложение Б) представлено изменение балансовой стоимости основных средств и кредиторской задолженности по контрольным датам, которые отражают всю динамику.

На рисунке Б.5 (приложение Б) приведено сравнение балансовой стоимости основных средств по примеру по ФСБУ (МСФО) и РСБУ.

На рисунке Б.6 (приложение Б) приведено сравнение балансовой стоимости кредиторской задолженности по примеру по ФСБУ (МСФО) и РСБУ.

Рассмотрим определение стоимости основных средств и кредиторской задолженности по ФСБУ.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.17 г. рассчитывается исходя из цены сделки по формуле (2.22):

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.17 г. рассчитывается по формуле (2.23):

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.12.17 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 01.01.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.17 г. рассчитывается по формуле (2.24):

— .

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 31.12.17 г. рассчитывается по формуле (2.35):

(2.35)

Таким образом, справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 31.12.17 г. равна:

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.17 г. рассчитывается по формуле (2.36):

—

(2.36)

Таким образом, балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.17 г. равна:

—

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.18 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 31.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.18 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 31.12.18 г.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.12.18 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 01.01.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.2018г. рассчитывается по формуле (2.27):

—

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 31.12.18 г. рассчитывается по формуле (2.37):

(2.37)

Таким образом, справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 31.12.18 г. равна:

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.2018 г. рассчитывается по формуле (2.38):

—

(2.38)

Таким образом, балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.2018 г. равна:

—

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.19 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 31.12.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.19 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 31.12.18 г.

Рассмотрим определение стоимости основных средств и кредиторской задолженности по РСБУ.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС (без учета факта оплаты) на 01.01.2017 г. равна цене сделки 1 500 000 руб. и остается неизменной в течении периода рассрочки.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.2017г. рассчитывается исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.30):

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.17 г. рассчитывается по формуле (2.24):

—

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.17 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 01.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.18 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 31.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.18 г. рассчитывается по формуле (2.27):

—

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.18 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 01.12.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.19 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 31.12.18 г.

На следующем этапе рассмотрим модель учета основных средств по переоцененной стоимости.

Модель учета основных средств по переоцененной стоимости.

Для отражения особенностей учета по переоцененной стоимости дополним предыдущий пример дополнительной информацией: в конце каждого периода происходит переоценка основного средства до рыночной стоимости. Рыночная стоимость основного средства на 30.12.17 г. равна 820 000 рублей, на 30.12.18 г. – 750 000 рублей. Ценность использования основного средства на 31.12.2017 г. равна 700 000 рублей, на 31.12.18 г. – 680 000 рублей.

В таблице В.1 (приложение В) представлен учет основных средств по переоцененной стоимости для первого варианта учетной политики.

Комментарии к расчетам таблицы В.1.

Расчет суммы по операции 1.1 от 01.01.17 г. В результате операции 1.1 формируется справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС, которая равна справедливой стоимости оборудования без НДС, и рассчитывается по формуле (2.1):

Расчет суммы по операции 1.2 от 01.01.17 г. По данной операции определяется сумма НДС, исчисленный со справедливой стоимости кредиторской задолженности (справедливой стоимости оборудования), по формуле (2.2):

Расчет суммы по операции 1.3 от 01.01.17 г. По данной операции определяется разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС) по формуле (2.3):

—

Расчет суммы по операции 1.4 от 01.01.17 г. По данной операции определяется НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности) по формуле (2.4):

Расчет суммы по операции 1.5 от 01.01.17 г. По данной отражается сумма отложенного налогового актива, рассчитанная исходя из разницы между стоимостью оборудования по данным налогового и бухгалтерского учета по формуле (2.11):

Расчет суммы по операции 2 от 01.01.17 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, относящаяся к операции 1.2.

Расчет суммы по операции 3 от 01.01.17 г. По данной операции отражается справедливая стоимость оборудования без НДС, равная справедливой стоимости кредиторской задолженности без НДС.

Расчет суммы по операции 4 от 01.12.17 г. По данной операции отражается годовая сумма амортизации исходя из справедливой стоимости оборудования без НДС по формуле (2.12):

Расчет суммы по операции 5 от 01.12.17 г. По данной операции отражается сумма отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из разницы между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета по формуле (2.13):

_____ —

Расчет суммы по операции 6 от 28.12.17 г. По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости.

Расчет суммы по операции 7 от 28.12.17 г. По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.17 г. По данной операции отражается сумма дооценки оборудования до рыночной стоимости, рассчитанная как разница

между рыночной и справедливой стоимостью оборудования за вычетом амортизации, по формуле (2.39):

$$(2.39) \quad \frac{A - B}{C}$$

где A – сумма дооценки оборудования, руб.;

B – рыночная стоимость оборудования, руб.

Таким образом, сумма дооценки оборудования равна:

$$A - B$$

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.17 г. По данной операции отражается сумма дополнительной амортизации оборудования в связи с дооценкой стоимости оборудования по формуле (2.30):

$$(2.30) \quad \frac{D - E}{F}$$

где D – сумма дополнительной амортизации оборудования в связи с дооценкой стоимости оборудования, руб.

Таким образом, сумма дополнительной амортизации оборудования равна:

$$D - E$$

Расчет суммы по операции 10 от 31.12.17 г. По данной операции обесценение оборудования до ценности использования по формуле (2.31):

$$(2.31) \quad G - H$$

где G – сумма обесценения оборудования, руб.,

– ценность использования оборудования, руб.

Таким образом, сумма обесценения оборудования равна:

—

Расчет суммы по операции 11 от 01.01.18 г. По данной операции отражается увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, равное части (40%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, по формуле (2.14):

Расчет суммы по операции 12 от 01.01.18 г. По данной операции отражается увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, равное части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью без НДС, по формуле (2.15):

Расчет суммы по операции 13 от 01.01.18 г. По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты по формуле (2.16):

—————

Расчет суммы по операции 14 от 01.01.18 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленный с части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС, по формуле (2.17):

Расчет суммы по операции 15 от 01.01.18 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового актива, рассчитанное исходя из изменения стоимости оборудования, по формуле (2.18):

Расчет суммы по операции 16 от 01.01.18 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового обязательства, рассчитанное исходя из доначисленной амортизации, по формуле (2.19):

Расчет суммы по операции 17 от 01.01.18 г. По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.20):

Расчет суммы по операции 18 от 01.12.18 г. По данной операции отражается годовая сумма амортизации исходя из новой справедливой стоимости оборудования без НДС по формуле (2.32):

$$\frac{\text{---}}{\text{---}}$$

(2.32)

Таким образом, годовая сумма амортизации равна:

$$\text{---}$$

Расчет суммы по операции 19 от 01.12.18 г. По данной операции отражается сумма отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из разницы между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета, по формуле (2.13):

$$\text{---}$$

Расчет суммы по операции 20 от 28.12.18 г. По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Расчет суммы по операции 21 от 28.12.18 г. По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Расчет суммы по операции 22 от 30.12.18 г. По данной операции отражается сумма дооценки оборудования до рыночной стоимости, рассчитанная как разница между рыночной и справедливой стоимостью оборудования за вычетом амортизации, по формуле (2.33):

$$\begin{matrix} & - & & - & & - & & - \\ (2.33) \end{matrix}$$

Таким образом, сумма дооценки оборудования равна:

$$\begin{matrix} & - & & - & & - \end{matrix}$$

Расчет суммы по операции 23 от 21.12.18 г. По данной операции отражается сумма дополнительной амортизации оборудования в связи с дооценкой стоимости оборудования по формуле (2.30):

$$\text{—————}$$

Расчет суммы по операции 24 от 31.12.18 г. По данной операции обесценение оборудования до ценности использования по формуле (2.34):

$$\begin{matrix} & - \\ (2.34) \end{matrix}$$

Таким образом, сумма обесценения оборудования равна:

$$\text{—}$$

Расчет суммы по операции 25 от 01.01.19 г. По данной операции отражается увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением

даты оплаты, равное части (60%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, по формуле (2.14):

Расчет суммы по операции 26 от 01.01.19 г. По данной операции отражается увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, равное части (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью без НДС, по формуле (2.15):

Расчет суммы по операции 27 от 01.01.19 г. По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты по формуле (2.16):

Расчет суммы по операции 28 от 01.01.19 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленный с части (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС, по формуле (2.17):

Расчет суммы по операции 29 от 01.01.19 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового актива, рассчитанное исходя из изменения стоимости оборудования по формуле (2.18):

Расчет суммы по операции 30 от 01.01.19 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового обязательства, рассчитанное исходя из доначисленной амортизации, по формуле (2.19):

Расчет суммы по операции 31 от 01.01.19 г. По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.20):

На рисунке В.1 (приложение В) представлено изменение балансовой стоимости основных средств и кредиторской задолженности по контрольным датам, которые отражают всю динамику.

На рисунке В.2 (приложение В) приведено сравнение балансовой стоимости основных средств по примеру по ФСБУ (МСФО) и РСБУ.

На рисунке В.3 (приложение В) приведено сравнение балансовой стоимости кредиторской задолженности по примеру по ФСБУ (МСФО) и РСБУ.

Рассмотрим определение стоимости основных средств и кредиторской задолженности по ФСБУ.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.17 г. рассчитывается исходя из цены сделки по формуле (2.22):

—————

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.17 г. рассчитывается по формуле (2.23):

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.12.17 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 01.01.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.17 г. рассчитывается по формуле (2.24):

—

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 30.12.17 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 01.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 30.12.17 г. равна рыночной стоимости оборудования на 30.12.17 г.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 31.12.17 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 01.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.17 г. равна ценности использования оборудования на 31.12.2017г.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.18 г. рассчитывается по формуле (2.25):

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.18 г. рассчитывается по формуле (2.26):

—

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.12.18 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 01.01.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.18 г. рассчитывается по формуле (2.27):

—

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 30.12.18 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 01.12.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 30.12.18 г. равна рыночной стоимости оборудования на 30.12.18 г.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 31.12.18 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 01.12.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.18 г. равна ценности использования оборудования на 31.12.18 г.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.19 г. рассчитывается по формуле (2.28):

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.19 г. рассчитывается по формуле (2.29):

—

Рассмотрим определение стоимости основных средств и кредиторской задолженности по РСБУ.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС (без учета факта оплаты) на 01.01.17 г. равна цене сделки 1 500 000 руб. и остается неизменной в течении периода рассрочки.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.2017г. рассчитывается исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.30):

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.17 г. рассчитывается по формуле (2.24):

—

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 30.12.17 г. равна рыночной стоимости оборудования на 30.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.17 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 30.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.18 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 31.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.2018г. рассчитывается по формуле (2.27):

—

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 30.12.18 г. равна рыночной стоимости оборудования на 30.12.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.18г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 30.12.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.19 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 31.12.18 г.

Далее рассмотрим учет основных средств по модели учета основных средств по переоцененной стоимости, приобретаемых на условиях рассрочки платежа при

пересчете стоимости в связи с изменением стоимости денег во времени (таблица В.2).

Комментарии к расчетам таблицы В.2.

Расчет суммы по операции 1.1 от 01.01.17 г. В результате операции 1.1 формируется справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС, которая равна справедливой стоимости оборудования без НДС, и рассчитывается по формуле (2.1):

$$\frac{\text{Справедливая стоимость оборудования без НДС}}{\text{Справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС}}$$

Расчет суммы по операции 1.2 от 01.01.17 г. По данной операции определяется сумма НДС, исчисленный со справедливой стоимости кредиторской задолженности (справедливой стоимости оборудования), по формуле (2.2):

Расчет суммы по операции 1.3 от 01.01.17 г. По данной операции определяется разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС) по формуле (2.3):

—

Расчет суммы по операции 1.4 от 01.01.17 г. По данной операции определяется НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности) по формуле (2.4):

Расчет суммы по операции 1.5 от 01.01.17 г. По данной отражается сумма отложенного налогового актива, рассчитанная исходя из разницы между стоимостью оборудования по данным налогового и бухгалтерского учета по формуле (2.11):

Расчет суммы по операции 2 от 01.01.17 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, относящаяся к операции 1.2.

Расчет суммы по операции 3 от 01.01.17 г. По данной операции отражается справедливая стоимость оборудования без НДС, равная справедливой стоимости кредиторской задолженности без НДС.

Расчет суммы по операции 4 от 01.12.17 г. По данной операции отражается годовая сумма амортизации исходя из справедливой стоимости оборудования без НДС по формуле (2.12):

Расчет суммы по операции 5 от 01.12.17 г. По данной операции отражается сумма отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из разницы между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета по формуле (2.13):

_____ —

Расчет суммы по операции 6 от 28.12.17 г. По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости.

Расчет суммы по операции 7 от 28.12.17 г. По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Расчет суммы по операции 8 от 29.12.17 г. По данной операции отражается уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени, по формуле (2.31):

— _____

Расчет суммы по операции 9 от 29.12.17 г. По данной операции отражается увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени, оно соответствует увеличению справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени без НДС, по формуле (2.32):

Расчет суммы по операции 10 от 29.12.17 г. По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования без НДС по причине изменения стоимости денег во времени, по формуле (2.26):

—

Расчет суммы по операции 11 от 29.12.17 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленный с части разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС, по формуле (2.33):

Расчет суммы по операции 12 от 29.12.17 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового актива, рассчитанное исходя из изменения стоимости оборудования по формуле (2.18):

Расчет суммы по операции 13 от 29.12.17 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового обязательства по формуле (2.19):

Расчет суммы по операции 14 от 30.12.17 г. По данной операции отражается сумма дооценки оборудования до рыночной стоимости, рассчитанная как разница между рыночной и справедливой стоимостью оборудования за вычетом амортизации, по формуле (2.33):

— — —

Расчет суммы по операции 15 от 30.12.17 г. По данной операции отражается сумма дополнительной амортизации оборудования в связи с дооценкой стоимости оборудования по формуле (2.30):

Расчет суммы по операции 16 от 31.12.17 г. По данной операции обесценение оборудования до ценности от использования по формуле (2.31):

—

Расчет суммы по операции 1 от 01.01.18 г. По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.20):

Расчет суммы по операции 18 от 01.12.18 г. По данной операции отражается годовая сумма амортизации исходя из новой справедливой стоимости оборудования без НДС по формуле (2.35):

(2.35)

Таким образом, годовая сумма амортизации равна:

Расчет суммы по операции 19 от 01.12.18 г. По данной операции отражается сумма отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из разницы между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета, по формуле (2.13):

_____ —

Расчет суммы по операции 20 от 28.12.18 г. По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Расчет суммы по операции 21 от 28.12.18 г. По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Расчет суммы по операции 22 от 29.12.18 г. По данной операции отражается уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени по формуле (2.34):

— ————— — —————

Расчет суммы по операции 23 от 29.12.18 г. По данной операции отражается увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени, оно соответствует увеличению справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени без НДС, по формуле (2.32):

Расчет суммы по операции 24 от 29.12.18 г. По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования без НДС по причине изменения стоимости денег во времени по формуле (166):

—————

Расчет суммы по операции 25 от 29.12.18 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленная с части разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС, по формуле (2.33):

Расчет суммы по операции 26 от 29.12.18 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового актива, рассчитанное исходя из изменения стоимости оборудования, по формуле (2.18):

Расчет суммы по операции 27 от 29.12.18 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового обязательства по формуле (2.19):

Расчет суммы по операции 28 от 30.12.18 г. По данной операции отражается сумма дооценки оборудования до рыночной стоимости, рассчитанная как разница между рыночной и справедливой стоимостью оборудования за вычетом амортизации, по формуле (2.33):

— — —

Расчет суммы по операции 29 от 31.12.18 г. По данной операции отражается сумма дополнительной амортизации оборудования в связи с дооценкой стоимости оборудования по формуле (2.30):

—

Расчет суммы по операции 30 от 31.12.18 г. По данной операции обесценение оборудования до ценности от использования по формуле (2.34):

—

Расчет суммы по операции 31 от 01.01.19 г. По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.20):

На рисунке В.4 (приложение В) представлено изменение балансовой стоимости основных средств и кредиторской задолженности по контрольным датам, которые отражают всю динамику.

На рисунке В.5 (приложение В) приведено сравнение балансовой стоимости основных средств по примеру по ФСБУ (МСФО) и РСБУ.

На рисунке В.6 (приложение В) приведено сравнение балансовой стоимости кредиторской задолженности по примеру по ФСБУ (МСФО) и РСБУ.

Рассмотрим определение стоимости основных средств и кредиторской задолженности по ФСБУ.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.17 г. рассчитывается исходя из цены сделки по формуле (2.22):

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.17 г. рассчитывается по формуле (2.23):

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.12.17 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 01.01.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.17 г. рассчитывается по формуле (2.24):

—

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 29.12.17 г. рассчитывается по формуле (2.35):

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 29.12.17г. рассчитывается по формуле (2.36):

—

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 30.12.17 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 29.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 30.12.17 г. равна рыночной стоимости оборудования на 30.12.17 г.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 31.12.17 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 30.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.17 г. равна ценности использования оборудования на 31.12.17 г.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.18 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 31.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.18 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 31.12.18 г.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.12.18 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 01.01.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.18 г. рассчитывается по формуле (2.27):

—

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 29.12.18 г. рассчитывается по формуле (2.37):

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 29.12.18 г. рассчитывается по формуле (2.38):

—

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 30.12.18 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 29.12.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 30.12.18 г. равна рыночной стоимости оборудования на 30.12.18 г.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 31.12.18 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 30.12.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.18 г. равна ценности использования оборудования на 31.12.18 г.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.19 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 31.12.19 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.19 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 31.12.18 г.

Рассмотрим определение стоимости основных средств и кредиторской задолженности по РСБУ.

Балансовая стоимость кредиторской задолженности с НДС (без учета факта оплаты) на 01.01.17 г. равна цене сделки 1 500 000 руб. и остается неизменной в течении периода рассрочки.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.2017г. рассчитывается исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.30):

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.17 г. рассчитывается по формуле (2.24):

—

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 30.12.17 г. равна рыночной стоимости оборудования на 30.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.17 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 30.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.18 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 31.12.17 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.12.18 г. рассчитывается по формуле (2.27):

—

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 30.12.18 г. равна рыночной стоимости оборудования на 30.12.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 31.12.18 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 30.12.18 г.

Балансовая стоимость оборудования без НДС на 01.01.19 г. равна балансовой стоимости оборудования без НДС на 31.12.18 г.

Продолжая дальше анализ, необходимо обратить внимание, что реализация второй методики учета основных средств, соответствующей всем положениям МСФО и проектов ФСБУ, имеющим отношение к этому вопросу, содержит

некоторые скрытые на первый взгляд сложности. Речь идет о калькулировании себестоимости. А именно, с реализацией такой методики учета основных средств заставляет обратить на себя внимание тот факт, что первоначально себестоимость продукции произведенной и реализованной включает в себя амортизацию основных средств, исчисленную, исходя не из цены сделки, а справедливой стоимости по дебету счета 20 «Основное производство». В дальнейшем происходит доначисление амортизации в связи с пересчетом справедливой стоимости основных средств, которое отражается по дебету счета 91 «Прочие расходы». Таким образом, получается, что выпуск готовой продукции, отражающийся операцией «Дебет 43 Кредит 20», будет сопровождаться суммой, не соответствующей реальной производственной себестоимости. Эта сумма не будет включать в себя доначисленную амортизацию в связи с пересчетом справедливой стоимости, так как она находится на счете 91 «Прочие расходы». откуда далее будет списана на счет прибылей и убытков (счет 99). Неточность в калькулировании производственной себестоимости (себестоимости готовой продукции) предопределяет наличие искажений и в себестоимости продаж, так как она формируется по проводке «Дебет 90 Кредит 43».

Все это говорит о невозможности получения точных финансовых результатов по данным бухгалтерского учета в соответствии с МСФО и проектами ФСБУ. Получается, что остается необходимость ведения параллельного учета по РСБУ по модели учета по первоначальной стоимости для полного и более точного калькулирования себестоимости, либо усложнять управленческий учет операциями сбора информации о затратах с разных счетов и распределения доначисленной амортизации между остатками незавершенного производства, готовой продукцией на складе и реализованной продукцией.

2.2 Методические основы учета запасов предприятия в системе интеграции российских и международных стандартов

В соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы», должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи [10].

Чистая возможная цена продажи – расчетная цена продажи в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки [14].

Чистая возможная цена продажи относится к чистой сумме, которую рассчитывает выручить организация от продажи запасов в ходе обычной деятельности. Справедливая стоимость отражает цену таких запасов, по которой проводилась бы обычная сделка по продаже этих же запасов на основном (или наиболее выгодном) рынке между участниками рынка на дату оценки. Первая представляет собой стоимость, специфичную для организации, последняя – нет. Чистая возможная цена продажи запасов может отличаться от справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу.

В проекте ФСБУ «Запасы» [6] есть аналогичные положениям ФСБУ «Основные средства» по оценке стоимости активов, приобретаемых на условиях отсрочки (рассрочки) платежа есть. То есть в проект ФСБУ «Запасы» заложена по этому вопросу такая же концепция, по которой запасы, приобретаемые на условиях отсрочки (рассрочки) платежа, в момент первоначального признания признаются по дисконтированной стоимости. В свою очередь, на основании ранее приведенных нами аргументов, дисконтированная стоимость основных средств и запасов и есть их справедливая стоимость, определенная доходным подходом с

той лишь особенностью, что здесь необходимо уделить особое внимание методике расчета ставки дисконтирования.

Определяя порядок расчета стоимости запасов в момент признания, следует учитывать, что при приобретении запасов параллельно в учете возникает кредиторская задолженность поставщикам, порядок оценки данной кредиторской задолженности аналогичен порядку оценки кредиторской задолженности, возникающей при приобретении основных средств.

Таким образом, первоначальная стоимость приобретенных запасов складывается из двух компонентов:

1) справедливая стоимость запасов равная справедливой стоимости кредиторской задолженности (которая есть амортизированная по эффективной ставке процента);

2) разница между ценой сделки и справедливой стоимостью запасов.

Принимая во внимание полученные следствия наших рассуждений, в итоге которых определилась двухкомпонентная структура первоначальной стоимости приобретаемых запасов, рассмотрим, как эти нововведения должны отразиться на учете приобретения запасов (таблицы Г.1, Г.2).

При этом необходимо отметить, что при проведении пересчета справедливой стоимости запасов и отражения этих операций в бухгалтерском учете также, как и в учете основных средств, предполагается возможность применения двух вариантов учетной политики предприятия.

Для этих целей представим исходные данные для примера.

Пример 4. Предприятие 01.01.17 г. приобрело материалы за 2,5 млн руб. (в том числе НДС – 18%) в рассрочку на два года (срок договора до 01.01.19 г.). Согласно графику платежей, расчеты производятся в два этапа: первый платеж (40 %) в начале второго года договора (01.01.18 г.); второй платеж (60 %) – в конце срока действия (01.01.19 г.). Ставка дисконтирования составляет 25 % и состоит из безрисковой ставки и премий (за риск ликвидности и кредитный риск).

В таблице Г.1 (приложение Г) произведен учет запасов, пересчет справедливой стоимости которых проводится при наступлении очередной даты платежа поставщику.

Комментарии к расчетам таблицы Г.1.

Расчет суммы по операции 1.1 от 01.01.17 г. В результате операции 1.1 формируется справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС, которая равна справедливой стоимости материалов без НДС, и рассчитывается по формуле (2.1):

Расчет суммы по операции 1.2 от 01.01.17 г. По данной операции определяется сумма НДС, исчисленная со справедливой стоимости кредиторской задолженности (справедливой стоимости материалов), по формуле (2.2):

Расчет суммы по операции 1.3 от 01.01.17 г. По данной операции определяется разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС) по формуле (2.3):

—

Расчет суммы по операции 1.4 от 01.01.17 г. По данной операции определяется НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов (справедливой стоимостью кредиторской задолженности), по формуле (2.4):

Расчет суммы по операции 1.5 от 01.01.17 г. По данной отражается сумма отложенного налогового актива, рассчитанная исходя из разницы между стоимостью запасов по данным налогового и бухгалтерского учета, по формуле (2.36):

(2.36)

Таким образом, сумма отложенного налогового актива равна:

Расчет суммы по операции 2 от 01.01.17 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, относящаяся к операции 1.2.

Расчет суммы по операции 3 от 01.01.17 г. По данной операции отражается справедливая стоимость материалов без НДС, равная справедливой стоимости кредиторской задолженности без НДС.

Расчет суммы по операции 4 от 01.01.18 г. По данной операции отражается увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, равное части (40%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, по формуле (2.14):

Расчет суммы по операции 5 от 01.01.18 г. По данной операции отражается уменьшение разницы между номинальной стоимостью и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты, равное части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью без НДС, по формуле (2.37):

(2.37)

где – увеличение справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты, руб.

Таким образом, увеличение справедливой стоимости материалов равно:

Расчет суммы по операции 6 от 01.01.18 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленный с части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС, по формуле (2.17):

Расчет суммы по операции 7 от 01.01.18 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового актива, рассчитанное исходя из изменения стоимости материалов по формуле (2.38):

(2.38)

Таким образом, сумма погашенного налогового актива равна:

Расчет суммы по операции 8 от 01.01.18 г. По данной операции отражается увеличение затрат на производство в части увеличения справедливой стоимости материалов.

Расчет суммы по операции 9 от 01.01.18 г. По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.20):

Расчет суммы по операции 10 от 01.01.19 г. По данной операции отражается увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, равное части (40%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, по формуле (2.14):

Расчет суммы по операции 11 от 01.01.19 г. По данной операции отражается уменьшение разницы между номинальной стоимостью и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости

материалов в связи с наступлением даты оплаты, равное части (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью без НДС, по формуле (2.37):

Расчет суммы по операции 12 от 01.01.19 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленная с части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС, по формуле (2.17):

Расчет суммы по операции 13 от 01.01.18 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового актива, рассчитанное исходя из изменения стоимости материалов, по формуле (2.38):

Расчет суммы по операции 14 от 01.01.19 г. По данной операции отражается увеличение затрат на производство в части увеличения справедливой стоимости материалов.

Расчет суммы по операции 15 от 01.01.19 г. По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.20):

На рисунке 2.3 представлено изменение балансовой стоимости запасов и кредиторской задолженности по контрольным датам, которые отражают всю динамику.

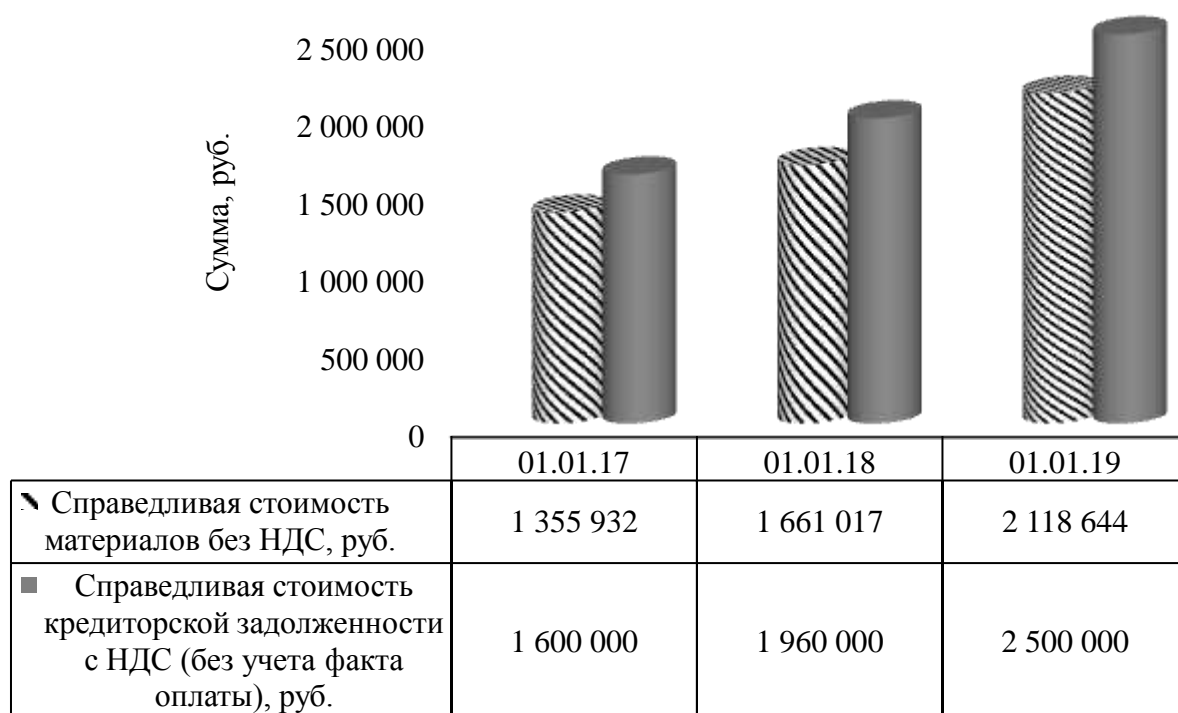


Рисунок 2.3 – Изменение балансовой стоимости запасов и кредиторской задолженности по контрольным датам

На рисунке 2.4 приведено сравнение балансовой стоимости запасов по примеру по ФСБУ (МСФО) и РСБУ.

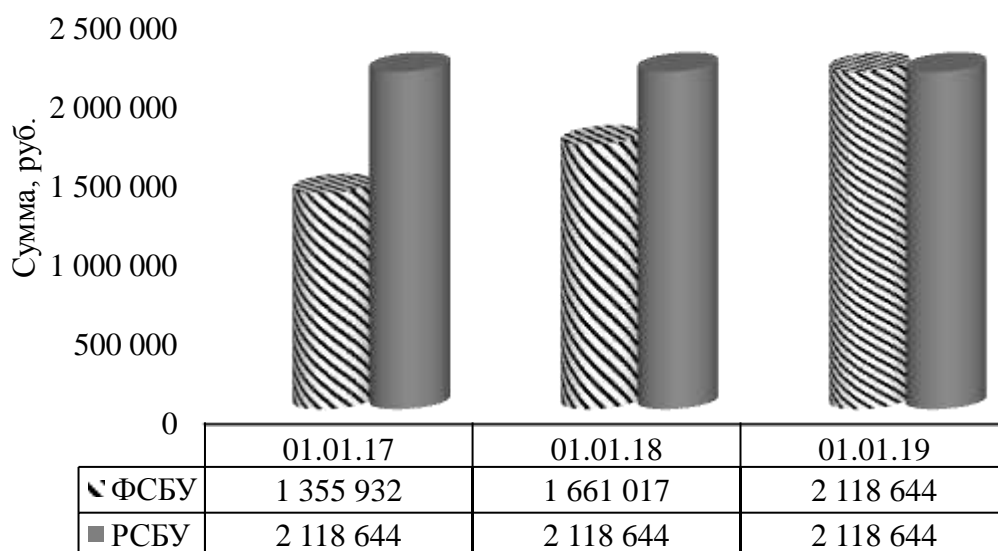


Рисунок 2.4 – Сравнение балансовой стоимости запасов по примеру по ФСБУ и РСБУ

На рисунке 2.5 приведено сравнение балансовой стоимости кредиторской задолженности по примеру по ФСБУ (МСФО) и РСБУ.

Рассмотрим определение стоимости запасов и кредиторской задолженности по ФСБУ.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.17 г. рассчитывается исходя из цены сделки по формуле (2.22):

Справедливая стоимость материалов без НДС на 01.01.17 г. рассчитывается по формуле (2.39):

(2.39)

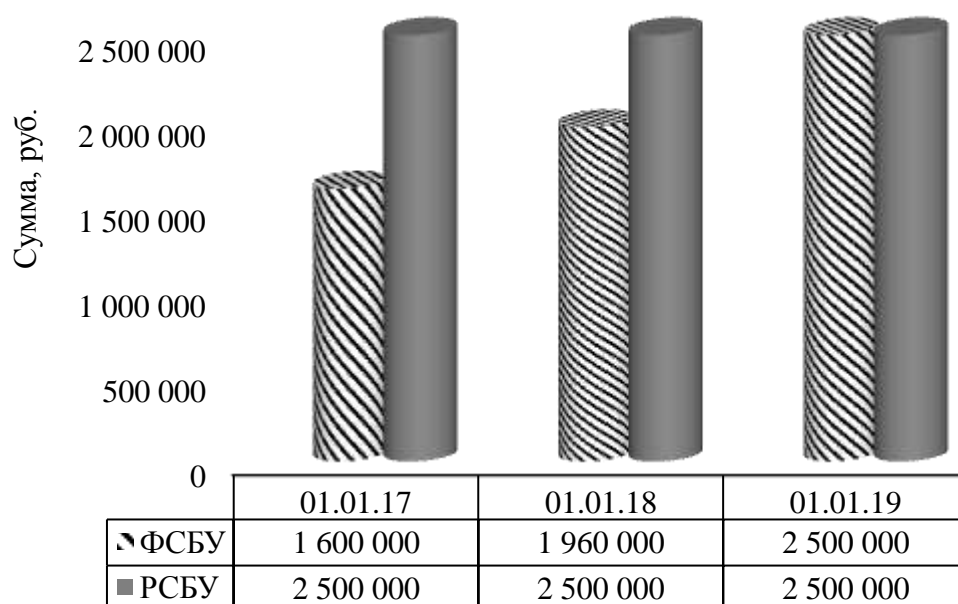


Рисунок 2.5 – Сравнение балансовой стоимости кредиторской задолженности по примеру по ФСБУ и РСБУ

Таким образом, справедливая стоимость материалов без НДС на 01.01.17 г. равна:

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.2018г. рассчитывается по формуле (2.25):

Справедливая стоимость материалов без НДС на 01.01.18 г. рассчитывается по формуле (2.40):

(2.40)

Таким образом, справедливая стоимость материалов без НДС на 01.01.18 г. равна:

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.2019г. рассчитывается по формуле (2.28):

Справедливая стоимость материалов без НДС на 01.01.19 г. рассчитывается по формуле (2.41):

(2.41)

Таким образом, справедливая стоимость материалов без НДС на 01.01.18 г. равна:

Рассмотрим определение стоимости запасов и кредиторской задолженности по РСБУ.

Балансовая стоимость кредиторской задолженности с НДС (без учета факта оплаты) на 01.01.17 г. равна цене сделки с НДС 2 500 000 руб. и остается неизменной в течении периода рассрочки.

Балансовая стоимость материалов с НДС на 01.01.17 г. равна цене сделки без НДС 2 118 644 руб. и остается неизменной в течении периода рассрочки.

В таблице Г.2 (приложение Г) произведен учет запасов, пересчет справедливой стоимости которых проводится на конец отчетного периода в связи с изменением стоимости денег во времени.

Комментарии к расчетам таблицы Г.2.

Расчет суммы по операции 1.1 от 01.01.17 г. В результате операции 1.1 формируется справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС, которая равна справедливой стоимости материалов без НДС, и рассчитывается по формуле (2.1):

Расчет суммы по операции 1.2 от 01.01.17 г. По данной операции определяется сумма НДС, исчисленная со справедливой стоимости кредиторской задолженности (справедливой стоимости материалов), по формуле (2.2):

Расчет суммы по операции 1.3 от 01.01.17 г. По данной операции определяется разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС) по формуле (2.3):

—

Расчет суммы по операции 1.4 от 01.01.17 г. По данной операции определяется НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью

материалов (справедливой стоимостью кредиторской задолженности), по формуле (2.4):

Расчет суммы по операции 1.5 от 01.01.17 г. По данной отражается сумма отложенного налогового актива, рассчитанная исходя из разницы между стоимостью запасов по данным налогового и бухгалтерского учета, по формуле (2.36):

Расчет суммы по операции 2 от 01.01.17 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, относящаяся к операции 1.2.

Расчет суммы по операции 3 от 01.01.17 г. По данной операции отражается справедливая стоимость материалов без НДС, равная справедливой стоимости кредиторской задолженности без НДС.

Расчет суммы по операции 4 от 31.12.17 г. По данной операции отражается уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени по формуле (2.31):

— —————

Расчет суммы по операции 5 от 31.12.17 г. По данной операции отражается уменьшение разницы между номинальной стоимостью и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты, равное части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью без НДС, по формуле (2.42):

(2.42)

Таким образом, увеличение справедливой стоимости материалов равно:

Расчет суммы по операции 6 от 31.12.17 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленный с части разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС, по формуле (2.43):

(2.43)

Таким образом, НДС, принятый к вычету, равен:

Расчет суммы по операции 7 от 31.12.17 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового актива, рассчитанное исходя из изменения стоимости материалов, по формуле (2.38):

Расчет суммы по операции 8 от 31.12.17 г. По данной операции отражается увеличение затрат на производство в части увеличения справедливой стоимости материалов.

Расчет суммы по операции 9 от 01.01.18 г. По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.20):

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.18 г. По данной операции отражается уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени, по формуле (2.34):

— — — — —

Расчет суммы по операции 11 от 30.12.18 г. По данной операции отражается уменьшение разницы между номинальной стоимостью и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты, равное части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью без НДС, по формуле (2.42):

Расчет суммы по операции 12 от 30.12.18 г. По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленный с части разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС, по формуле (2.43):

Расчет суммы по операции 13 от 30.12.18 г. По данной операции отражается частичное погашение отложенного налогового актива, рассчитанное исходя из изменения стоимости материалов, по формуле (2.38):

Расчет суммы по операции 14 от 30.12.18 г. По данной операции отражается увеличение затрат на производство в части увеличения справедливой стоимости материалов.

Расчет суммы по операции 15 от 01.01.19 г. По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.20):

На рисунке 2.6 представлено изменение балансовой стоимости запасов и кредиторской задолженности по контрольным датам, которые отражают всю динамику.

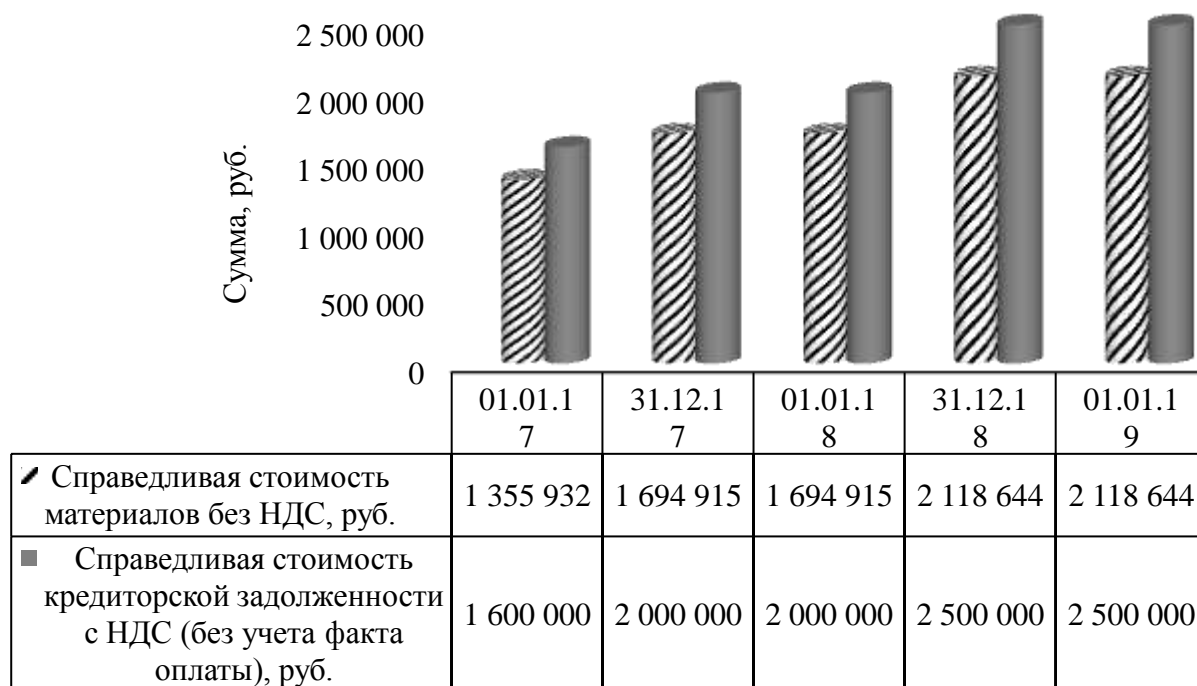


Рисунок 2.6 – Изменение балансовой стоимости запасов и кредиторской задолженности по контрольным датам

На рисунке 2.7 приведено сравнение балансовой стоимости запасов по примеру по ФСБУ (МСФО) и РСБУ.

На рисунке 2.8 приведено сравнение балансовой стоимости кредиторской задолженности по примеру по ФСБУ (МСФО) и РСБУ.

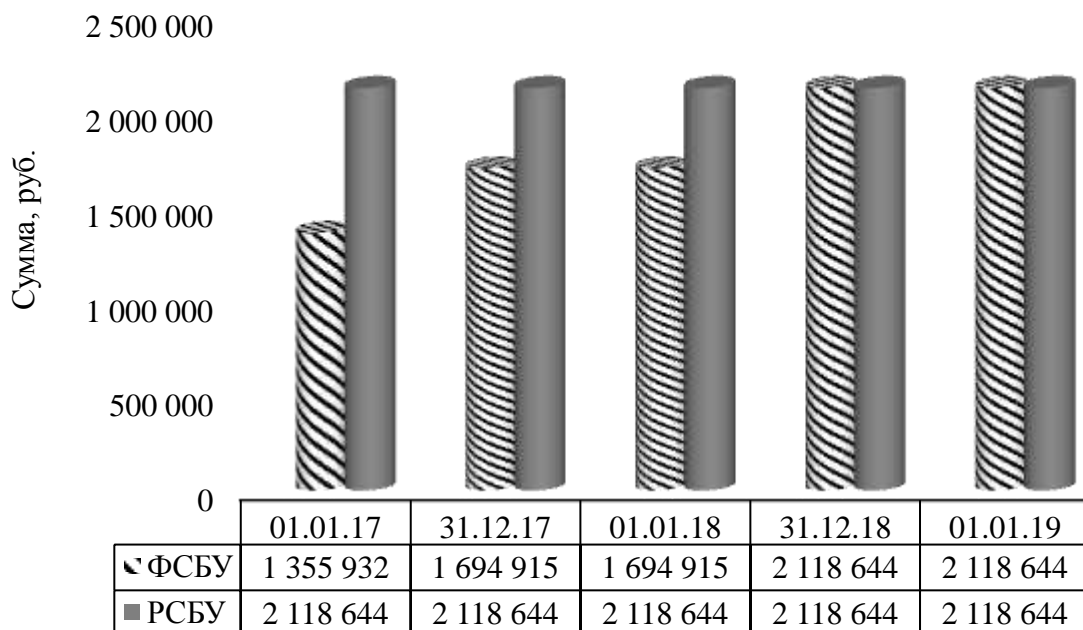


Рисунок 2.7 – Сравнение балансовой стоимости запасов по примеру по ФСБУ и РСБУ по контрольным датам

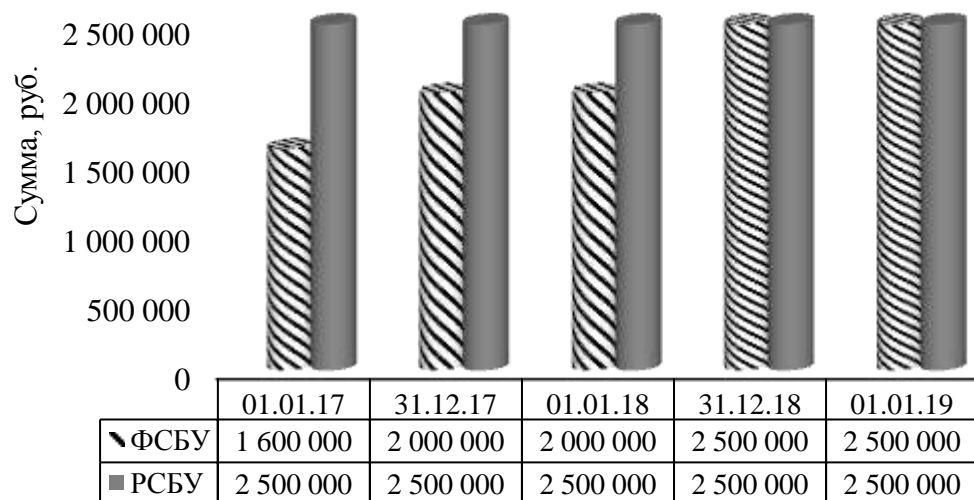


Рисунок 2.8 – Сравнение балансовой стоимости кредиторской задолженности по примеру по ФСБУ и РСБУ по контрольным датам

Справедливая стоимость материалов без НДС на 01.01.17 г. рассчитывается по формуле (2.39):

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 31.12.2017г. рассчитывается по формуле (2.35):

Справедливая стоимость материалов без НДС на 31.12.17 г. рассчитывается по формуле (2.40):

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.18 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 31.12.17 г.

Справедливая стоимость материалов без НДС на 01.01.18 г. равна справедливой стоимости материалов без НДС на 31.12.17 г.

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 31.12.18 г. рассчитывается по формуле (2.37):

Справедливая стоимость материалов без НДС на 31.12.18 г. рассчитывается по формуле (2.41):

Справедливая стоимость кредиторской задолженности с НДС на 01.01.19 г. равна справедливой стоимости кредиторской задолженности с НДС на 31.12.18 г.

Справедливая стоимость материалов без НДС на 01.01.19 г. равна справедливой стоимости материалов без НДС на 31.12.18 г.

Рассмотрим определение стоимости запасов и кредиторской задолженности по РСБУ.

Балансовая стоимость кредиторской задолженности с НДС (без учета факта оплаты) на 01.01.17 г. равна цене сделки с НДС 2 500 000 руб. и остается неизменной в течении периода рассрочки.

Балансовая стоимость материалов с НДС на 01.01.17 г. равна цене сделки без НДС 2 118 644 руб. и остается неизменной в течении периода рассрочки.

В заключении необходимо отметить, что применение методики учета запасов в соответствии с проектом ФСБУ «Запасы», МСФО (IAS) 12 «Запасы» также, как и в случае основных средств, возникают сложности с калькулированием себестоимости. А именно, первоначально себестоимость продукции, произведенной и реализованной, включает в себя материальные затраты, исчисленные, исходя не из цены сделки, а справедливой стоимости по дебету счета 20 «Основное производство». В дальнейшем происходит доначисление стоимости запасов в связи с пересчетом их справедливой стоимости. То есть, получается, что выпуск готовой продукции, отражающийся операцией «Дебет 43 Кредит 20», будет сопровождаться суммой, не соответствующей реальной производственной себестоимости. Эта сумма не будет включать в себя увеличение стоимости запасов в связи с пересчетом справедливой стоимости. Неточность в калькулировании производственной себестоимости (себестоимости готовой продукции) предопределяет наличие искажений и в себестоимости продаж, так как она формируется по проводке «Дебет 90 Кредит 43». Это говорит о невозможности получения точных финансовых результатов по данным бухгалтерского учета в соответствии с МСФО и проектами ФСБУ.

Таким образом, остается необходимость ведения параллельного учета по РСБУ по модели учета полной стоимости для более точного калькулирования себестоимости, либо усложнять управленческий учет операциями сбора распределения увеличения стоимости запасов между остатками незавершенного производства, готовой продукцией на складе и реализованной продукцией.

Выводы по разделу два

Во втором разделе разработаны методологические основы учета основных средств и запасов с применением дисконтирования.

Реализация методики учета основных средств и запасов, соответствующей всем положениям МСФО и проектов ФСБУ, имеющим отношение к этому

вопросу, содержит некоторые скрытые на первый взгляд сложности калькулирования себестоимости продукции, товаров, работ, услуг.

Неточность в калькулировании производственной себестоимости (себестоимости готовой продукции) предопределяет наличие искажений и в себестоимости продаж. Это говорит о невозможности получения точных финансовых результатов по данным бухгалтерского учета в соответствии с МСФО и проектами ФСБУ.

Выявленные следствия предопределяют необходимость параллельного ведения учета по РСБУ по модели учета по первоначальной стоимости для основных средств и по модели учета полной стоимости для запасов для более точного калькулирования себестоимости, либо усложнять управленческий учет операциями распределения доначисленной амортизации между остатками незавершенного производства, готовой продукцией на складе и реализованной продукцией, операциями распределения увеличения стоимости запасов между остатками незавершенного производства, готовой продукцией на складе и реализованной продукцией в целях разрешения вытекающих обозначенных проблем.

3 ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

3.1 Сквозная задача по учету основных средств и кредиторской задолженности

Для того, чтобы получить ответ на вопрос – как дисконтирование в оценке и учета основных средств и кредиторской задолженности влияет на финансовое положение предприятия, необходимо дополнить условия представленного примера до сквозной задачи путем добавления операций по выпуску и реализации продукции (приложение Д).

При этом оценка и учет выручки производился по регламентам РСБУ. Такое допущение сделано для того, чтобы показать именно влияние дисконтирования в оценке и учете основных средств и кредиторской задолженности на показатели финансового состояния предприятия.

Как видно по результатам решения сквозной задачи, в связи с применением справедливой оценки в учете основных средств и кредиторской задолженности, изменяется их стоимость в балансе предприятия (по ФСБУ (МСФО) – таблицы 3.1, 3.2, 3.3, по РСБУ – 3.5, 3.6, 3.7), что сказывается и на показателях отчета о финансовых результатах (по ФСБУ (МСФО) – таблица 3.4, по РСБУ – 3.8).

Таблица 3.1 – Бухгалтерский баланс на 31.12.17 г. по ФСБУ

В руб.

Актив		Пассив	
Основные средства	666 169,49	Переоценка внеоборотных средств	135 322,03
Итого по разделу I	666 169,49	Нераспределенная прибыль	289 084,75
НДС по приобретенным ценностям	82 372,88	Итого по разделу III	424 406,78
Денежные средства	1 300 000,00	Отложенные налоговые обязательства	18 305,08
Итого по разделу II	1 382 372,88	Оценочные обязательства	448 474,58
		Итого по разделу IV	466 779,66
		Кредиторская задолженность	1 157 355,93
		Итого по разделу V	1 157 355,93
Итого	2 048 542,37	Итого	2 048 542,37

Таблица 3.2 – Бухгалтерский баланс на 31.12.18 г. по ФСБУ

В руб.

Актив		Пассив	
Основные средства	597 355,93	Переоценка внеоборотных средств	208 542,37
Итого по разделу I	597 355,93	Нераспределенная прибыль	921 220,34
НДС по приобретенным ценностям	49 423,73	Итого по разделу III	1 129 762,71
Денежные средства	1 800 000,00	Отложенные налоговые обязательства	22 711,86
Итого по разделу II	1 849 423,73	Оценочные обязательства	269 084,75
		Итого по разделу IV	291 796,61
		Кредиторская задолженность	1 025 220,34
		Итого по разделу V	1 025 220,34
Итого	2 446 779,66	Итого	2 446 779,66

Таблица 3.3 – Бухгалтерский баланс на 31.12.19 г. по ФСБУ

В руб.

Актив		Пассив	
Основные средства	78 0406,78	Переоценка внеоборотных средств	20 8542,37
Итого по разделу I	780 406,78	Нераспределенная прибыль	1 067 661,02
НДС по приобретенным ценностям	0,00	Итого по разделу III	1 276 203,39
Денежные средства	900 000,00	Отложенные налоговые обязательства	4 406,78
Итого по разделу II	900 000,00	Оценочные обязательства	0,00
		Итого по разделу IV	4 406,78
		Кредиторская задолженность	399 796,61
		Итого по разделу V	399 796,61
Итого	1 680 406,78	Итого	1 680 406,78

Таблица 3.4 – Отчет о финансовых результатах за 2017 – 2018 гг.

В руб.

Наименование показателя	За 2019 г.	За 2018 г.	За 2017 г.
Выручка	0,00	932 203,39	1 101 694,92
Себестоимость продаж	(0,00)	(209 322,03)	(162 711,86)
Валовая прибыль (убыток)	0,00	722 881,36	938 983,05
Коммерческие расходы	(0,00)	(0,00)	(0,00)
Управленческие расходы	(0,00)	(0,00)	(0,00)
Прибыль (убыток) от продаж	0,00	722 881,36	938 983,05
Доходы от участия в других организациях	0,00	0,00	0,00
Проценты к получению	0,00	0,00	0,00

Окончание таблицы 3.4

В руб.

Проценты к уплате	(0,00)	(0,00)	(0,00)
Прочие доходы	183 050,85	67 288,14	0,00
Прочие расходы	(0,00)	(0,00)	(577 627,12)
Прибыль (убыток) до налогообложения	183 050,85	790 169,49	361 355,93
Текущий налог на прибыль	(36 610,17)	(158 033,90)	(72 271,19)
Чистая прибыль (убыток)	146 440,68	632 135,59	289 084,75

Таблица 3.5 – Бухгалтерский баланс на 31.12.17 г. по РСБУ

В руб.

Актив		Пассив	
Основные средства	859 389,83	Переоценка внеоборотных средств	0,00
Итого по разделу I	859 389,83	Нераспределенная прибыль	551 918,64
НДС по приобретенным ценностям	0,00	Итого по разделу III	551 918,64
Денежные средства	1 300 000,00	Отложенные налоговые обязательства	0,00
Итого по разделу II	1 300 000,00	Оценочные обязательства	0,00
		Итого по разделу IV	0,00
		Кредиторская задолженность	1 607 471,19
		Итого по разделу V	1 607 471,19
Итого	2 159 389,83	Итого	2 159 389,83

Таблица 3.6 – Бухгалтерский баланс на 31.12.18 г. по РСБУ

В руб.

Актив		Пассив	
Основные средства	735 389,83	Переоценка внеоборотных средств	81 000,00
Итого по разделу I	735 389,83	Нераспределенная прибыль	1 133 681,36
НДС по приобретенным ценностям	0,00	Итого по разделу III	1 214 681,36
Денежные средства	1 800 000,00	Отложенные налоговые обязательства	0,00
Итого по разделу II	1 800 000,00	Оценочные обязательства	0,00
		Итого по разделу IV	0,00
		Кредиторская задолженность	1 320 708,47
		Итого по разделу V	1 320 708,47
Итого	2 535 389,83	Итого	2 535 389,83

Таблица 3.7 – Бухгалтерский баланс на 31.12. 19 г. по РСБУ

В руб.

Актив		Пассив	
Основные средства	735 389,83	Переоценка внеоборотных средств	81 000,00
Итого по разделу I	735 389,83	Нераспределенная прибыль	1 133 681,36
НДС по приобретенным ценностям	0,00	Итого по разделу III	1 214 681,36
Денежные средства	900 000,00	Отложенные налоговые обязательства	0,00
Итого по разделу II	900 000,00	Оценочные обязательства	0,00
		Итого по разделу IV	0,00
		Кредиторская задолженность	420 708,47
		Итого по разделу V	420 708,47
Итого	1 635 389,83	Итого	1 635 389,83

Таблица 3.8 – Отчет о финансовых результатах за 2017 – 2018 гг. по РСБУ

Наименование показателя	За 2019 г	За 2018 г.	За 2017 г.
Выручка	0,00	932 203,39	1 101 694,92
Себестоимость продаж	(0,00)	(205 000,00)	(254 237,29)
Валовая прибыль (убыток)	0,00	727 203,39	847 457,63
Коммерческие расходы	(0,00)	(0,00)	(0,00)
Управленческие расходы	(0,00)	(0,00)	(0,00)
Прибыль (убыток) от продаж	0,00	727 203,39	847 457,63
Доходы от участия в других организациях	0,00	0,00	0,00
Проценты к получению	0,00	0,00	0,00
Проценты к уплате	(0,00)	(0,00)	(0,00)
Прочие доходы	0,00	0,00	0,00
Прочие расходы	(0,00)	(0,00)	(157 559,32)
Прибыль (убыток) до налогообложения	0,00	727 203,39	689 898,31
Текущий налог на прибыль	(0,00)	(145 440,68)	(137 979,66)
Чистая прибыль (убыток)	0,00	581 762,71	55 1918,64

Это, безусловно, скажется на показателях финансового состояния предприятия, сравнение которых по ФСБУ (МСФО) и РСБУ проводится в следующем разделе.

3.2 Финансовый анализ по результатам решения сквозной задачи

По результатам решения сквозной задачи проведен финансовый анализ в сравнении показателей ФСБУ (МСФО) и РСБУ.

Далее представлены выводы о влиянии дисконтирования в оценке и учете основных средств и кредиторской задолженности на показатели финансового состояния предприятия.

График, представленный на рисунке 3.1, свидетельствует, что коэффициент ликвидности по ФСБУ выше, чем при РСБУ, это связано со справедливой оценкой стоимости, которая снижает величину текущих обязательств и увеличивает показатели ликвидности.

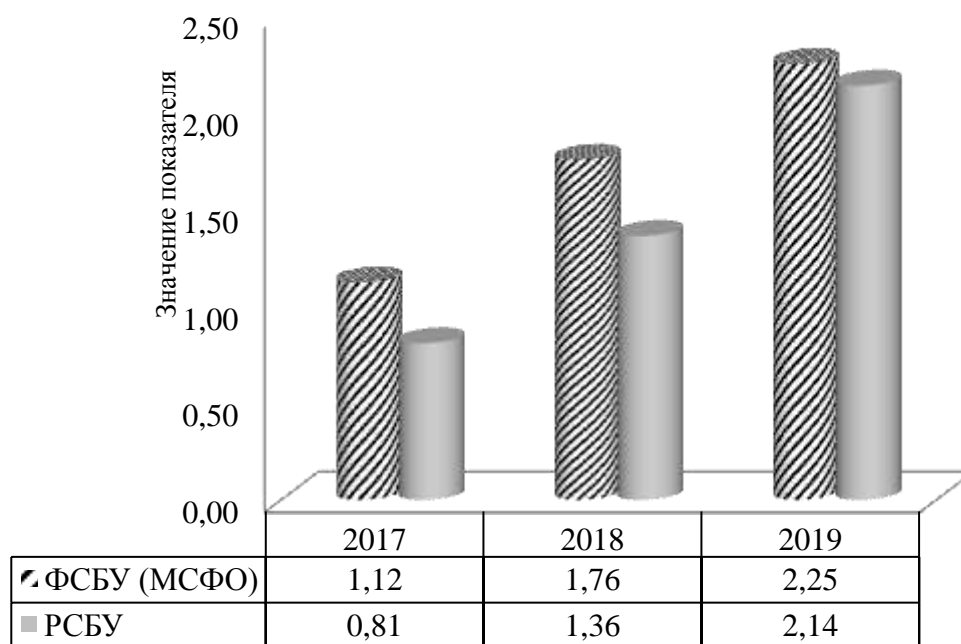


Рисунок 3.1 –Влияние дисконтирования на коэффициент текущей ликвидности (по результатам сквозной задачи)

Ситуация с чистым оборотным капиталом по ФСБУ тоже более благоприятная, чем по РСБУ (рисунок 3.2).

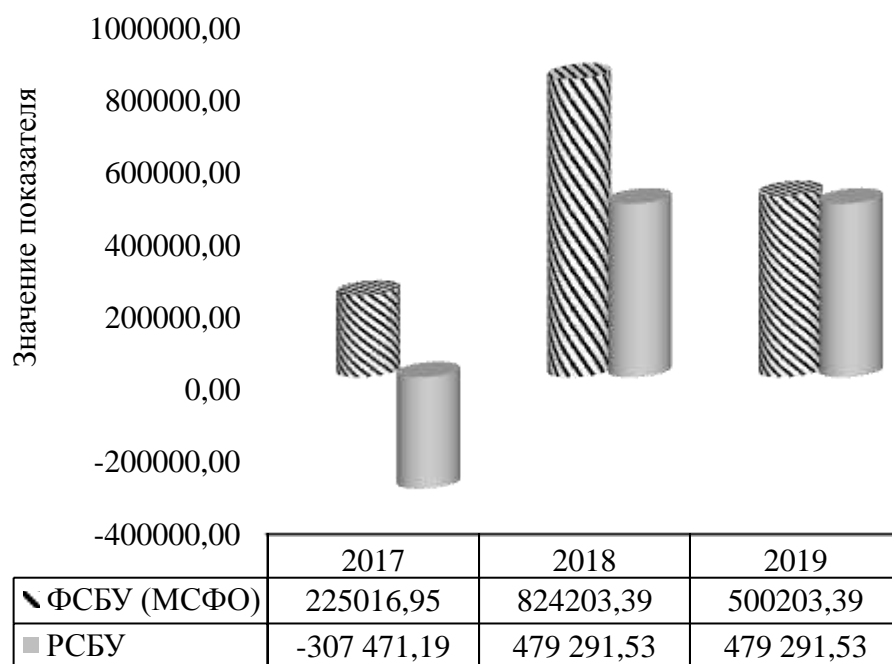


Рисунок 3.2 – Влияние дисконтирования на величину чистого оборотного капитала (по результатам сквозной задачи)

Аналогична ситуация с финансовой устойчивостью, об этом свидетельствуют сравнение коэффициента соотношения заемного и собственного капитала (рисунок 3.3).

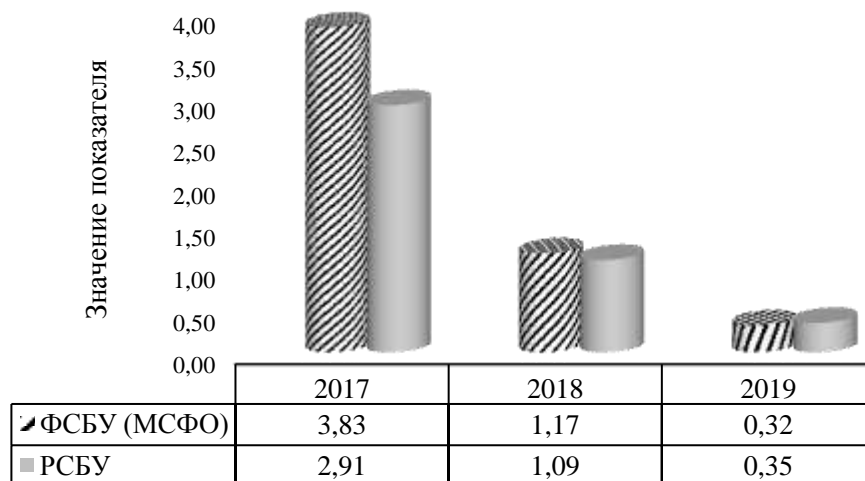


Рисунок 3.3 – Влияние дисконтирования на коэффициент соотношения заемного и собственного капитала (по результатам сквозной задачи)

Показатели рентабельности в начале периода по ФСБУ отстают от показателей по РСБУ (рисунок Д) в связи с учетом разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью по дебету счета 91, которая уменьшает в конечном итоге чистую прибыль. К концу периода эта разница обнуляется за счет отражения по кредиту счета 91, что приводит к увеличению чистой прибыли и показателей рентабельности.

По результатам выполненного анализа можно сделать вывод, что в целом дисконтирование в учете основных средств и кредиторской задолженности улучшает показатели финансового благополучия предприятия за счет более низкой их балансовой стоимости, рассчитанной по справедливой оценке.

Выводы по разделу три

В третьем разделе выпускной квалификационной работе была произведена апробация предложенной методики оценки и учета основных средств и кредиторской задолженности для случая использования отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с положениями проектов ФСБУ, МСФО на примере сквозной задачи, по результатам которой проведен финансовый анализ в сравнении показателей ФСБУ (МСФО) и РСБУ.

В связи с применением справедливой оценки в учете основных средств и кредиторской задолженности, изменяется их стоимость в балансе предприятия, что сказывается и на показателях отчета о финансовых результатах. Данные изменения отразились на показателях финансового состояния предприятия.

В результате можно сделать вывод, что дисконтирование в учете основных средств и кредиторской задолженности положительно влияет на показатели финансового благополучия предприятия за счет более низкой их балансовой стоимости, рассчитанной по справедливой оценке.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Опыт череды кризисов, начавшихся с 2008 года, а точнее с лета 2007 года, обнажил проблемы в формировании финансовой отчетности компаний. В США (и в других странах) высказывалось мнение о том, что финансовая отчетность явилась одной из причин нестабильности на финансовых рынках [37, с. 17]. По мнению многих экспертов инвесторы, аналитики, регулирующие органы и другие стороны не могут делать выводы о финансовом положении компаний на основании финансовой отчетности, базирующейся на номинальных показателях, не учитывающих возможные риски развития неблагоприятных событий. С этого момента заговорили о необходимости применения иных оценок стоимости активов и обязательств, главным образом финансовых, которые бы позволяли более точно видеть состояние бизнеса по данным финансовой отчетности. В МСФО появились положения и целые стандарты относительно оценки активов и обязательств по справедливой, дисконтированной и амортизированной стоимости. Однако, применение новых подходов к оценке активов и обязательств на практике в отдельных случаях вызывает сложности. Эта проблема скоро станет актуальной массово и для отечественных предприятий в связи с усилившейся тенденцией приближения российских стандартов к международным, о чем свидетельствует появление проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета. В этом аспекте в работе уделено внимание основным вопросам и задачам, возникающим при анализе положений МСФО и проектов ФСБУ в части оценки и учета активов и обязательств.

Актуальность темы исследования нашла свое подтверждение в ходе выполнения работы. В работе акцентировано внимание на вопросах, возникающих в ситуации оценки и учета основных средств, запасов и кредиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежей, обозначены проблемы и представлено авторское видение их решений.

Разнообразие стоимостных оценок в учете активов и обязательств предопределяет трудности в выборе подходящего вида стоимости при решении прикладных задач. В частности, споры возникают при квалификации вида стоимости основных средств, запасов в случаях отсрочки (рассрочки) платежа.

В результате операции приобретения на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на одну и ту же сумму, с одной стороны, появляются основные средства, нематериальные активы или запасы, оцениваемые по дисконтированной стоимости и одновременно, с другой стороны, кредиторская задолженность поставщикам, оцениваемая по справедливой или амортизированной стоимости.

Так как сумма активов и обязательств – одна, то и оценка стоимости должна быть одинаковая. Таким образом, получается, что дисконтированная стоимость основных средств (нематериальных активов, запасов) равна справедливой или амортизированной стоимости кредиторской задолженности поставщикам.

Справедливая стоимость актива или обязательства может определяться на основании трех подходов (рыночный, доходный и затратный) в зависимости от располагаемой информации. Дисконтированная стоимость актива – это, по сути, справедливая стоимость, определенная доходным подходом путем дисконтирования. То есть, в случае приобретения актива с отсрочкой (рассрочкой) платежа, дисконтированная стоимость актива есть справедливая стоимость актива и она равна справедливой стоимости кредиторской задолженности поставщикам. Само собой, возникает вопрос – почему она равна не амортизированной стоимости кредиторской задолженности поставщикам. Дело в том, что амортизированная стоимость обязательства определяется через эффективную ставку процента, которая является эквивалентом внутренней нормы доходности. Но при оценке стоимости кредиторской задолженности целесообразно учитывать и риски (ликвидности, кредитный и т.д.), поэтому ставка дисконтирования надо полагать должна отличаться от эффективной ставки процента.

Использование в бухгалтерском учете оценки по справедливой стоимости предопределяет появление двухкомпонентной структуры номинальной стоимости активов, обязательств и доходов. Так, на примере основных средств, первоначальная стоимость приобретенных основных средств складывается из двух компонентов:

1) справедливая стоимость основных средств равная справедливой стоимости кредиторской задолженности;

2) разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью основного средства.

Аналогична ситуация с кредиторской задолженностью.

При этом порядок пересчета справедливой стоимости основных средств (и запасов) и кредиторской задолженности осуществляется для двух вариантов учетной политики:

1) пересчет производится при наступлении даты оплаты поставщику;

2) пересчет производится на конец отчетного периода в связи с изменением временной стоимости денег.

Реализация методики учета основных средств и запасов, соответствующей всем положениям МСФО и проектов ФСБУ, имеющим отношение к этому вопросу, содержит некоторые скрытые на первый взгляд сложности калькулирования себестоимости продукции, товаров, работ, услуг.

А именно, при реализации методики учета основных средств заставляет обратить на себя внимание тот факт, что первоначально себестоимость произведенной и реализованной продукции включает в себя амортизацию основных средств, исчисленную, исходя не из цены сделки, а справедливой стоимости по дебету счета 20 «Основное производство». В дальнейшем происходит доначисление амортизации в связи с пересчетом справедливой стоимости основных средств, которое отражается по дебету счета 91 «Прочие расходы». Таким образом, получается, что выпуск готовой продукции, отражающийся операцией «Дебет 43 Кредит 20», будет сопровождаться суммой,

не соответствующей реальной производственной себестоимости. Эта сумма не будет включать в себя доначисленную амортизацию в связи с пересчетом справедливой стоимости, так как она находится на счете 91 «Прочие расходы», откуда далее будет списана на счет прибылей и убытков (счет 99).

При реализации методики учета запасов себестоимость произведенной и реализованной продукции первоначально включает в себя материальные затраты, исчисленные, исходя не из цены сделки, а справедливой стоимости по дебету счета 20 «Основное производство». В дальнейшем происходит доначисление стоимости запасов в связи с пересчетом их справедливой стоимости. Таким образом, получается, что выпуск готовой продукции, отражающийся операцией «Дебет 43 Кредит 20», будет сопровождаться суммой, не соответствующей реальной производственной себестоимости. Эта сумма не будет включать в себя увеличение стоимости запасов в связи с пересчетом справедливой стоимости.

Неточность в калькулировании производственной себестоимости (себестоимости готовой продукции) предопределяет наличие искажений и в себестоимости продаж. Это говорит о невозможности получения точных финансовых результатов по данным бухгалтерского учета в соответствии с МСФО и проектами ФСБУ.

Выявленные следствия предопределяют необходимость параллельного ведения учета по РСБУ по модели учета по первоначальной стоимости для основных средств и по модели учета полной стоимости для запасов для более точного калькулирования себестоимости, либо усложнять управленческий учет операциями распределения доначисленной амортизации между остатками незавершенного производства, готовой продукцией на складе и реализованной продукцией, операциями распределения увеличения стоимости запасов между остатками незавершенного производства, готовой продукцией на складе и реализованной продукцией в целях разрешения вытекающих обозначенных проблем.

Как подтвердили результаты решения сквозной задачи, в связи с применением справедливой оценки в учете основных средств и кредиторской задолженности, изменяется их балансовая стоимость в отчетности предприятия. Это, безусловно, отражается на показателях финансового состояния предприятия

Результаты проведенного финансового анализа подтверждают, что в целом дисконтирование в учете основных средств и кредиторской задолженности улучшает показатели финансового благополучия предприятия за счет более низкой их балансовой стоимости, рассчитанной по справедливой оценке.

Таким образом, задачи, поставленные в выпускной квалификационной работе, решены, цель достигнута.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Федеральный закон от 29.07.1998 г. № 135–ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации». – <http://base.garant.ru>.
2. Постановление Правительства РФ от 6.06.2001 г. № 519 «Об утверждении стандартов оценки». – <http://base.garant.ru>.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (ред. от 08.11.2010 г.). – <http://bmcenter.ru>.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (ред. от 16.05.2016 г.). – <http://bmcenter.ru>.
5. Проект федерального стандарта бухгалтерской отчетности «Долговые инструменты». – <http://bmcenter.ru>.
6. Проект федерального стандарта бухгалтерской отчетности «Запасы». – <http://bmcenter.ru>.
7. Проект федерального стандарта бухгалтерской отчетности «Основные средства». – <http://bmcenter.ru>.
8. Международный стандарт бухгалтерской отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». – <http://www.consultant.ru>.
9. Международный стандарт бухгалтерской отчетности (IAS) 16 «Основные средства». – <http://www.consultant.ru>.
10. Международный стандарт бухгалтерской отчетности (IAS) 2 «Запасы». – <http://www.consultant.ru>.
11. Международный стандарт бухгалтерской отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов». – <http://www.consultant.ru>.
12. Международный стандарт бухгалтерской отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». – <http://www.consultant.ru>.
13. Международный стандарт бухгалтерской отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». – <http://www.consultant.ru>.

14. Международный стандарт бухгалтерской отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». – <http://www.consultant.ru>.
15. Международный стандарт бухгалтерской отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». – <http://www.consultant.ru>.
16. Международный стандарт бухгалтерской отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». – <http://www.consultant.ru>.
17. Официальный сайт Бухгалтерского Методологического Центра. – <http://bmcenter.ru>.
18. Рекомендации БМЦ Р-56/2016-КпР «Обесценение основных средств». – http://bmcenter.ru/Files/R-КрТ_Obescenie_OS.
19. Азиева, З.И. Особенности и различия учета основных средств в соответствии с РСБУ и МСФО / З.И. Азиева, С.А. Челохсаева. // Научный журнал КубГАУ – ScientificJournalofKubSAU. – 2014. – № 99. – <http://cyberleninka.ru>.
20. Василенко, М.Е. Основные различия отражения основных средств в РСБУ и МСФО / М.Е. Василенко, Е.Г. Шумик // Проблемы современной экономики. – 2015. – № 1(53). – <http://cyberleninka.ru>.
21. Демина, И.Д. Проблемы применения проекта ПБУ 6 «Учет основных средств» в отечественной практике бухгалтерского учета / И.Д. Демина, Е.Н. Домбровская // Вестник ГУУ. – 2014. – № 4. – <http://cyberleninka.ru>
22. Дружиловская, Э.С. Методика оценки основных средств в бухгалтерском учете / Э.С. Дружиловская // Вестник ННГУ. – 2012. – № 21. – <http://cyberleninka.ru>
23. Иноземцева, Ю.А. Дисконтирование при отсрочках платежей / Ю.А. Иноземцева // Главная книга. – 2014. – № 10. – http://glavkniga.ru/elver/2014/10/1470-diskontirovanie_otsrochkakh_platezhej.html.
24. Ковалева, А.А. Проблемы использования средневзвешенной стоимости капитала компании (WACC) в качестве базы для расчета ставки дисконтирования для целей формирования финансовой отчетности / А.А. Ковалева // Мир современной науки. – 2014. – № 5 (27). – <http://cyberleninka.ru/article/n/problemy->

ispolzovaniya-srednevzveshennoy-stoimosti-kapitala-kompanii-wacc-v-kachestve-bazy-dlya-rascheta-stavki-diskontirovaniya-dlya.

25. Кутер, М. И. О резерве по переоценке основных средств и сохранении в учете первоначальной стоимости объектов при их переоценках / М.И. Кутер, Д.И. Понокова, Р.И. Мамедов // Все для бухгалтера. – 2007. – № 9. – <http://cyberleninka.ru>.

26. Куликова, Л.И. История проведения переоценок основных средств в России: накопленный опыт, результаты и сюрпризы / Л.И. Куликова // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 3. – <http://cyberleninka.ru>.

27. Ковалев, В.В. Справедливая стоимость в системе категорий бухгалтерского учета / В.В. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 17. – С. 67–72.

28. Лизогубов, Ю.П. Актуальные вопросы бухгалтерского учета основных средств в современных условиях / Ю.П. Лизогубов, С.П. Першин // Научный журнал КубГАУ – ScientificJournalofKubSAU. – 2010. – № 56. – <http://cyberleninka.ru>.

29. Литвиненко, О.Н. Подходы к оценке справедливой стоимости / О.Н. Литвиненко // Электронный журнал: МСФО на практике. – <http://msfo-practice.ru>.

30. Морина, Н.А. Справедливая оценка стоимости основных средств при переходе на международные стандарты финансовой отчетности / Н.А. Морина // Имущественные отношения в РФ. – 2007. – № 2. – <http://cyberleninka.ru>.

31. МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности.2015/2016: в 3 ч. / Пер. с англ. – 12-е изд. – М.: Альпина Паблишер, 2016. – Ч.1. – 1184с.

32. Мялкина, А.Ф. Принципы учета и формирования информации об основных средствах в финансовой отчетности: международная и российская практика / А.Ф. Мялкина, Т.А. Оводкова, В.М. Трегубова // Социально-экономические явления и процессы. – 2014. – № 10. – <http://cyberleninka.ru>.

33. Нагорная, Т.Д. Некоторые аспекты формирования первоначальной стоимости основных средств / Т.Д. Нагорная, О.Н. Михеева // Вестник Хабаровской государственной академии экономики и права. – 2015. – № 3. – С. 130–134.
34. Новодворский, В.Д. О методах стоимостной оценки / В.Д. Новодворский, А.Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 6. – С. 12–17.
35. Пономарева, Л.В. Современные подходы к оценке стоимости основных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности / Л.В. Пономарева, Н.Д. Стельмашенко // Актуальные проблемы экономики, социологии и права. – 2014. – № 1. – С. 88 – 91.
36. Применение МСФО: в 3 ч. / Пер. с англ.- 7-е изд., перераб. и доп. – М.: Альпина Паблишер, 2016. – Ч.1: Применение МСФО. – 1478с.
37. Применение МСФО: в 3 ч. / Пер. с англ.- 7-е изд., перераб. и доп. – М.: Альпина Паблишер, 2016. – Ч.3: Применение МСФО. – 966 с.
38. Проняева, Л.И. Новые подходы к формированию стоимости основных средств в бухгалтерском учете / Л.И. Проняева // Научный результат. Серия «Экономические исследования». – 2016. – № 1 (7). – <http://cyberleninka.ru>.
39. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: монография / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
40. Сорокина, Е.М. Оценка активов организации по справедливой стоимости / Е.М. Сорокина, С.А. Макаренко // Известия ИГЭА. – 2004. – № 4. – <http://cyberleninka.ru>.
41. Хорин, А.Н. Рыночно ориентированная финансовая отчетность: отчет о стоимости / А.Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 16. – С. 50–57.
42. Хорин, А.Н. Справедливая стоимость как бухгалтерская оценка / А.Н. Хорин, М.Г. Успаева // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 23. – С. 65–66.
43. Ярковский, П.А. Принятие управленческих решений при оценке основных средств по справедливой стоимости / П.А. Ярковский // Проблемы учета и финансов. – 2013. – № 2 (10). – <http://cyberleninka.ru>.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Бухгалтерский учет основных средств по модели первоначальной стоимости

Таблица А – Бухгалтерский учет основных средств по модели первоначальной стоимости в соответствии с МСФО, проектами ФСБУ

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
01.01.2017	1. Получено оборудование, не требующее монтажа				
	1.1. Отражена справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)	08	60	1 194 936	Справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)
	1.2. Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливую стоимость кредиторской задолженности)	19	60	215 089	НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливую стоимость кредиторской задолженности)
	1.3. Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)	08	96	76 250	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)
	1.4. Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)	19	96	13 725	НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)
	2. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	228 814	Полная сумма НДС, входящего в цену сделки
	3. Введено оборудование в эксплуатацию	01	08	1 271 186	Цена сделки без НДС

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
31.01.2017	4. Отражено уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени	96	60	29 376	Уменьшение величины разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС и одновременное увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени
28.02.2017	5. Отражено уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени	96	60	29 988	Уменьшение величины разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС и одновременное увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени
20.03.2017	6. Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	96	60	30 612	Разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, подлежащая оплате на дату 20.03.2017
20.03.2017	7. Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (100%))	60	51	1500 000	Цена сделки с НДС

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Бухгалтерский учет основных средств, приобретаемых на условиях рассрочки платежа

Таблица Б.1 – Бухгалтерский учет основных средств, приобретаемых на условиях рассрочки платежа в соответствии с МСФО, проектами ФСБУ (Вариант 1 – «Пересчет справедливой стоимости основных средств при наступлении очередной даты платежа поставщику»)

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
01.01.2017	1. Получено оборудование, не требующее монтажа				
	1.1. Отражена справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)	08	60	813 559	Справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)
	1.2. Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности)	19	60	146 441	НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности)
	1.3. Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)	91	96	457 627	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)
	1.4. Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)	19	96	82 373	НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)
	1.5. Отражен отложенный налоговый актив	09	68	91 525	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
					(справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)
	2. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	146 441	НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования
	3. Введено оборудование в эксплуатацию	01	08	813 559	Справедливая стоимость оборудования без НДС
01.12.2017	4. Начислена годовая амортизации оборудования	20	02	162 712	Годовая сумма амортизации исходя из справедливой стоимости оборудования без НДС
01.12.2017	5. Отражена сумма отложенного налогового обязательства	68	77	18 305	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета
28.12.2017	6. Выпущена готовая продукция на склад	43	20	162 712	Себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования
28.12.2017	7. Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	162 712	Себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования
01.01.2018	8. Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	96	60	216 000	Часть (40%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, подлежащая оплате на дату 01.01.2018
	9. Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты поставщику	01	91	183 051	Часть (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	10. Отражено увеличение амортизации оборудования в связи с увеличением справедливой стоимости	91	02	45 763	Дополнительная сумма амортизации исходя из прироста справедливой стоимости оборудования без НДС (в расчете на часть (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС)
	11. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	32 949	НДС, исчисленный с части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
	12. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	36 610	Ставка налога на прибыль, умноженная на часть (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
	13. Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	9 153	Ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию
01.01.2018	14. Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (40%))	60	51	600 000	Часть (40%) цены сделки с НДС
01.12.2018	15. Начислена годовая амортизация оборудования	20	02	208 475	Годовая сумма амортизации исходя из новой справедливой стоимости оборудования без НДС
01.12.2018	16. Отражена сумма отложенного налогового обязательства	68	77	9 153	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
28.12.2018	17. Выпущена готовая продукция на склад	43	20	208 475	Себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования
28.12.2018	18. Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	208 475	Себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования
01.01.2019	19. Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	96	60	324 000	Часть (60%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, подлежащая оплате на дату 01.01.2019
	20. Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	01	91	274 576	Часть (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
	21. Отражено увеличение амортизации оборудования в связи с увеличением первоначальной (справедливой) стоимости в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	91	02	91 525	Дополнительная сумма амортизации исходя из прироста справедливой стоимости оборудования без НДС (в расчете на часть (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС)
	22. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	49 424	НДС, исчисленный с части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	23. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	54 915	Ставка налога на прибыль, умноженная на часть (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
	24. Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	18 305	Ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию
01.01. 2019	25. Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (60%))	60	51	900 000	Часть (60%) цены сделки с НДС

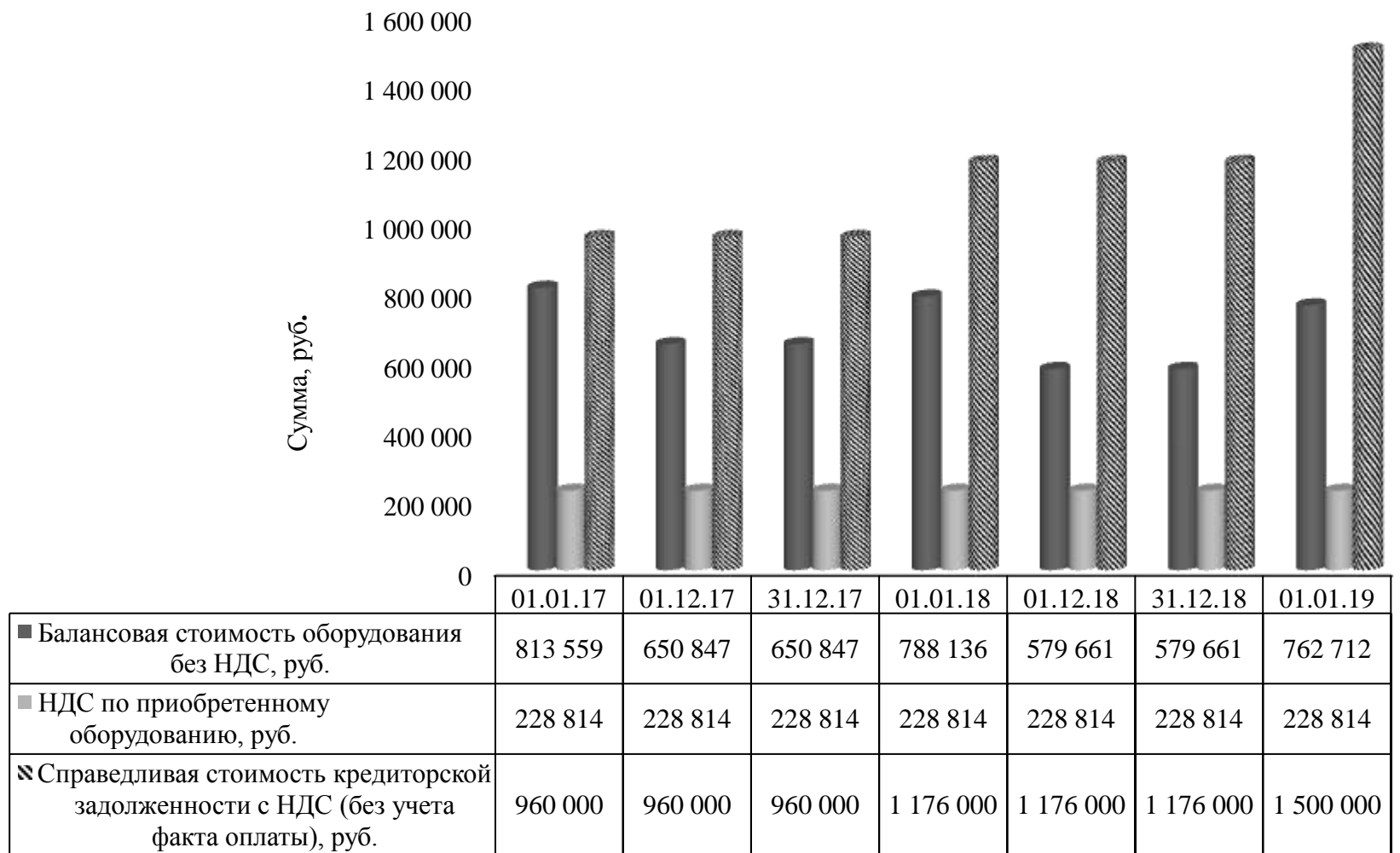


Рисунок Б.1 – Изменение балансовой стоимости основных средств и кредиторской задолженности на условиях рассрочки платежа

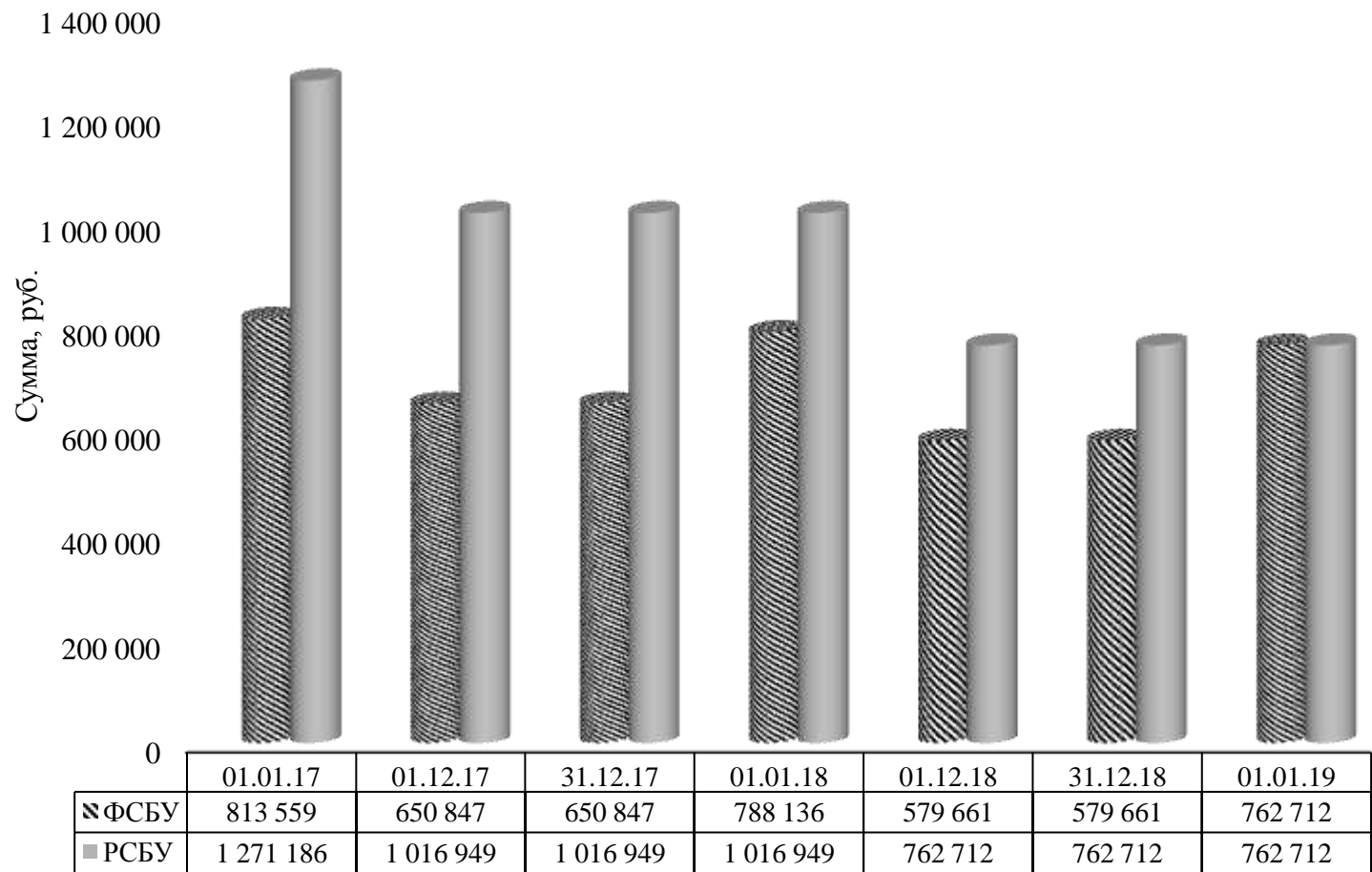


Рисунок Б.2 – Сравнение балансовой стоимости основных средств по РСБУ и ФСБУ

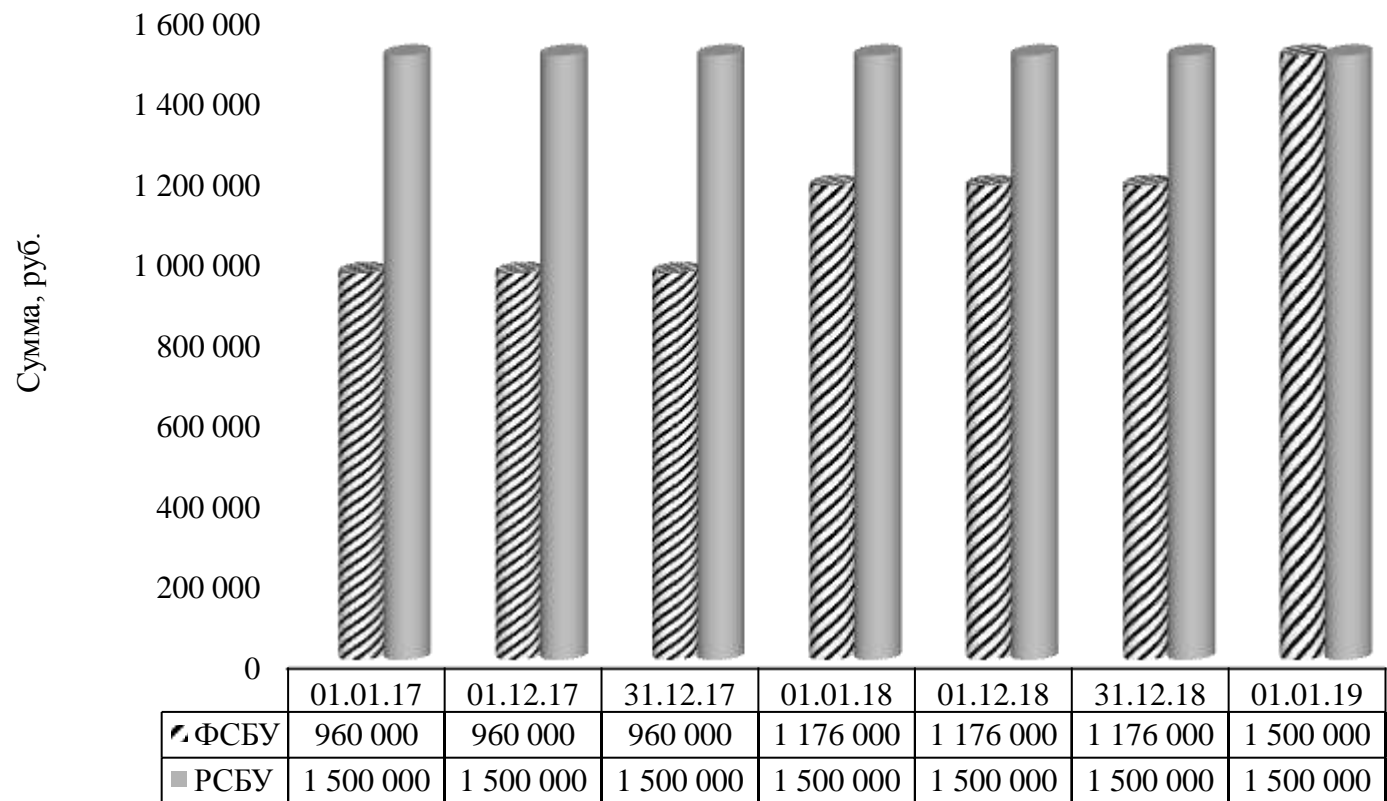


Рисунок Б.3 – Сравнение кредиторской задолженности оборудования по РСБУ и ФСБУ

Таблица Б.2 – Бухгалтерский учет основных средств, приобретаемых на условиях рассрочки платежа в соответствии с МСФО, проектами ФСБУ (Вариант 2 – «Пересчет справедливой стоимости основных средств на конец отчетного периода в связи с изменением стоимости денег во времени»)

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
01.01.2017	1. Получено оборудование, не требующее монтажа				
	1.1. Отражена справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)	08	60	813 559	Справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)
	1.2. Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности)	19	60	146 441	НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности)
	1.3. Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)	91	96	457 627	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)
	1.4. Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)	19	96	82 373	НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)
	1.5. Отражен отложенный налоговый актив	09	68	91 525	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	2. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	146 441	НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования
	3. Введено оборудование в эксплуатацию	01	08	813 559	Справедливая стоимость оборудования без НДС
	4. Начислена годовая амортизации оборудования	20	02	162 712	Годовая сумма амортизации исходя из справедливой стоимости оборудования без НДС
	5. Отражена сумма отложенного налогового обязательства	68	77	18 305	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета
28.12. 2017	6. Выпущена готовая продукция на склад	43	20	162 712	Себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования
28.12. 2017	7. Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	162 712	Себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования
29.12. 2017	8. Отражено уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени	96	60	240 000	Уменьшение величины разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС и одновременное увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	9. Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с изменением стоимости денег во времени в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимости оборудования	08	91	203 390	Увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени
	10. Отражено увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени	91	02	50 847	Увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования без НДС по причине изменения стоимости денег во времени
	11. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	36 610	НДС, исчисленный с части разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
	12. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	40 678	Ставка налога на прибыль, умноженная на часть разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
	13. Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	10 169	Ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию
01.01. 2018	14. Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (40%))	60	51	600 000	Часть (40%) цены сделки с НДС
01.12. 2018	15. Начислена годовая амортизация оборудования	20	02	213 559	Годовая сумма амортизации исходя из новой справедливой стоимости оборудования без НДС

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
01.12.2018	16. Отражена сумма отложенного налогового обязательства	68	77	8 136	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета
28.12.2018	17. Выпущена готовая продукция на склад	43	20	213 559	Себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования
28.12.2018	18. Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	213 559	Себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования
29.12.2018	19. Отражено уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени	96	60	300 000	Уменьшение величины разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС и одновременное увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени
	20. Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с изменением стоимости денег во времени в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимости оборудования	08	91	254 237	Увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	21. Отражено увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени	91	02	84 746	Увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования без НДС по причине изменения стоимости денег во времени
	22. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	45 763	НДС, исчисленный с части разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
	23. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	50 847	Ставка налога на прибыль, умноженная на часть разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
	24. Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	16 949	Ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию
01.01. 2019	25. Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (60%))	60	51	900 000	Часть (60%) цены сделки с НДС

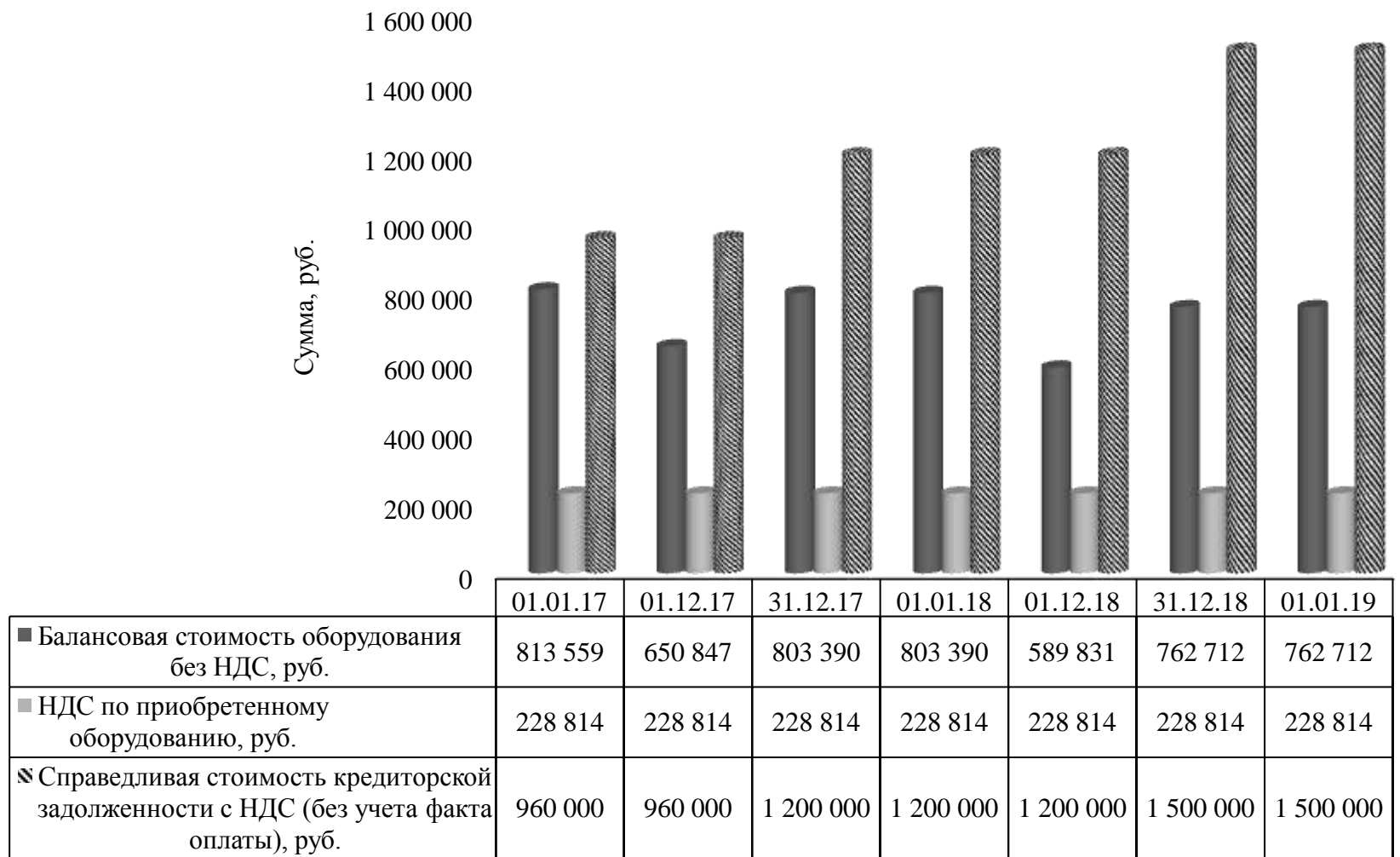


Рисунок Б.4 – Изменение балансовой стоимости основных средств и кредиторской задолженности по контрольным датам

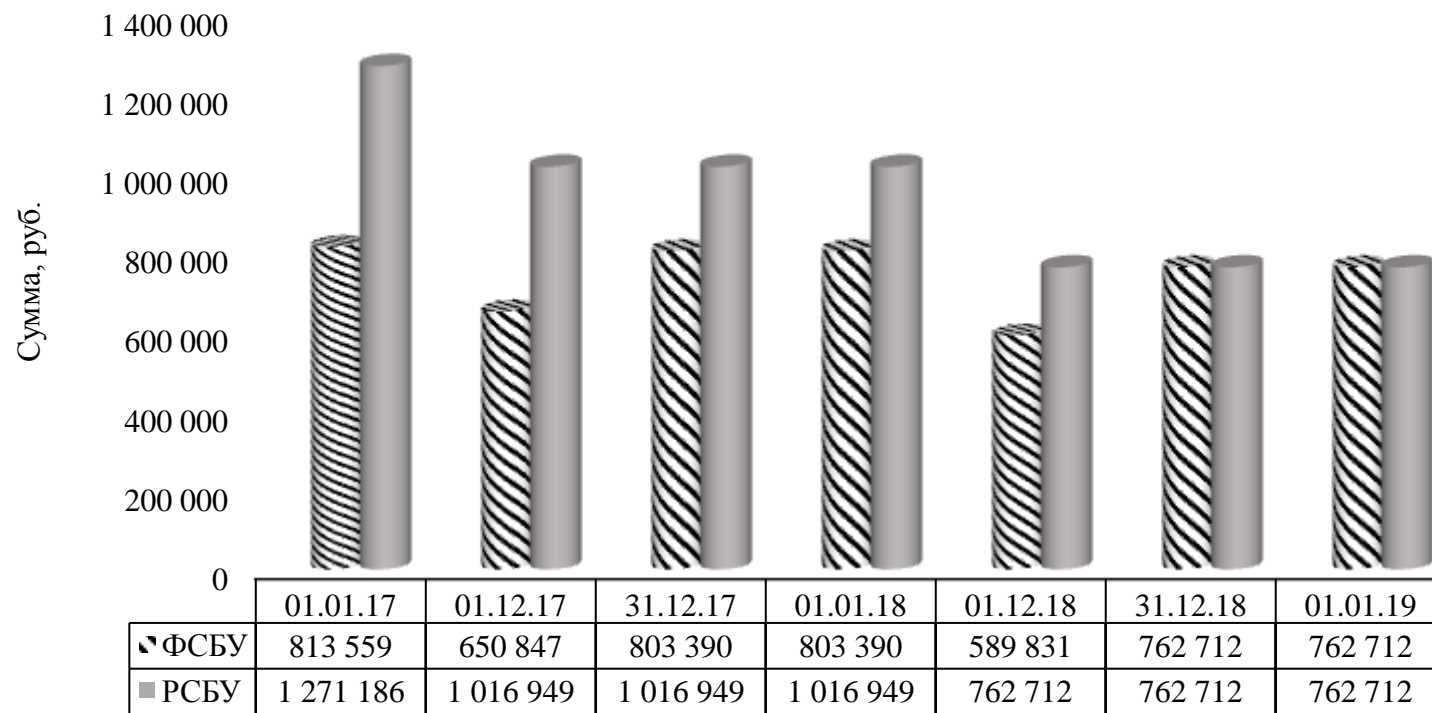


Рисунок Б.5 – Сравнение балансовой стоимости основных средств по примеру по ФСБУ и РСБУ

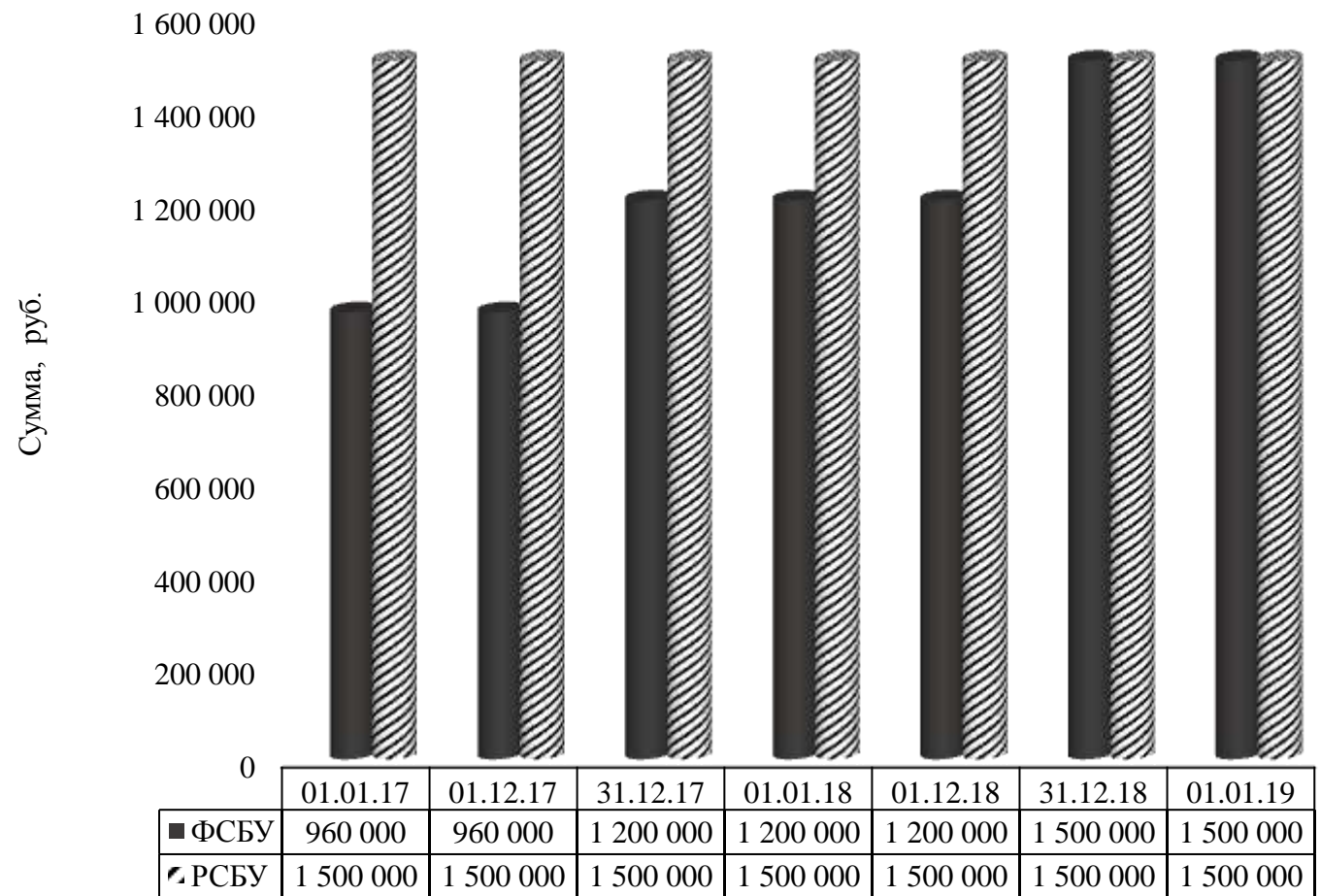


Рисунок Б.6 – Сравнение балансовой стоимости кредиторской задолженности по примеру по ФСБУ и РСБУ

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Бухгалтерский учет основных средств по модели переоцененной стоимости

Таблица В.1 – Бухгалтерский учет основных средств, приобретаемых на условиях рассрочки платежа в соответствии с МСФО, проектами ФСБУ (Вариант 1 – «Пересчет справедливой стоимости основных средств при наступлении очередной даты платежа поставщику»)

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
01.01.2017	1. Получено оборудование, не требующее монтажа				
	1.1. Отражена справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)	08	60	813 559	Справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)
	1.2. Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности)	19	60	146 441	НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности)
	1.3. Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)	91	96	457 627	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)
	1.4. Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)	19	96	82 373	НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	1.5. Отражен отложенный налоговый актив	09	68	91 525	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)
	2. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	146 441	НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования
	3. Введено оборудование в эксплуатацию	01	08	813 559	Справедливая стоимость оборудования без НДС
01.12. 2017	4. Начислена годовая амортизации оборудования	20	02	162 712	Годовая сумма амортизации исходя из справедливой стоимости оборудования без НДС
01.12. 2017	5. Отражена сумма отложенного налогового обязательства	68	77	18 305	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета
28.12. 2017	6. Выпущена готовая продукция на склад	43	20	162 712	Себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования
28.12. 2017	7. Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	162 712	Себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования
30.12. 2017	8. Отражена дооценка стоимости оборудования до рыночной	01	83	169 153	Разница между рыночной и справедливой стоимостью оборудования

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	9. Отражено увеличение начисленной амортизации оборудования в связи с дооценкой стоимости оборудования	83	02	33 831	Дополнительная сумма амортизации исходя из разницы между рыночной и справедливой стоимостью оборудования
31.12.2017	10. Отражено обесценение оборудования до ценности использования	91	02/2	120 000	Разница между рыночной стоимостью оборудования и наибольшей величины из справедливой стоимости на текущую дату и ценности использования на текущую дату (убыток от обесценения)
01.01.2018	11. Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	96	60	216 000	Часть (40%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, подлежащая оплате на дату 01.01.2018
	12. Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты поставщику	01	91	183 051	Часть (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
	13. Отражено увеличение амортизации оборудования в связи с увеличением справедливой стоимости	91	02	45 763	Дополнительная сумма амортизации исходя из прироста справедливой стоимости оборудования без НДС (в расчете на часть (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС)
	14. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	32 949	НДС, исчисленный с части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	15. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	36 610	Ставка налога на прибыль, умноженная на часть (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
	16. Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	9 153	Ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию
01.01.2018	17. Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (40%))	60	51	600 000	Часть (40%) цены сделки с НДС
01.12.2018	18. Начислена годовая амортизация оборудования	20	02	220 763	Годовая сумма амортизации исходя из новой справедливой стоимости оборудования без НДС
01.12.2018	19. Отражена сумма отложенного налогового обязательства	68	77	6 695	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета
28.12.2018	20. Выпущена готовая продукция на склад	43	20	220 763	Себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования
28.12.2018	21. Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	220 763	Себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования
30.12.2018	22. Отражена доценка стоимости оборудования до рыночной	01	83	133 475	Разница между рыночной и справедливой стоимостью оборудования

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	23. Отражено увеличение начисленной амортизации оборудования в связи с дооценкой стоимости оборудования	83	02	33 369	Дополнительная сумма амортизации исходя из разницы между рыночной и справедливой стоимостью оборудования
31.12.2018	24. Отражено обесценение оборудования до ценности использования	91	02/2	70 000	Разница между рыночной стоимостью оборудования и наибольшей величины из справедливой стоимости на текущую дату и ценности использования на текущую дату (убыток от обесценения)
01.01.2019	25. Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	96	60	324 000	Часть (60%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, подлежащая оплате на дату 01.01.2019
	26. Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	01	91	274 576	Часть (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
	27. Отражено увеличение амортизации оборудования в связи с увеличением первоначальной (справедливой) стоимости в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	91	02	91 525	Дополнительная сумма амортизации исходя из прироста справедливой стоимости оборудования без НДС (в расчете на часть (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС)
	28. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	49 424	НДС, исчисленный с части (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	29. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	54 915	Ставка налога на прибыль, умноженная на часть (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
	30. Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	18 305	Ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию
01.01. 2019	31. Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (60%))	60	51	900 000	Часть (60%) цены сделки с НДС

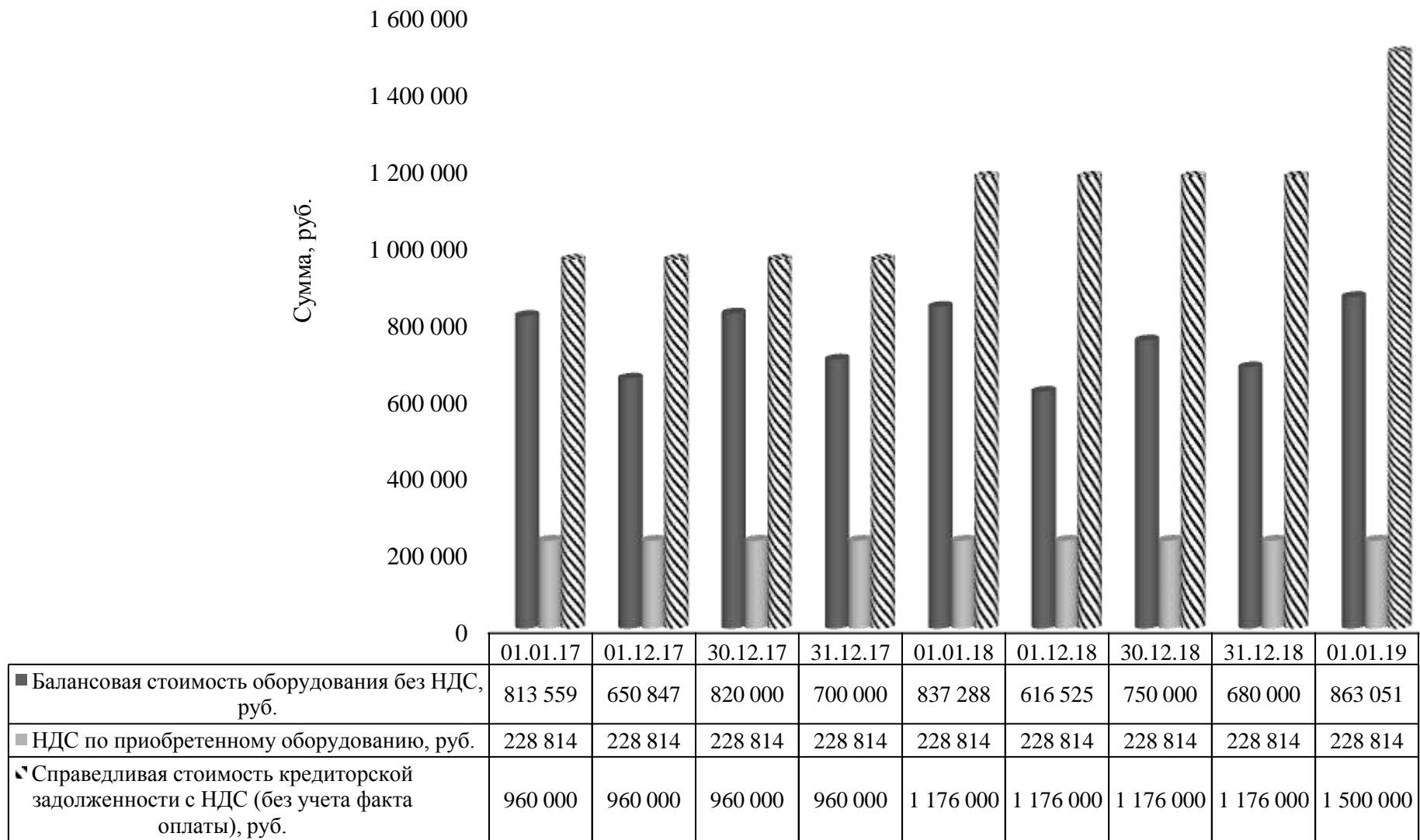


Рисунок В.1 – Изменение балансовой стоимости основных средств и кредиторской задолженности по контрольным датам

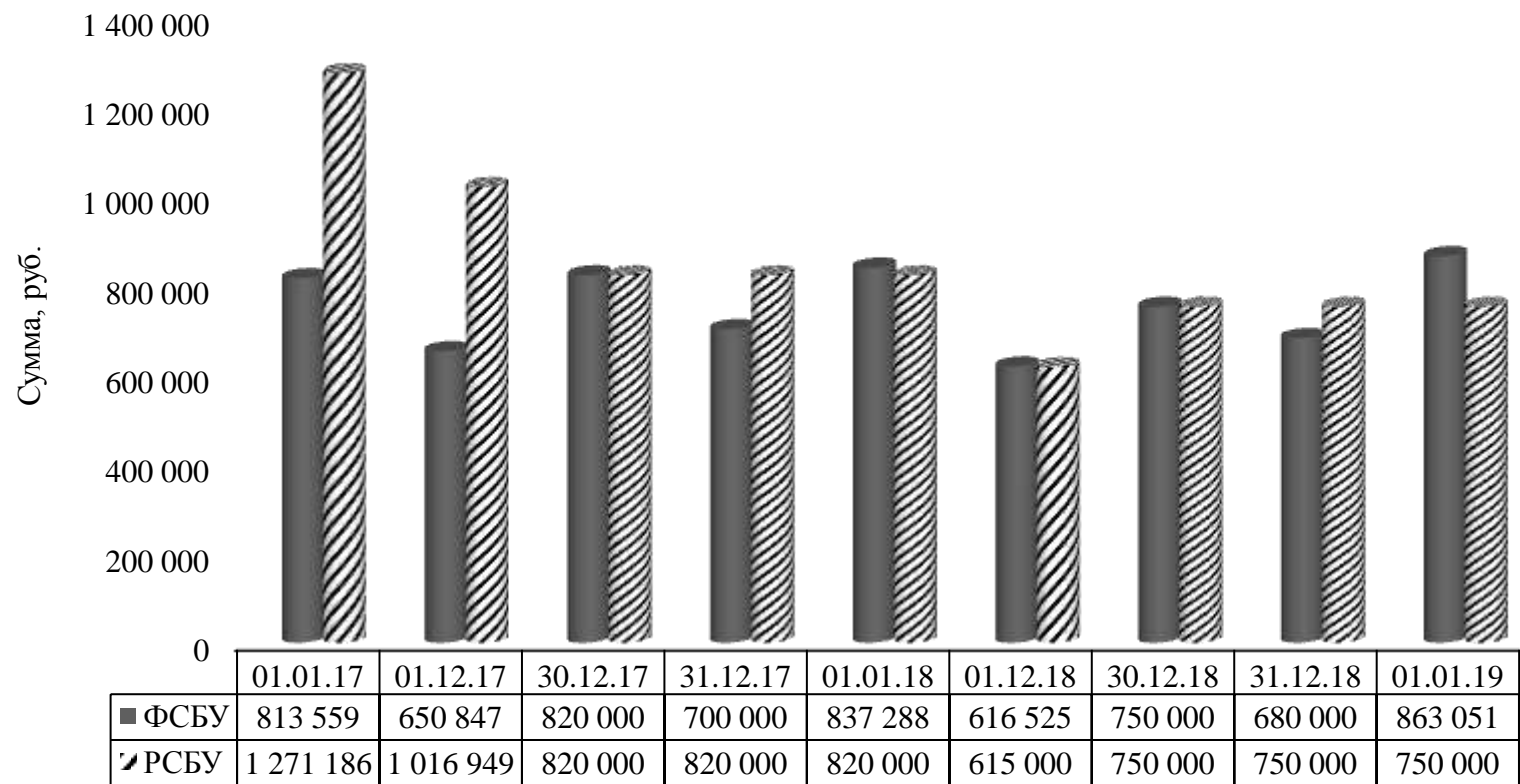


Рисунок В.2 – Сравнение балансовой стоимости основных средств по примеру по ФСБУ и РСБУ

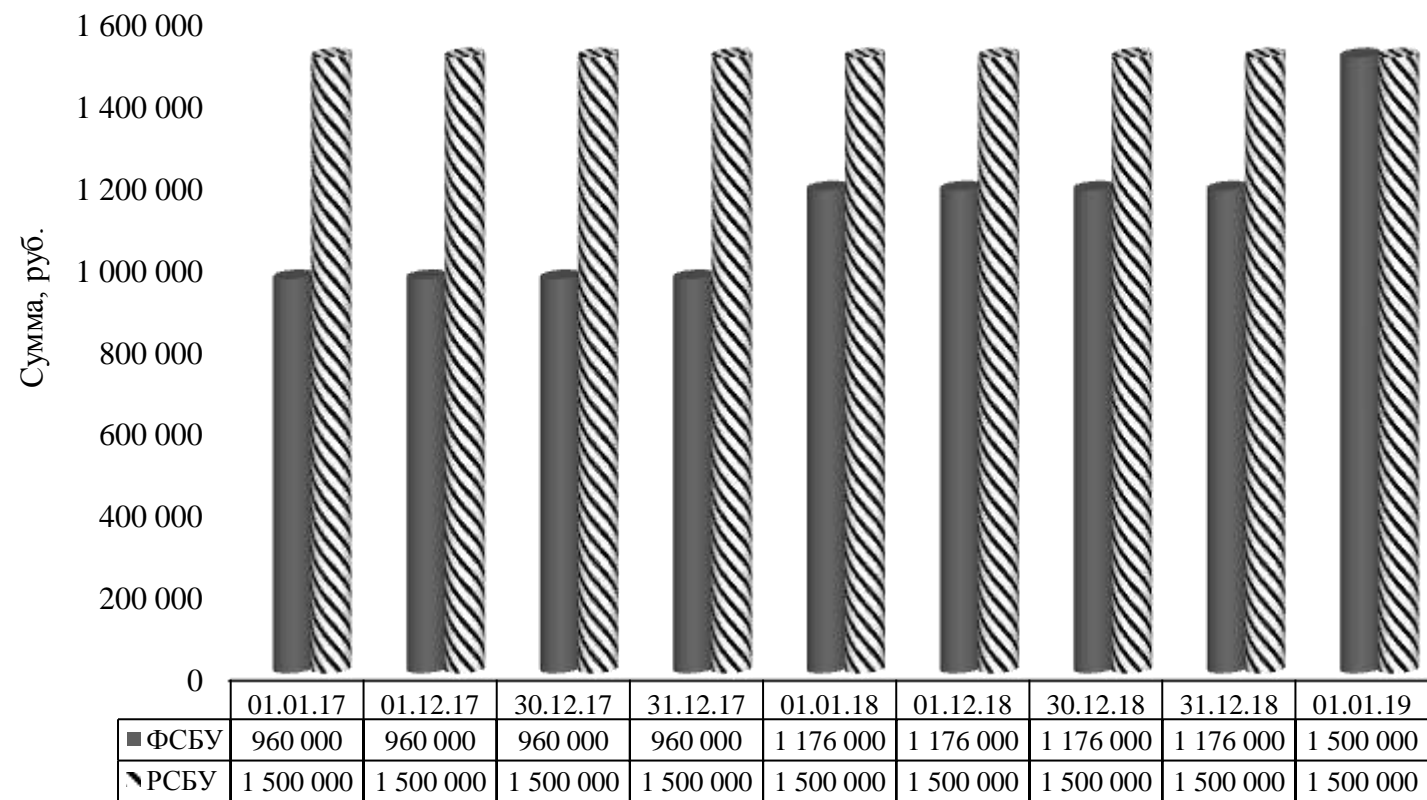


Рисунок В.3 – Сравнение балансовой стоимости кредиторской задолженности по примеру по ФСБУ и РСБУ

Таблица В.2 – Бухгалтерский учет основных средств, приобретаемых на условиях рассрочки платежа в соответствии с МСФО, проектами ФСБУ (Вариант 2 – «Пересчет справедливой стоимости основных средств на конец отчетного периода в связи с изменением стоимости денег во времени»)

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
01.01.2017	1. Получено оборудование, не требующее монтажа				
	1.1. Отражена справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)	08	60	813 559	Справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)
	1.2. Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности)	19	60	146 441	НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности)
	1.3. Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)	91	96	457 627	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)
	1.4. Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)	19	96	82 373	НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)
	1.5. Отражен отложенный налоговый актив	09	68	91 525	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	2. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	146 441	НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования
	3. Введено оборудование в эксплуатацию	01	08	813 559	Справедливая стоимость оборудования без НДС
01.12.2017	4. Начислена годовая амортизации оборудования	20	02	162 712	Годовая сумма амортизации исходя из справедливой стоимости оборудования без НДС
01.12.2017	5. Отражена сумма отложенного налогового обязательства	68	77	18 305	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета
28.12.2017	6. Выпущена готовая продукция на склад	43	20	162 712	Себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования
28.12.2017	7. Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	162 712	Себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования
29.12.2017	8. Отражено уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени	96	60	240 000	Уменьшение величины разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС и одновременное увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	9. Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с изменением стоимости денег во времени в пределах разницы между ценой сделки без НДС и предыдущей оценки справедливой стоимости оборудования	08	91	203390	Увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени
	10. Отражено увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени	91	02	50 847	Увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования без НДС по причине изменения стоимости денег во времени
	11. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	36 610	НДС, исчисленный с части разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
	12. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	40 678	Ставка налога на прибыль, умноженная на часть разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
	13. Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	10 169	Ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию
30.12. 2017	14. Отражена дооценка стоимости оборудования до рыночной	01	83	16 610	Разница между рыночной и справедливой стоимостью оборудования
	15. Отражено увеличение начисленной амортизации оборудования в связи с дооценкой стоимости оборудования	83	02	3 322	Дополнительная сумма амортизации исходя из разницы между рыночной и справедливой стоимостью

					оборудования
--	--	--	--	--	--------------

Продолжение таблицы В.2

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
31.12.2017	16. Отражено обесценение оборудования до ценности использования	91	02/2	120 000	Разница между рыночной стоимостью оборудования и наибольшей величины из справедливой стоимости на текущую дату и ценности использования на текущую дату (убыток от обесценения)
01.01.2018	17. Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (40%))	60	51	600 000	Часть (40%) цены сделки с НДС
01.12.2018	18. Начислена годовая амортизация оборудования	20	02	175 000	Годовая сумма амортизации исходя из новой справедливой стоимости оборудования без НДС
01.12.2018	19. Отражена сумма отложенного налогового обязательства	68	77	15 847	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета
28.12.2018	20. Выпущена готовая продукция на склад	43	20	175 000	Себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования
28.12.2018	21. Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	175 000	Себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
29.12.2018	22. Отражено уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени	96	60	300 000	Уменьшение величины разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС и одновременное увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени
	23. Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с изменением стоимости денег во времени в пределах разницы между ценой сделки без НДС и предыдущей оценки справедливой стоимости оборудования	08	91	254 237	Увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени
	24. Отражено увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени	91	02	84 746	Увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования без НДС по причине изменения стоимости денег во времени
	25. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	45 763	НДС, исчисленный с части разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
	26. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	50 847	Ставка налога на прибыль, умноженная на часть разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	27. Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	16 949	Ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию
31.12. 2018	28. Отражена дооценка стоимости оборудования до рыночной	01	83	55 508	Разница между рыночной и справедливой стоимостью оборудования
	29. Отражено увеличение начисленной амортизации оборудования в связи с дооценкой стоимости оборудования	83	02	13 877	Дополнительная сумма амортизации исходя из разницы между рыночной и справедливой стоимостью оборудования
31.12. 2018	30. Отражено обесценение оборудования до ценности использования	91	02/2	70 000	Разница между рыночной стоимостью оборудования и наибольшей величины из справедливой стоимости на текущую дату и ценности использования на текущую дату (убыток от обесценения)
01.01. 2019	31. Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (60%))	60	51	900 000	Часть (60%) цены сделки с НДС

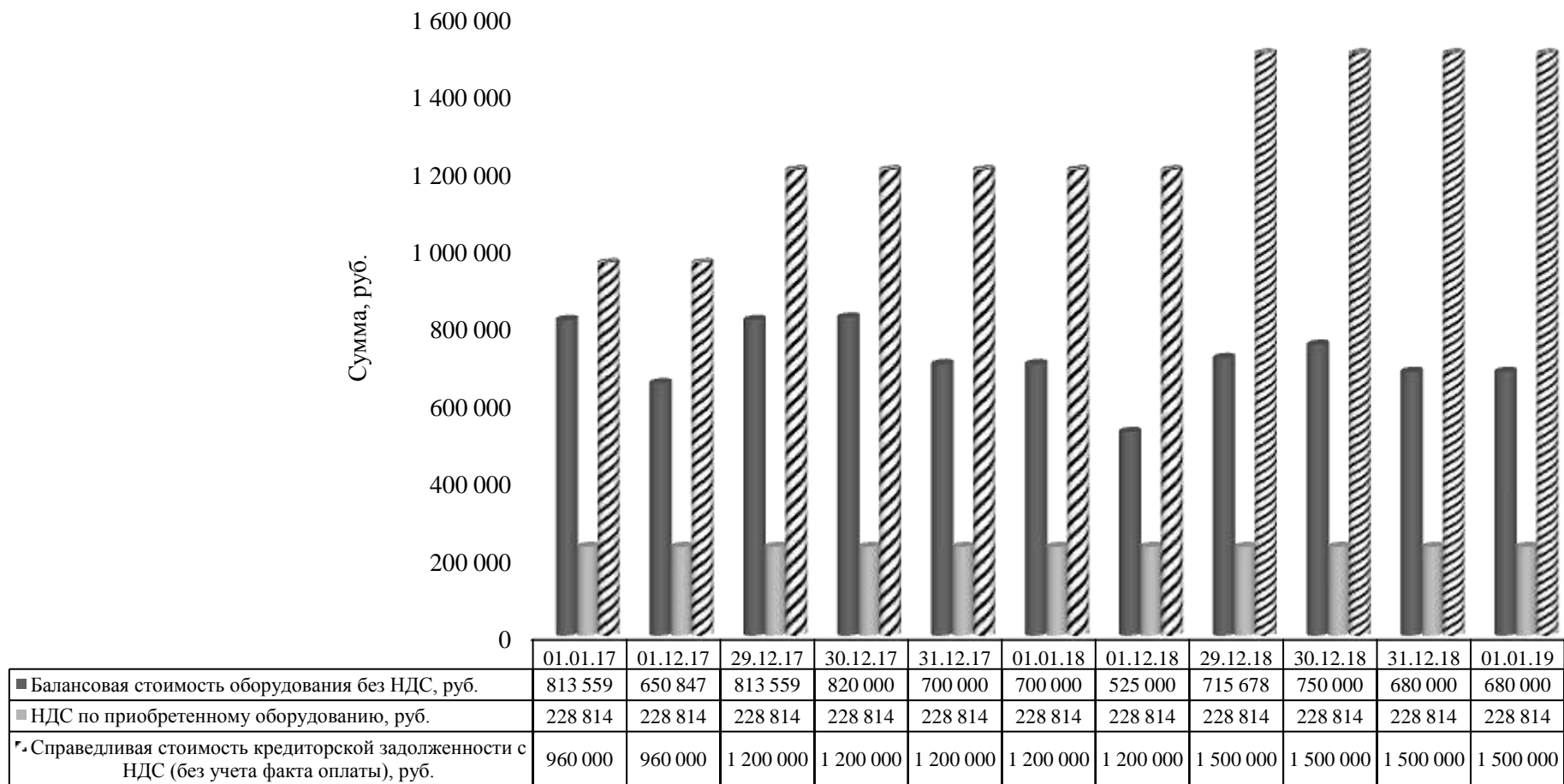


Рисунок В.4 – Изменение балансовой стоимости основных средств и кредиторской задолженности по контрольным датам

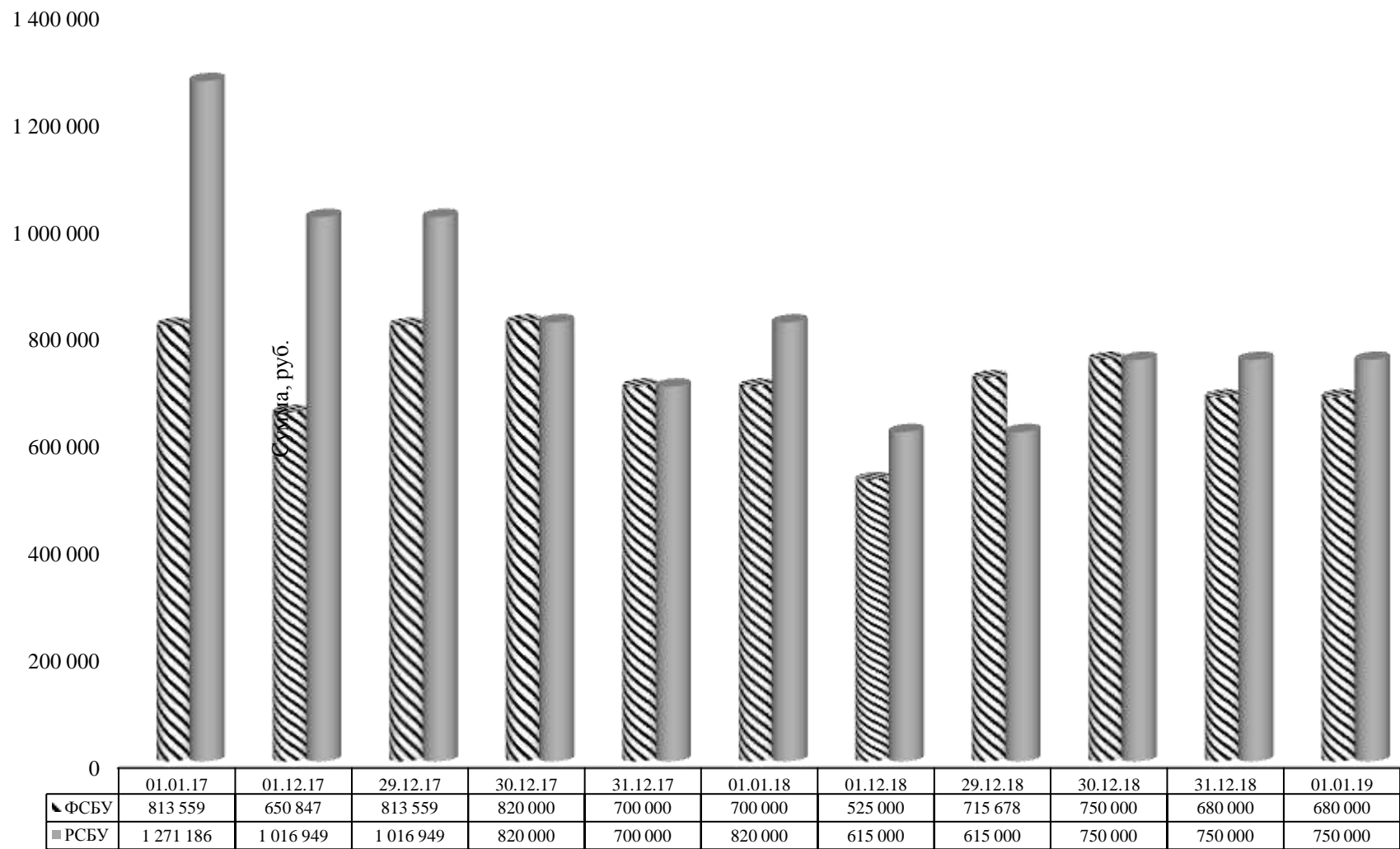


Рисунок В.5 – Сравнение балансовой стоимости основных средств по примеру по ФСБУ и РСБУ

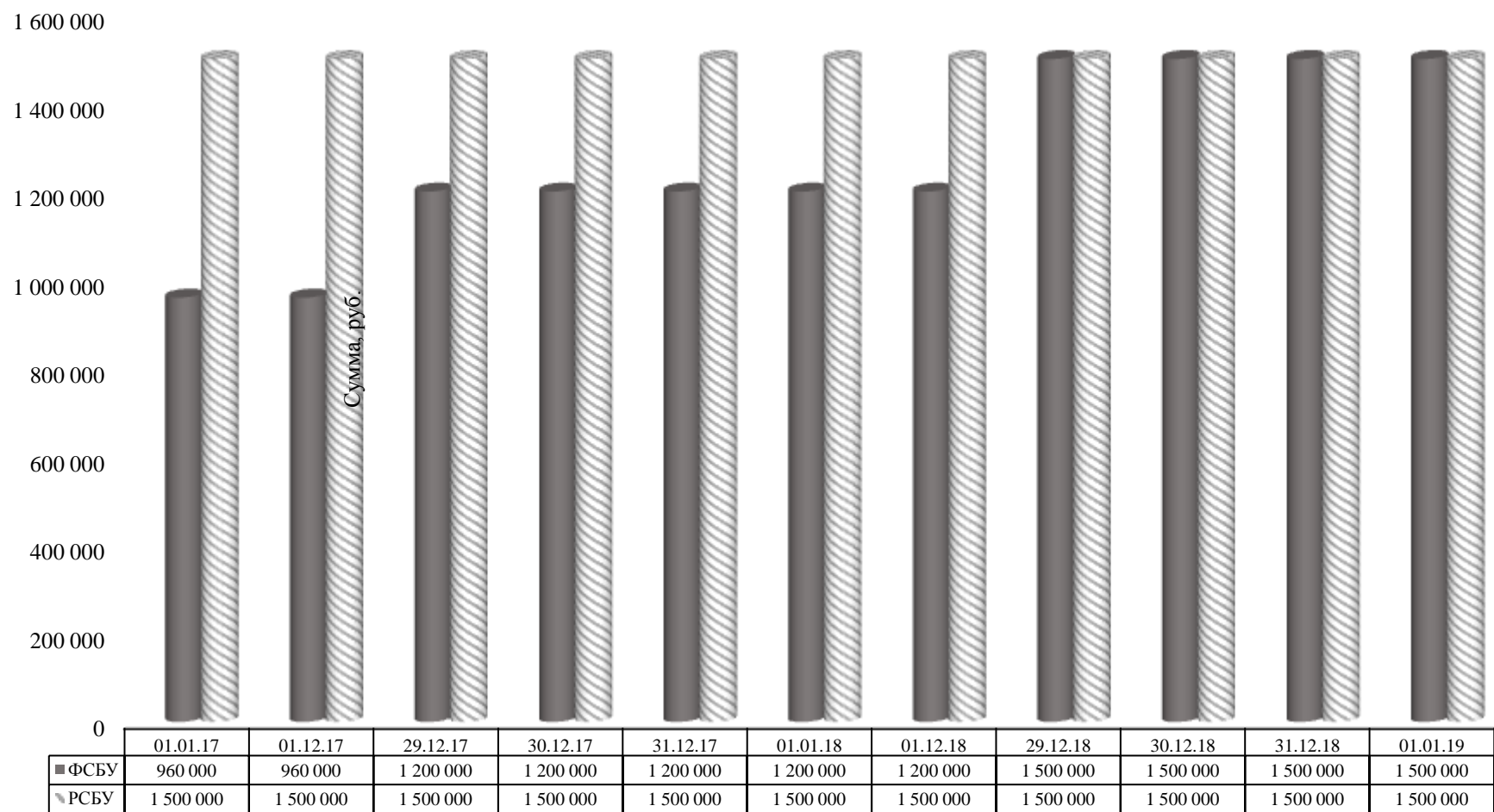


Рисунок В.6 – Сравнение балансовой стоимости кредиторской задолженности по примеру по ФСБУ и РСБУ

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Бухгалтерский учет запасов

Таблица Г.1 – Бухгалтерский учет запасов, приобретаемых на условиях рассрочки платежа в соответствии с МСФО, проектами ФСБУ (Вариант 1 – «Пересчет справедливой стоимости запасов при наступлении очередной даты платежа поставщику»)

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	1. Получены материалы от поставщика				
01.01.2017	1.1. Отражена справедливая стоимость материалов без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)	10	60	1 355 932	Справедливая стоимость материалов без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)
	1.2. Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов (справедливой стоимости кредиторской задолженности)	19	60	244 068	НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов (справедливой стоимости кредиторской задолженности)
	1.3. Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)	91	96	762 712	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)
	1.4. Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)	19	96	137 288	НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)
	1.5. Отражен отложенный налоговый актив	09	68	152 542	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	2. Принят к вычету НДС по приобретенным материалам	68	19	244 068	НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов
	3. Отправлены материалы в производство	20	10	135 5932	Справедливая стоимость материалов без НДС
01.01.2018	4. Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	96	60	360 000	Часть (40%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, подлежащая оплате на дату 01.01.2018
	5. Отражено уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты.	10	91	305 085	Часть (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС
	6. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	54 915	НДС, исчисленный с части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС
	7. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	61 017	Ставка налога на прибыль, умноженная на часть (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС
	8. Списано увеличение справедливой стоимости материалов	20	10	305 085	Часть разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов
	9. Оплачено поставщику за материалы (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (40%))	60	51	1 000 000	Часть (40%) цены сделки с НДС

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
01.01.2019	10. Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	96	60	540 000	Часть (60%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, подлежащая оплате на дату 01.01.2019
	11. Отражено уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты.	10	91	457 627	Увеличение справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты.
	12. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	82 373	НДС, исчисленный с части (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС
	13. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	91 525	Ставка налога на прибыль, умноженная на часть (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС
	14. Списано увеличение справедливой стоимости материалов	20	10	457627	Часть разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов
	15. Оплачено поставщику за материалы (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (60%))	60	51	1500000	Часть (60%) цены сделки с НДС

Таблица Г.2 – Бухгалтерский учет запасов, приобретаемых на условиях рассрочки платежа в соответствии с МСФО, проектами ФСБУ (Вариант 2 – «Пересчет справедливой стоимости запасов на конец отчетного периода в связи с изменением стоимости денег во времени»)

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
1. Получены материалы от поставщика					
01.01.2017	1.1. Отражена справедливая стоимость материалов без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)	10	60	1 355 932	Справедливая стоимость материалов без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)
	1.2. Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов (справедливой стоимости кредиторской задолженности)	19	60	244 068	НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов (справедливой стоимости кредиторской задолженности)
	1.3. Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)	91	96	762 712	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)
	1.4. Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)	19	96	137 288	НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)
	1.5. Отражен отложенный налоговый актив	09	68	152 542	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)
	2. Принят к вычету НДС по приобретенным материалам	68	19	244 068	НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
	3. Отправлены материалы в производство	20	10	1 355 932	Справедливая стоимость материалов без НДС
30.12.2017	4. Отражено уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени	96	60	400 000	Уменьшение величины разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС и одновременное увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени
	5. Отражено уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалы, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов по причине изменения стоимости денег во времени	10	91	338 983	Увеличение справедливой стоимости материалов в связи с изменением стоимости денег во времени
	6. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	61 017	НДС, исчисленный с части разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС
	7. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	67 797	Ставка налога на прибыль, умноженная на часть разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС
	8. Списано увеличение справедливой стоимости материалов	20	10	338 983	Часть разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
01.01.2018	9. Оплачено поставщику за материалы (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (40%))	60	51	1 000 000	Часть (40%) цены сделки с НДС
30.12.2018	10. Отражено уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени	96	60	500 000	Уменьшение величины разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС и одновременное увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени
	11. Отражено уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалы, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов по причине изменения стоимости денег во времени	10	91	423 729	Увеличение справедливой стоимости материалов в связи с изменением стоимости денег во времени
	12. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	76 271	НДС, исчисленный с части разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС
	13. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	84 746	Ставка налога на прибыль, умноженная на часть разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС
	14. Списано увеличение справедливой стоимости материалов	20	10	423 729	Часть разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
01.01.2019	15. Оплачено поставщику за материалы (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (60%))	60	51	1 500 000	Часть (60%) цены сделки с НДС

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Сквозная задача по учету основных средств и кредиторской задолженности

Таблица Д – Сквозная задача по учету основных средств и кредиторской задолженности

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
01.01.2017	1. Получено оборудование, не требующее монтажа			
	1.1. Отражена справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)	08	60	813 559,32
	1.2. Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности)	19	60	146 440,68
	1.3. Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)	91	96	457 627,12
	1.4. Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)	19	96	82 372,88
	1.5. Отражен отложенный налоговый актив	09	68	91 525,42
	2. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	146 440,68
	3. Введено оборудование в эксплуатацию	01	08	813 559,32
01.12.2017	4. Начислена годовая амортизации оборудования	20 (или другой счет учета затрат)	02	162 711,86
	5. Отражена сумма отложенного налогового обязательства	68	77	18 305,08
28.12.2017	6. Выпущена готовая продукция на склад	43	20	162 711,86
28.12.2017	7. Отражена реализация продукции	62	90	1300 000,00
28.12.2017	8. Отражен НДС по реализованной продукции	90	68	198 305,08

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
28.12.2017	9. Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	162 711,86
30.12.2017	10. Отражена дооценка стоимости оборудования до рыночной	01	83	169 152,54
	11. Отражено увеличение начисленной амортизации оборудования в связи с дооценкой стоимости оборудования	83	02	33 830,51
31.12.2017	12. Отражено обесценение оборудования до ценности использования	91	02/2	120 000,00
31.12.2017	13. Отражена прибыль от реализации продукции	90	99	938 983,05
	14. Отражен убыток по прочей деятельности	99	91	-577 627,12
31.12.2017	15. Получена оплата от покупателей за реализованную продукцию	51	62	1300 000,00
31.12.2017	16. Начислен налог на прибыль	99	68	72 271,19
31.12.2017	17. Отражена чистая прибыль	99	84	289 084,75
01.01.2018	18. Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	96	60	216 000,00
	19. Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты поставщику	01	91	183 050,85
	20. Отражено увеличение амортизации оборудования в связи с увеличением справедливой стоимости	91	02	45 762,71
	21. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	32 949,15
	22. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	36 610,17
	23. Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	9 152,54
01.01.2018	24. Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (40%))	60	51	600 000,00
01.12.2018	25. Начислена годовая амортизация оборудования	20 (или другой счет учета затрат)	02	209 322,03
01.12.2018	26. Отражена сумма отложенного налогового обязательства	68	77	13 559,32

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
28.12.2018	27. Выпущена готовая продукция на склад	43	20	209 322,03
28.12.2018	28. Отражена реализация продукции	62	90	1100 000,00
28.12.2018	29. Отражен НДС по реализованной продукции	90	68	167 796,61
28.12.2018	30. Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	209 322,03
30.12.2018	31. Отражена дооценка стоимости оборудования до рыночной	01	83	122 033,90
	32. Отражено увеличение начисленной амортизации оборудования в связи с дооценкой стоимости оборудования	83	02	48 813,56
31.12.2018	33. Отражено обесценение оборудования до ценности использования	91	02/2	70 000,00
31.12.2018	34. Отражена прибыль от реализации продукции	90	99	722 881,36
	35. Отражена прибыль по прочей деятельности	91	99	67 288,14
31.12.2018	36. Начислен налог на прибыль	99	68	158 033,90
31.12.2018	37. Отражена чистая прибыль	99	84	632 135,59
31.12.2018	38. Получена оплата от покупателей за реализованную продукцию	51	62	1100 000,00
01.01.2019	39. Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	96	60	324 000,00
	40. Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	01	91	274 576,27
	41. Отражено увеличение амортизации оборудования в связи с увеличением первоначальной (справедливой) стоимости в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	91	02	91 525,42
	42. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	49 423,73
	43. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	54 915,25
	44. Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	18 305,08

Дата опер.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
01.01.2019	45. Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (60%))	60	51	900 000,00
	46. Отражена прибыль по прочей деятельности	91	99	183 050,85
	47. Начислен налог на прибыль	99	68	36 610,17
	48. Отражена чистая прибыль	99	84	146 440,68

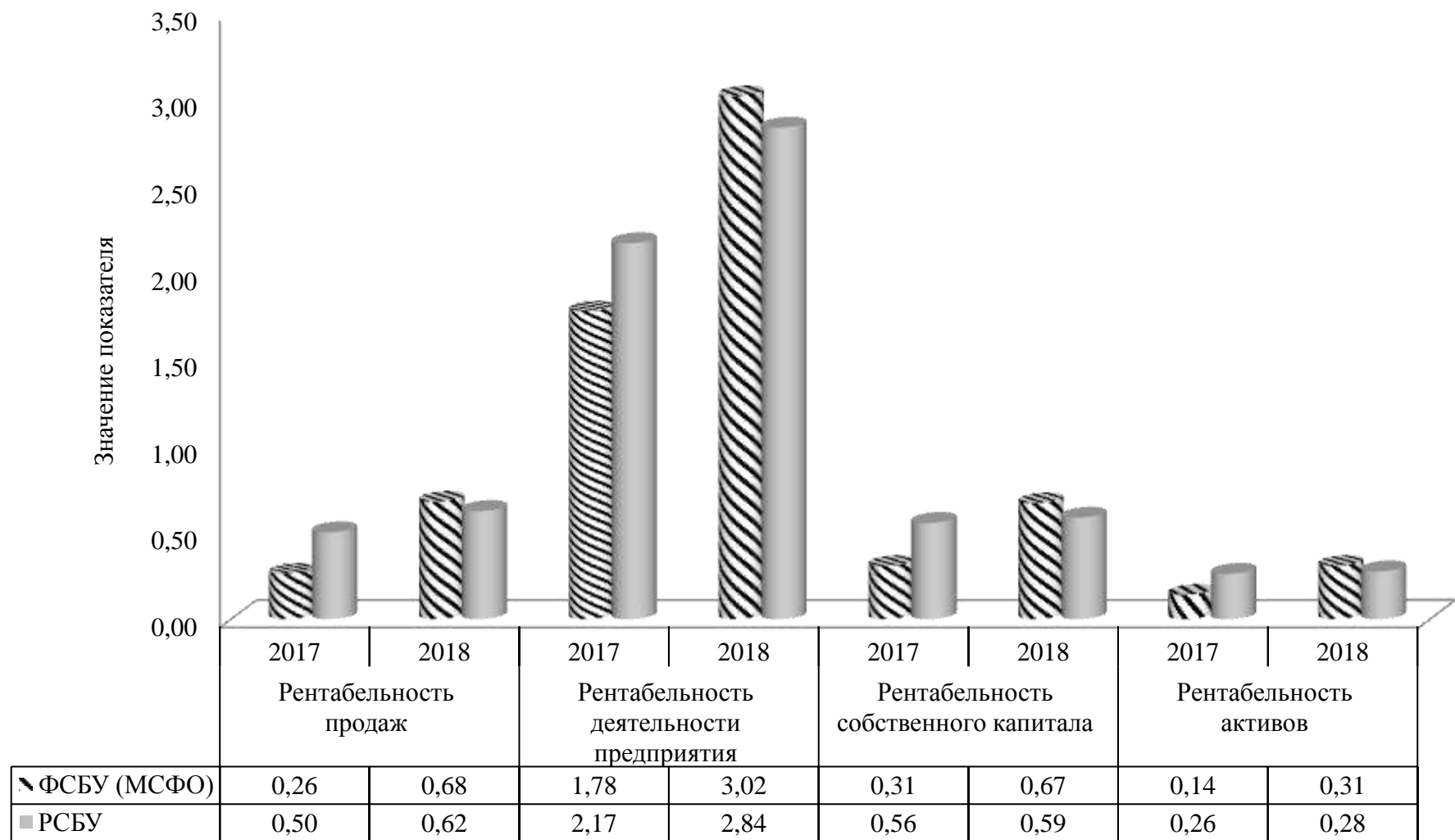


Рисунок Д – Влияние дисконтирования на показатели рентабельности (по результатам сквозной задачи)