



## Вопросы применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

**Круглый стол**

**КСМУО совместно с КСМАД**

*14 декабря 2022 г.*



## Содержание Круглого стола

1. Срок аренды
2. Ставка дисконтирования
3. Учет у арендатора
4. Учет у арендодателя
5. Применение МСА при аудите перехода на ФСБУ 25/2018
6. Ответы на вопросы

Комментарии к ответам на вопросы, опубликованным на [сайте СРО](#)



## Спикеры Круглого стола

**Меньшикова Мария**, Директор ООО «Кэпт»

**Архипова Ирина**, Директор ООО «ЦАТР – аудиторские услуги»

**Околотина Татьяна**, Партнер ООО «ЦАТР – аудиторские услуги»

**Карпов Роман**, Директор оценочной компании ООО «Эверест Консалтинг»

**Милюкова Ирина**, Партнер АО «Универс-Аудит»

3



## Ответы на вопросы по новым ФСБУ на сайте СРО ААС

<https://sroaas.ru/auditor/recommendations/>

Аудиторам → Методические материалы, разъяснения и рекомендации →  
Комитет по стандартизации и методологии учета и отчетности

The screenshot shows a web browser window with the URL <https://sroaas.ru/auditor/recommendations/>. The page displays a navigation menu with items like 'СРО ААС', 'Реестры', 'Членство', 'Контроль деятельности', 'Аудиторам', 'Повышение квалификации', 'Пресс-Центр', and 'Мероприятия'. The main content area is titled 'Комитет по стандартизации и методологии учета и отчетности' and lists several documents:

- Методические материалы, разъяснения и рекомендации
- Противодействие коррупции и легализации (отмыванию) доходов
- Профилактика нарушений обязательных требований
- Судебная практика
- Развитие аудиторской деятельности
- Обсуждаем проекты международных стандартов и документов
- Обсуждаем проекты нормативных актов
- МЭБ (IFAC)
- Участие в общественных

Under the 'Комитет по стандартизации и методологии учета и отчетности' section, the following documents are listed:

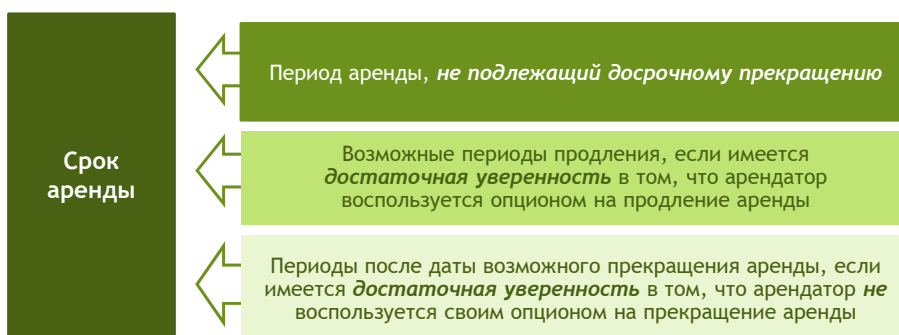
- Комитет по профессиональной этике и независимости аудиторов (7 документов)
- Комитет по стандартизации и методологии учета и отчетности (4 документа)
- Ответы на вопросы по применению требований федеральных стандартов бухгалтерского учета (в отношении ФСБУ 6/2020 «Основные средства») (303.05 kb .pdf, Дата публикации: 05.10.2022 16:31:00)
- Рекомендация о порядке отражения в бухгалтерской отчетности предоплат поставщикам запасов (320.13 kb .docx, Дата документа: 27.01.2022)
- Рекомендации о порядке отражения в бухгалтерской отчетности альтернативного способа перехода на ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (320.49 kb .docx, Дата документа: 27.01.2022)
- Ответы на вопросы по применению требований федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018. (423.20 kb .pdf)

4

## Срок аренды

### Срок аренды

- ▶ Срок аренды рассчитывается исходя из сроков и условий, установленных договором аренды (включая периоды, не предусматривающие арендных платежей). При этом учитываются возможности сторон изменять указанные сроки, условия и намерения реализации таких возможностей.





## Срок договора аренды



## Что является экономическими стимулами?

При определении срока аренды для целей бухгалтерского учета следует принимать во внимание наличие достаточной уверенности в продлении или прекращении аренды, уместные факты и обстоятельства, которые приводят к возникновению экономического стимула для продления или прекращения аренды, в том числе прошлую практику организации в отношении периода, в течение которого обычно используются определенные виды активов (предоставленные в аренду или находящиеся в собственности), а также экономические причины такой практики.

(письмо Минфина России от 04.10.2021 N 07-01-09/80036)



**Трактовка экономических стимулов это существенное суждение, требующее последовательного применения!**

## Достаточная уверенность (п. В37 МСФО 16)

### На основе договора/рынка

- Уровень арендных платежей в период возможной пролонгации в сравнении с рыночными ставками
- Условные платежи (например, платежи, обусловленных штрафами за прекращение или гарантиями ликвидационной стоимости)
- Опционы на продление и на покупку
- Затраты, возникшие в связи с прекращением данного договора аренды и заключением нового договора взамен предыдущего
- Затраты на возврат базового актива

### Актив

- Специализированный характер актива
- Расположение
- Наличие подходящих альтернатив
- Наличие значительных неотделимых улучшений объекта аренды



Данный перечень не является исчерпывающим

## Действие договора аренды

Требования в отношении определения срока аренды общие для арендатора и арендодателя.



## Когда определяется срок аренды?

### Первоначально

На дату начала аренды

При переходе на ФСБУ 25/2018  
(например на 1 января 2022)

### В последующем учёте

При переоценке срока аренды и  
опционов

При изменении первоначальных  
условий договора аренды

## Срок аренды: часто задаваемые вопросы

Вопросы ниже освещены на [сайте СРО](#):

1. Определение срока аренды
2. Документирование в учете срока аренды по пролонгируемым и бессрочным договорам
3. Применение упрощения для договоров сроком до 12 месяцев

## Ставка дисконтирования

### Ставка дисконтирования (R)

- при определении ставки дисконтирования, предусмотренной пунктом 15 ФСБУ 25/2018, целесообразно использовать соответствующие положения МСФО (IFRS) 16 (Письмо Минфина России от 20 сентября 2022 г. № 07-01-10/90853)
- арендные платежи необходимо дисконтировать с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды, если такая ставка может быть легко определена. Если такая ставка не может быть легко определена, арендатор должен использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств арендатором (п.26 МСФО (IFRS) 16).
- МСФО (IFRS) 16 устанавливает, что ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором - это ставка процента, по которой арендатор мог бы привлечь на аналогичный срок и при аналогичном обеспечении заемные средства, необходимые для получения актива со стоимостью, аналогичной стоимости актива в форме права пользования в аналогичных экономических условиях.



**Условия аренды:** корректировка имеет место быть, если кредитор получает выгоду в виде залогового актива, если арендатор не имеет фактических процентных ставок по займам, то невозможно использовать их в качестве исходных данных и целесообразно обратиться к банкам или кредиторам или анализу рынка, также возможно использовать рыночную доходность для определенных активов, таких как недвижимость, в качестве дополнительной информации и для смысловой проверки рассчитанных ставок привлечения финансирования.

**Финансовый спред:** данные кредитного спреда актуальны на дату начала аренды или дату первоначального применения, в таком случае можно использовать кредитные спреды от долга с соответствующим сроком, в противном случае вносится корректировка, также анализируются отличия в условиях финансирования

**Базовая ставка.** Обычно это соответствующие государственные облигации или валютные ставки LIBOR (своп), отражающие безрисковую ставку, при этом учитывается профиль погашения при согласовании срока аренды со сроком источника базовой ставки



## Расчет ставки дисконтирования. Вариант 0.

Компания получила от банка действительное и обязывающее банк предложение долгосрочного кредитования, с условиями и ставкой, по которым арендатор может привлечь заемные средства на дюрацию аренды по состоянию на дату начала аренды.

Ставка будет включать в себя результат анализа Арендатора со стороны Кредитора в части базовой ставки, финансового спреда, условий финансирования на дату проведенного анализа. При действии обязывающего банк предложения такая ставка может быть принята в качестве ставки дисконтирования для целей ФСБУ 25/2018 «Аренда».

На практике определение ставки дисконтирования может быть за рамками временного диапазона обязывающего банк предложения (или выданного кредита), и, учитывая, что финансовый спред и условия финансирования могут являться довольно стабильной величиной, корректировка может иметь место в части изменения базовой (безрисковой) ставки во времени.

**Базовая (безрисковая) ставка.** В качестве базовой (безрисковой) ставки, как правило, принимают доходность по государственным облигациям РФ.

Примеры кривой бескупонной доходности государственных облигаций (G-Curve) по состоянию на 09.12.2022 и 09.12.2021 по данным Банка России [https://cbr.ru/hd\\_base/zcyc\\_params/](https://cbr.ru/hd_base/zcyc_params/) (альтернативный источник - Московская биржа <https://www.moex.com/ru/marketdata/indices/state/g-curve/>).



15

## Расчет ставки дисконтирования. Вариант 1. Компания привлекла заемные средства

Компания за последнее время до начала анализируемого договора аренды привлекала заемные средства

В основе примера расчета лежит эффективная ставка по кредитному договору на дату заключения договора (референсный кредит).

Для корректировки отличий в датах начала аренды и кредита и срочности аренды и кредита, при определении ставки привлечения применяется корректировка:

$$R_{\text{привлечения}} = R_{\text{реф.}} + R1 - R0$$

где  $R_{\text{реф.}}$  - эффективная ставка по референсному кредиту арендатора;

$R1$  - доходность государственных облигаций на дату начала аренды и с учётом срока аренды согласно кривой бескупонной доходности (G-Curve);

$R0$  - доходность государственных облигаций на дату привлечения референсного кредита и с учётом срока референсного кредита согласно кривой бескупонной доходности (G-Curve).

Определение ставки дисконтирования к договорам аренды следует осуществлять на основе ставки привлечения по договору с такой же или схожей дюрацией.

При отсутствии в кредитном портфеле арендатора референсных кредитов в валюте договора допустимо использовать референсный кредит в другой имеющейся валюте, дополнительно скорректировав ставку на разницу ставок для заимствования в разных валютах, рассчитанную на основе рыночных данных, если такие данные доступны на рынке. Как правило, для осуществления такой корректировки требуются знания и опыт оценщика.

16



## Расчет ставки дисконтирования. Вариант 2. Компания не привлекала заемные средства

В основе примера расчета лежит определение кредитного спреда на основе данных G-Curve и ставок по публичному долгу (корпоративным облигациям) компаний-аналогов однако основывается на результатах дополнительного анализа кредитного качества заемщика и рынка в целом.

- В качестве безрискового компонента берется ставка G-Curve, срок которой соответствует WALT договора аренды (Weighted average Lease Term - средняя продолжительность договора аренды, определяется как отношение суммы остатков задолженностей на конец каждого периода к общей сумме задолженности договора аренды).
- Рассчитывается кредитный спред по сопоставимым компаниям:
  - ✓ В качестве базиса сопоставимых компаний анализируется единая сфера деятельности, наличие публичного долга, наличие сопоставимого кредитного рейтинга (например, классификация ЦБ РФ по категориям уровня кредитоспособности / финансовой надежности / финансовой устойчивости).
  - ✓ По данным компаниям определяется выпуск облигаций с активными котировками, и при наличии нескольких таковых необходимо выбрать тот из них, срок погашения которого позже остальных. По выбранному выпуску облигаций выгружаются показатели доходности Bid Yield на дату начала аренды или дату, максимально близкую к ней.
  - ✓ По выбранным корпоративным облигациям также определяется срок погашения в годах.
  - ✓ Определяются значения G-Curve на дату начала аренды на срок, соответствующий срокам погашения корпоративных облигаций (для каждой облигации - индивидуально).
  - ✓ Рассчитывается спред между ставками доходности корпоративных облигаций и соответствующими ставками G-Curve.
  - ✓ В качестве кредитного спреда берется медианное значение по рассчитанным значениям спредов.
- Анализируется сопоставимость условий финансирования (аренды), и при необходимости вносятся корректировки.
- Для расчета итоговой ставки необходимо сложить безрисковый компонент, финансовый спред и корректировку на разницу условий.

17

## Учет у арендатора

## Учет у арендатора

### Общий подход по учету аренды арендатором

#### Первоначальное признание

Первоначальное признание и оценка	на дату начала срока аренды арендатор должен:
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ признать актив в форме права пользования и обязательство по аренде;</li> <li>▶ оценивать актив в форме права пользования по первоначальной стоимости;</li> <li>▶ оценивать обязательство по аренде по приведенной стоимости арендных платежей, которые еще не осуществлены на эту дату.</li> </ul>

#### Последующая оценка

Обязательство по аренде	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ арендатор должен оценивать обязательство по аренде:             <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ увеличивая балансовую стоимость для отражения процентов по обязательству по аренде;</li> <li>▶ уменьшая балансовую стоимость для отражения осуществленных арендных платежей; и</li> <li>▶ переоценивая балансовую стоимость для отражения переоценки или модификации договоров аренды, или для отражения пересмотренных по существу фиксированных арендных платежей.</li> </ul> </li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Арендатор должен учитывать и оценивать актив в соответствии с выбранной моделью его учета;</li> <li>▶ Арендатор должен скорректировать стоимость актива на переоценку обязательства по аренде.</li> </ul>
Актив в форме права пользования	

19

## Учет у арендатора

### Исключения из общего подхода

арендатор может не признавать предмет аренды в качестве ППА и не признавать обязательство по аренде в любом из следующих случаев:

- а) срок аренды не превышает 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды;
- б) рыночная стоимость предмета аренды без учета износа (то есть стоимость аналогичного нового объекта) не превышает 300 000 руб. и при этом арендатор имеет возможность получать экономические выгоды от предмета аренды преимущественно независимо от других активов;
- в) арендатор относится к экономическим субъектам, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

## Учет у арендатора

**право пользования активом: состав фактической стоимости при признании**

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

## Учет у арендатора

**право пользования активом: последующий учет**

аналогичен выбранной учетной политике по собственным объектам.

В случае если предмет аренды по характеру его использования относится к группе основных средств, по которой арендатор принял решение о проведении переоценки, арендатор может переоценивать соответствующее право пользования активом.

Стоимость права пользования активом погашается посредством амортизации, за исключением случаев, когда схожие по характеру использования активы не амортизируются. Срок полезного использования права пользования активом не должен превышать срок аренды, если не предполагается переход к арендатору права собственности на предмет аренды.



## Учет у арендатора

### пересмотр фактической стоимости права пользования активом и обязательств по аренде

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

Изменение величины обязательства → на стоимость ППА, сверх - на доходы периода,

Пересмотр ставки

## Учет у арендатора: часто задаваемые вопросы

Вопросы ниже освещены на [сайте СРО](#):

1. Вопросы амортизации ППА, в том числе земельного участка
2. Применение МСФО
3. Вопросы НДС
4. Обесценение ППА
5. Вопросы учета ППА по нескольким объектам, полученным по одному договору

## Переходные положения на ФСБУ 25/2018

Арендодатель	Арендатор
Только полностью ретроспективно, как если бы ФСБУ 25/2018 применялся с даты предоставления предмета аренды	Полностью ретроспективно (аналогично арендодателю) Упрощенный переход на дату перехода*



\* Упрощенный переход предусматривает следующие шаги:

- ▶ обязательство = приведенная стоимость остающихся не уплаченными арендных платежей, дисконтированная по ставке, по которой арендатор привлекал или мог бы привлечь заемные средства на сопоставимых с договором аренды условиях;
- ▶ актив = справедливая стоимость права пользования;
- ▶ разница = НРП.

### Исключения: можно не применять ФСБУ 25/2018

- в отношении договоров аренды, исполнение которых истекает до конца 2022 года
- Упрощенные способы учета – только для договоров, исполнение которых начинается с 1 января 2022 г.

25

## Учет у арендодателя

## Учет у арендодателя: Классификация договоров аренды

**Операционная аренда:** экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет **арендодатель**

### Критерии

- ▶ срок аренды существенно меньше и несопоставим с периодом возможного использования предмета аренды;
- ▶ предметом аренды являются имеющие неограниченный срок использования объекты, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются;
- ▶ на дату предоставления предмета аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды.

**Финансовая аренда:** экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности арендодателя на предмет аренды переходят к **арендатору**

### Критерии

- ▶ условиями договора аренды предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;
- ▶ арендатор имеет право на покупку предмета аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату реализации этого права;
- ▶ **срок аренды сопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;**
- ▶ **на дату заключения договора аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды;**
- ▶ **возможность использовать предмет аренды без существенных изменений имеет только у арендатора;**
- ▶ арендатор имеет возможность продлить установленный договором аренды срок аренды с арендной платой значительно ниже рыночной.

27

## Схема принятия решения о финансовой/ операционной аренде для арендодателя



28



## Учет операционной аренды

<b>Баланс</b>	<b>Основные средства по остаточной / справедливой стоимости</b> <b>Доходные вложения в материальные ценности</b>
ОФР	Доходы в виде арендных платежей; Амортизация.
Пояснения	Информация об основных средствах, находящихся в аренде, Доходы в виде арендных платежей, Расходы, связанные с исполнением договора аренды расходах, Полученная арендная плата, Задолженность арендатора (перед арендатором); Общая сумма дохода по операционной аренде с выделением дохода, относящегося к переменным арендным платежам.

29

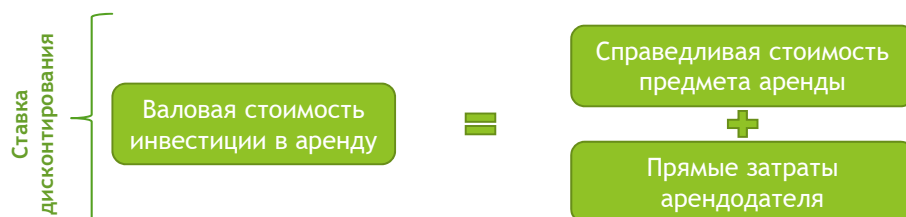
## Учет финансовой аренды

<b>Баланс</b>	<b>Инвестиция в аренду (прочие внеоборотные активы / дебиторская задолженность)</b>
ОФР	Доходы в виде процентов
Пояснения	Чистая стоимость инвестиции в аренду, Сверка валовой и чистой стоимости инвестиции в финансовую аренду; Характер и порядок расчета негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды; Потенциальные денежные потоки, обусловленные гарантиями выкупа предмета аренды по окончании срока аренды; Распределение причитающихся арендодателю арендных платежей по срокам погашения; Доходы и расходы от выбытия предмета аренды; Порядок управления рисками, связанными с правами на предмет аренды.

30

## Учет инвестиции в аренду

- ▶ Инвестиция в аренду оценивается в размере ее чистой стоимости.
- ▶ Чистая стоимость инвестиции в аренду определяется путем дисконтирования ее валовой стоимости
- ▶ Ставка дисконтирования равна процентной ставке, при использовании которой приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду на дату предоставления предмета аренды равна сумме справедливой стоимости предмета аренды и понесенных арендодателем затрат в связи с договором аренды.



- ▶ Валовая стоимость инвестиции в аренду = сумма номинальных величин будущих арендных платежей, причитающихся арендодателю, + негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды.

31

## Способы перехода на ФСБУ 25/2018 для арендодателя

По договорам операционной аренды - нет изменений в БУ и в отчетности.

По договорам финансовой аренды - только ретроспективный переход: пересчет сравнительные данные за два предыдущих года до перехода на ФСБУ 25/2018 надо отразить таким образом, как если бы ФСБУ 25/2018 применялся вами с момента начала аренды:

- ▶ Дт 76.инв - чистая стоимость инвестиции в аренду = дисконтированная валовая стоимость инвестиции
  - ▶ списание стоимости предмета аренды:
    - если предмет лизинга учитывался на балансе лизингополучателя:
      - ▶ Кт 97 - оставшаяся стоимость предмета лизинга, не включенная в расходы до момента перехода на ФСБУ 25/2018;
    - если предмет аренды учитывался на балансе арендодателя:
      - ▶ Кт 01(03) - первоначальная стоимость предмета аренды (лизинга)
      - ▶ Дт 02 - сумма амортизации, начисленная до момента перехода на ФСБУ 25/2018
- Результат - сч. 84.

## Переход на ФСБУ 25/2018 в учетной политике арендодателя

В отношении финансовой аренды:

- ▶ неприменение ФСБУ 25/2018 к договорам, исполнение которых истекает до 31 декабря года, с которого применяется стандарт;

В отношении операционной аренды:

- ▶ порядок признания доходов от аренды (равномерно или иным способом) и их квалификация (прочие или по обычным видам деятельности) (п. 42 ФСБУ 25/2018);

При наличии права применять упрощенные способы учета:

- ▶ решение учитывать любую аренду как операционную (за исключением договоров, по которым право собственности на объект аренды переходит к арендатору или которые он имеет право выкупить по цене значительно ниже справедливой стоимости) (п. 28 ФСБУ 25/2018).

33

## Учет у арендодателя: часто задаваемые вопросы

Вопросы ниже освещены на [сайте СПО](#):

1. Классификация аренды земельных участков и недвижимости
2. Основные факторы, влияющие на классификацию аренды у арендодателя
3. Формирование чистой инвестиции в аренду на дату перехода на ФСБУ 25/2018
4. Вопросы учета чистой инвестиции по нескольким объектам, сданным в аренду по одному договору
5. Отражение чистой инвестиции в аренду в отчетности
6. Переход на ФСБУ 25/2018 для субарендодателя

34



## Применение Международных стандартов аудита при аудите перехода на ФСБУ 25/2018 «Аренда»

### Вопросы, требующие внимания во время аудита аренды за 2022 год

- ▶ Рассмотрение применимой учетной политики
- ▶ Оценка рисков существенного искажения в связи с применением ФСБУ 25/2018
- ▶ Оценка обоснованности суждений руководства и аудит оценочных значений
- ▶ Использование аудируемым лицом экспертов и оценка аудитором результатов их работы
- ▶ Аудиторские доказательства при аудите аренды по ФСБУ 25/2018
- ▶ Оценка выявленных искажений и формирование мнения аудитора
- ▶ Осуществление информационного взаимодействия с руководством и лицами ответственными за корпоративное управление аудируемого лица

## Рассмотрение применимой учетной политики

- ▶ Организация разработала учетную политику в отношении договоров аренды
- ▶ Аудитор обязан получить разумную уверенность в обоснованности учетной политики и ее соответствии положениям ФСБУ 25/2018
- ▶ Рассматриваются области, которые подразумевают выбор аудируемым лицом учетной политики, методов и методик, *например*:
  - ▶ Метод перехода на новый ФСБУ
  - ▶ Определение перечня договоров аренды и применение практического упрощения
  - ▶ Источники информации для определения ключевых расчетных величин и др.
  - ▶ Порядок отражения процентных доходов и процентных расходов Аудитор запрашивает пояснения аудируемого лица, проводит анализ обоснованности выводов, проявляет профессиональный скептицизм
- ▶ Формируется вывод о соответствии учетной политики положениям ФСБУ 25

37

## Оценка рисков существенного искажения в связи с применением ФСБУ 25/2018

- ▶ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения»
- ▶ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»
- ▶ МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации»

Для целей Международных стандартов аудита риск существенного искажения существует, когда существует разумная возможность:

- ▶ (а) возникновения искажения (то есть его вероятность);
- ▶ (б) его существенности в случае возникновения (то есть его значительности)

- ▶ Пример риска существенного искажения:

Организация, являющаяся стороной договоров аренды, не применила ФСБУ 25/2018 при составлении БФО за 2022 г. Аудитор оценивает данное отступление как существенное искажение БФО отчетности.

38

## Оценка обоснованности суждений руководства и аудит оценочных значений

- ▶ МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации»
- ▶ Процесс расчета оценочных значений предполагает выбор и применение метода с использованием допущений и исходных данных, которые требуют суждений руководства и могут усложнить расчет. Оценочные значения подвержены искажениям вследствие того, что сложность, субъективность или другие факторы неотъемлемого риска влияют на расчет данных сумм в денежном выражении
- ▶ Аудитор оценивает на основании выполненных аудиторских процедур и полученных аудиторских доказательств, являются ли оценочные значения и соответствующее раскрытие информации обоснованными или содержат искажения.
- ▶ В отношении оценочных значений аудитор должен определить, требуются ли аудиторской группе специальные знания или навыки для выполнения процедур оценки рисков, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения, разработать и провести аудиторские процедуры в ответ на эти риски или оценить полученные аудиторские доказательства
- ▶ **Примеры оценочных значений при применении ФСБУ 25:**
  - ▶ Справедливая стоимость права пользования активом
  - ▶ Сумма обесценения ППА
  - ▶ Дисконтированная сумма будущих арендных платежей
  - ▶ Рыночная стоимость предмета аренды без учета износа

39

## Аудит оценочных значений, содержащихся в величине суммы аренды

- ▶ получение понимания вопросов, относящихся к оценочным значениям организации
- ▶ проверка фактического результата предыдущих оценочных значений или, при необходимости, их последующую переоценку в целях выявления и оценки рисков существенного искажения
- ▶ оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля на уровне предпосылок
- ▶ тесты средств контроля в текущем периоде, если аудитор планирует полагаться на эти средства контроля в отношении значительного риска, связанного с оценочным значением
- ▶ оценка того, имеют ли суждения и решения, принятые руководством при расчете оценочных значений, включенных в финансовую отчетность, даже если они по отдельности являются обоснованными, признаки возможной предвзятости руководства
- ▶ получение аудиторских доказательств в отношении событий, произошедших до даты аудиторского заключения
- ▶ тестирование расчета руководством оценочного значения
- ▶ разработка аудитором точечной оценки или диапазона значений
- ▶ определение того, являются ли оценочные значения и соответствующее раскрытие информации обоснованными или содержат искажения
- ▶ получение письменных заявлений у руководства и, если необходимо, у ЛОКУ, о том, являются ли методы, значительные допущения и исходные данные, использованные при расчете оценочных значений и раскрытии соответствующей информации, надлежащими

40



## Использование аудируемым лицом экспертов и оценка аудитором результатов их работы

- ▶ МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора»
- ▶ МСА 500 «Аудиторские доказательства»
- ▶ При использовании работы эксперта руководства аудитор оценивает уместность использования работы эксперта в качестве аудиторских доказательств для конкретной предпосылки в соответствии с пунктом 8(с) МСА 500.
- ▶ При оценке работы эксперта руководства на характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур влияет оценка аудитором компетентности, способностей и объективности эксперта, понимание аудитором характера работы, выполненной экспертом, и осведомленность аудитора в области знания эксперта
- ▶ Примеры областей привлечения эксперта:
  - ▶ Оценка справедливой стоимости права пользования активом (предмета аренды)
  - ▶ Оценка ставки дисконтирования
  - ▶ Оценка ожидаемого кредитного убытка (арендодатель)

41

## Аудиторские доказательства при аудите аренды по ФСБУ 25/2018

- ▶ МСА 230 «Аудиторская документация»
- ▶ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения»
- ▶ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»
- ▶ МСА 500 «Аудиторские доказательства»

### Цель аудитора:

Получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в ответ аудиторский риск

Суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, зависит от следующих факторов:

- значимость возможного искажения в предпосылке и вероятность того, что его влияние, отдельно или в совокупности с другими потенциальными искажениями, существенно повлияет на финансовую отчетность;
- операционная эффективность ответных действий и средств контроля руководства по противодействию рискам;
- полученный в ходе предшествующих аудиторских заданий опыт в отношении подобных возможных искажений;
- результаты выполненных аудиторских процедур, включая информацию о том, выявили ли такие аудиторские процедуры конкретные случаи недобросовестных действий или ошибок;
- источник и надежность имеющейся информации;
- убедительность аудиторских доказательств;
- понимание аудируемой организации и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля организации.

42

## Аудиторские доказательства при аудите аренды по ФСБУ 25/2018

Что является надлежащим достаточным доказательством, если:

- ▶ Опцион на продление договора аренды отсутствует в договоре
- ▶ Дата предоставления предмета аренды не очевидна
- ▶ Чем документируется получение достаточной уверенности в продлении или прекращении аренды
- ▶ Суждения руководства при формировании показателей БФО в отношении таких же обстоятельств иные, чем при формировании МСФО отчетности
- ▶ Отсутствует информация о справедливой стоимости (ставке дисконтирования и т.п.)
- ▶ Очень большое количество договоров аренды, спецификаций и модификаций к ним

43

## Оценка выявленных искажений и формирование мнения аудитора

- ▶ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»
- ▶ МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»
- ▶ МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»
- ▶ Примеры влияния значимости влияния эффекта применения ФСБУ 25/2018 на БФО и влияния выявленных искажений и достижения цели аудита (МСА 200) на мнение аудитора в аудиторском заключении:
  - ▶ Ключевые вопросы аудита
  - ▶ Важные обстоятельства
  - ▶ Мнение с оговоркой
  - ▶ Отрицательное мнение
  - ▶ Отказ от выражения мнения

44

## Осуществление информационного взаимодействия с руководством и лицами, ответственными за корпоративное управление аудируемого лица

- ▶ МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»
- ▶ При применении МСА 260 аудитор должен осуществлять информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, или с руководством по определенным вопросам, включая значительные качественные аспекты практики бухгалтерского учета организации и значительные недостатки системы внутреннего контроля соответственно. При этом аудитор должен рассматривать вопросы, о которых необходимо сообщить, в отношении оценочных значений, при их наличии, и учитывать, относятся ли причины рисков существенного искажения к неопределенности оценки или к влиянию сложности, субъективности или других факторов неотъемлемого риска, связанных с расчетом оценочных значений и раскрытием соответствующей информации.

45



**СПАСИБО ЗА ВНИМАНИЕ!**