**Учетная политика НКО – что изменить в 2021-2022 гг.**

1. Особенности бухгалтерского учета в НКО в соответствии с новыми стандартами бухгалтерского учета (ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020, ФСБУ 5/2019, ФСБУ 25/2018;

2.  Особенности составления отчетности НКО, состав форм бухгалтерской отчетности;

3. Применение ПБУ 18;

4. Резервы в бухгалтерском учете;

5. ФСБУ «Некоммерческая деятельность» - как его применять и с какого периода

**1. Особенности бухгалтерского учета в НКО в соответствии с новыми стандартами бухгалтерского учета (ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020, ФСБУ 5/2019, ФСБУ 25/2018**

[***ст. 6, Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) "О бухгалтерском учете"***](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=327805&dst=15)

4. Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вправе применять, если иное не установлено настоящей статьей, следующие экономические субъекты:

1) субъекты [малого предпринимательства](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=389226&dst=100019);

2) некоммерческие организации;

5. Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, не применяют следующие экономические субъекты:

1) организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) жилищные и жилищно-строительные кооперативы;

3) кредитные потребительские кооперативы (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы);

4) микрофинансовые организации;

5) организации бюджетной сферы;

6) политические партии, их региональные отделения или иные структурные подразделения;

7) коллегии адвокатов;

8) адвокатские бюро;

9) юридические консультации;

10) адвокатские палаты;

11) нотариальные палаты;

12) некоммерческие организации, включенные в предусмотренный [пунктом 10 статьи 13.1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=389755&dst=408) Федерального закона от 12 января 1996 года N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента.

**Дополнительные элементы учетной политики,**

**возможные при применении упрощенных способов**

**ведения учета и составления отчетности**

В соответствии с [ч. 4](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=327805&dst=15), [5 ст. 6](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=327805&dst=17) Закона "О бухгалтерском учете" в бухгалтерском учете упрощенные способы ведения учета вправе применять:

- некоммерческие организации, за некоторыми исключениями (например, бухгалтерская отчетность которых подлежит обязательному аудиту).

По новым правилам с 2021 года освобождены от обязанности проводить аудит бухгалтерской отчетности, в частности, организации (за исключением акционерных обществ и иных организаций, для которых в силу [Закона](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=378794) аудит обязателен), если:

- доход, полученный от осуществления предпринимательской деятельности, который определяется в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах, за год, непосредственно предшествовавший отчетному году, составляет более 800 миллионов рублей;

- сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, непосредственно предшествовавшего отчетному году, составляет более 400 миллионов рублей.

**Организации, применяющие упрощенные способы учета, вправе не применять**:

[ПБУ 2/2008](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=377255&dst=100010) "Учет договоров строительного подряда";

[ПБУ 8/2010](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179201&dst=100014) "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы";

[ПБУ 11/2008](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=377256&dst=100013) "Информация о связанных сторонах";

[ПБУ 16/02](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=326842&dst=100011) "Информация по прекращаемой деятельности";

[ПБУ 18/02](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=313229&dst=100164) "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций".

Также они могут не применять [ПБУ 12/2010](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=377257&dst=100010) "Информация по сегментам", если не являются эмитентами публично размещаемых ценных бумаг.

**В части учета запасов на основании положений** [**ФСБУ 5/2019**](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100021) **организации могут применять следующие упрощенные способы**.

Микропредприятия, которые могут вести упрощенный учет, вправе не применять [ФСБУ 5/2019](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100021). В таком случае затраты в виде стоимости запасов учитываются в расходах периода, в котором они понесены на основании [п. 2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100025) ФСБУ 5/2019.

**Иные предприятия, которые могут вести упрощенный учет, могут:**

1) определять затраты, включаемые в фактическую себестоимость запасов (в части оплаты неденежными средствами), в сумме балансовой стоимости передаваемых активов, фактических затрат на выполнение работ, оказание услуг, даже если возможно определить их справедливую стоимость ([п. 14](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100064) ФСБУ 5/2019);

2) оценивать приобретенные запасы исходя из цены поставщика без учета скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, а также условий отсрочки (рассрочки) платежа. В таком случае другие затраты, связанные с приобретением (созданием) запасов, признаются расходом периода, в котором они понесены. К таким затратам, в частности, относятся ([п. 17](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100072) ФСБУ 5/2019):

*- затраты на заготовку и доставку запасов до места их потребления (продажи, использования);*

*- затраты на доведение запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты по доработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик запасов;*

*- величина возникшего в связи с приобретением (созданием) запасов оценочного обязательства по их демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды;*

*- проценты, связанные с приобретением (созданием) запасов, включаемые в стоимость инвестиционного актива;*

3) оценивать запасы на отчетную дату по фактической себестоимости, то есть не формировать резервы под обесценение запасов ([п. 32](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100112) ФСБУ 5/2019).

**Основные особенности ведения бухгалтерского учета упрощенными способами изложены** в [Информации](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=200331) Минфина от 29.06.2016 N ПЗ-3/2016. Данная [Информация](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=200331) может быть использована как основа учетной политики предприятия, применяющего упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Однако при использовании данных положений необходимо учитывать изменения законодательства.

В целом же в [Информации](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=200331) от 29.06.2016 N ПЗ-3/2016 указывается, что при формировании учетной политики некоммерческие организации, применяющие упрощенные способы, могут предусмотреть ведение бухгалтерского учета по простой системе (без применения двойной записи). В иных случаях для ведения бухгалтерского учета организация, применяющая упрощенные способы, может сократить количество синтетических счетов в принимаемом ей рабочем плане счетов бухгалтерского учета по сравнению с [Планом](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100010) счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н.

Организация, применяющая упрощенные способы, может:

- использовать кассовый метод учета доходов и расходов;

- определять первоначальную стоимость основных средств:

а) при их приобретении за плату - по цене поставщика (продавца) и затратам на монтаж (при наличии таких затрат и если они не учтены в цене);

б) при их сооружении (изготовлении) - в сумме, уплаченной по договорам строительного подряда и иным договорам, заключенным с целью сооружения (изготовления) основных средств;

- не проводить переоценку основных средств, нематериальных активов, не создавать обесценение для целей бухгалтерского учета;

- признавать расходы на приобретение (создание) объектов, которые подлежат принятию к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления;

- списывать расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам на расходы по обычным видам деятельности в полной сумме по мере осуществления таких расходов;

- осуществлять последующую оценку всех финансовых вложений в порядке, установленном для финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется. При этом организация, применяющая упрощенные способы, может не отражать обесценение финансовых вложений в бухгалтерском учете в случаях, когда расчет величины такого обесценения затруднителен;

- признавать все расходы по займам прочими расходами;

- отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности только суммы налога на прибыль отчетного периода без отражения сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих периодов. В бухгалтерской отчетности организация, применяющая упрощенные способы, может не раскрывать отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и т.п. объекты.

В отношении бухгалтерской отчетности такая организация может составлять бухгалтерскую отчетность в сокращенном объеме. В частности, решение вопроса о включении в бухгалтерскую отчетность отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств определяется необходимостью приведения в приложениях к бухгалтерскому [балансу](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=175), [отчету](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=450) о целевом использовании средств наиболее важной информации, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Организация, применяющая упрощенные способы, самостоятельно разрабатывает формы бухгалтерской отчетности. При этом она может использовать упрощенные формы бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о целевом использовании средств, может включать в бухгалтерский баланс, отчет о целевом использовании средств показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям), может раскрывать в бухгалтерской отчетности меньший объем информации по сравнению с объемом, предусмотренным для иных организаций.

Также такие организации могут отражать в бухгалтерской отчетности последствия изменения учетной политики и исправление ошибок, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, перспективно, за исключением случаев, когда иной порядок установлен законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету.

**Учет запасов в регистрах бухгалтерского учета согласно требованиям ФСБУ 5/2019 «Запасы».**





***Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы" (вместе с "ФСБУ 5/2019...")***

2. Настоящий Стандарт не применяется организациями бюджетной сферы.

Настоящий Стандарт **может не применяться микропредприятием** за исключением микропредприятия, которое не вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. При этом затраты, которые в соответствии с настоящим Стандартом должны были бы включаться в стоимость запасов, признаются расходом периода, в котором были понесены.

**Организация может принять решение не применять настоящий Стандарт в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд**. При этом затраты, которые в соответствии с настоящим Стандартом должны были бы включаться в стоимость запасов, признаются расходами периода, в котором были понесены. Указанное решение раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

3. Для целей бухгалтерского учета запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода **не более 12 месяцев**.

4. Настоящий стандарт не распространяется на:

а) финансовые активы, включая предназначенные для продажи;

б) материальные ценности других лиц, находящиеся у организации в связи с оказанием ею этим лицам услуг по закупке, хранению, транспортировке, доработке, переработке, сервисному обслуживанию, продаже по агентским договорам, договорам комиссии, складского хранения, транспортной экспедиции, подряда, поставки;

в) материальные ценности, полученные некоммерческой организацией для безвозмездной передачи гражданам или юридическим лицам.

5. Запасы признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) затраты, понесенные в связи с приобретением или созданием запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана);

б) определена сумма затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина.

***"Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 14.12.2020)***

68 Операционный цикл организации представляет собой промежуток времени между приобретением активов для обработки и их реализацией в форме денежных средств или их эквивалентов. В случаях, когда обычный операционный цикл организации не поддается четкой идентификации, принимается допущение, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев.

**Пример учета имущества с учетом новых требований ФСБУ 5/2019**:

В УП организации установлен лимит отнесения ОС к малоценным – 40 тыс.

Организация приобрела компьютер стоимостью 50 тысяч и сроком полезного использования более 12 месяцев.

Компьютер признается в составе ОС

Дт.08 Кт 60 – приобретен компьютер

Дт 01 Кт 08 – компьютер принят к учету в качестве ОС

Организация приобрела сварочный аппарат стоимостью 30 тысяч и сроком полезного использования более 12 месяцев.

Сварочный аппарат признан малоценным ОС.

Дт 20 Кт 60 – списана в расходы текущего периода стоимость сварочного аппарата

Организация приобрела спецодежду стоимостью 50 тысяч и сроком полезного использования менее 12 месяцев.

Спецодежда признана в составе запасов

Дт 10 Кт 60 – приобретена спецодежда

**Пример учета имущества с учетом новых требований ФСБУ 5/2019**:

В УП организации установлен лимит отнесения ОС к малоценным – 40 тыс.

Организация приняла решение не применять Стандарт в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд.

Организация приобрела канцтовары стоимостью 20 тысяч.

Канцтовары списаны единовременно в составе расходов периода, в котором были понесены.

Дт 26 Кт 60 – списаны канцтовары.

**Пример**. В УП по бухгалтерскому учету организации установлено, что она использует ФСБУ 5/2019 "Запасы" при получении отсрочки платежа на период более 6 месяцев.

Организацией приобретена партия ТМЦ. Их продажная стоимость у поставщика составляет 880 000 руб., в том числе НДС по ставке 10% - 80 000 руб. Однако организации удалось договориться об отсрочке платежа на 6 месяцев. По окончании этого периода она должна будет единовременно уплатить поставщику 990 000 руб., в том числе НДС - 90 000 руб.

В бухгалтерском учете себестоимость ТМЦ должна составить только 800 000 руб. (880 000 - 80 000). А в качестве процентов должна быть учтена сумма 100 000 руб. (990 000 - 90 000 - 800 000).

Ежемесячно в течение 6 месяцев организация должна делать такую проводку:

Дебет 91 Кредит 66 - 16 667 руб. (100 000 руб. / 6 мес.).

***Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы" (вместе с "ФСБУ 5/2019...")***

16. В случае если в качестве запасов признаются материальные ценности, остающиеся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемые в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов, затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается наименьшая из следующих величин:

а) стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла;

**Пример:** Предназначенные для продажи материалы, оставшиеся от выбытия объектов ОС, а также извлеченные в процессе их текущего содержания, ремонта, реконструкции и модернизации.

Дт 41-ДАП Кт 01 «Выбытие ОС» - Оприходованы материалы, оставшиеся от выбытия объекта ОС, по стоимости аналогичных запасов

***Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы" (вместе с "ФСБУ 5/2019...")***

15. Затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, которые организация получает безвозмездно, считается справедливая стоимость этих запасов.

 ***"Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 11.07.2016)***

2 Справедливая стоимость - оценка, основанная на рыночных данных, а не оценка, специфичная для организации. В отношении некоторых активов и обязательств могут быть доступны наблюдаемые рыночные сделки или рыночная информация.

3 В тех случаях, когда цена на идентичный актив или обязательство не является наблюдаемой на рынке, организация оценивает справедливую стоимость, используя другой метод оценки, который обеспечивает максимальное использование релевантных наблюдаемых исходных данных и минимальное использование ненаблюдаемых исходных данных. Поскольку справедливая стоимость является оценкой, основанной на рыночных данных, она определяется с использованием таких допущений, которые участники рынка приняли бы во внимание при определении цены актива или обязательства, включая допущения о риске. Следовательно, намерение организации удержать актив или урегулировать, или иным образом исполнить обязательство не имеет значения при оценке справедливой стоимости.

***Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы" (вместе с "ФСБУ 5/2019...")***

10.

В целях определения фактической себестоимости запасов к возникновению (увеличению) обязательств организации приравнивается увеличение капитала организации вследствие

безвозмездного получения имущества от акционеров, собственников, участников, учредителей организации………., а также увеличение целевого финансирования некоммерческой организации вследствие получения ею имущества в качестве целевого финансирования.

**Как некоммерческим организациям учитывать запасы**

**по правилам ФСБУ 5/2019**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Учет поступивших в организацию запасов зависит от того, приобретены они за плату или получены в качестве целевого финансирования деятельности НКО. Порядок их дальнейшей оценки и списания зависит от того, относятся запасы к некоммерческой деятельности или к деятельности, приносящей доход.Материальные ценности, полученные для безвозмездной передачи гражданам или юридическим лицам, НКО [не принимают к учету](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100041) в составе запасов. |  |

**Как НКО учитывать запасы, поступившие в организацию**

Полученные товары и материалы принимайте к учету по фактической себестоимости ([п. 9](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100050) ФСБУ 5/2019).

**Как принять к учету запасы, приобретенные за плату**

**Если запасы приобретены за плату,** их фактическую себестоимость [формируйте](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=274305&dst=100006) так же, как и коммерческие организации, - исходя из всех затрат на приобретение, приведение в состояние и местоположение, необходимые для потребления, продажи или использования ([п. п. 10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100051), [11](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100053) ФСБУ 5/2019).

Фактическую себестоимость **товаров** можно определять без учета затрат по заготовке и доставке до склада организации ([п. 21](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100080) ФСБУ 5/2019). В этом случае затраты по заготовке и доставке товаров относят на [счет 44](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101252) "Расходы на продажу".

**Обратите внимание:** если запасы приобретены НКО для использования в операциях, не облагаемых НДС, то "входной" НДС со стоимости запасов, услуг по их доставке и иных дополнительных затрат, связанных с приобретением, к вычету принять нельзя. В этом случае невозмещаемый НДС надо включить в стоимость приобретенного имущества ([п. 2 ст. 170](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=389682&dst=100498) НК РФ, [пп. "а" п. 12](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100061) ФСБУ 5/2019).

Приобретение запасов отражайте следующими проводками:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Получены приобретенные запасы (материалы, инструменты, инвентарь, товары и др.) | [10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100610)[(41)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101160) | [60](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101586) |
| Отражен НДС по приобретенным запасам | [19](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100786) | [60](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101586) |
| Дополнительные затраты, связанные с приобретением запасов, включены в их стоимость | [10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100610)([41](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101160), [44](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101252) [**1**](#Par63)) | [60](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101586) ([76](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101993)и др.) |
| Отражен НДС по дополнительным затратам | [19](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100786) | [60](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101586) [(76)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101993) |
| Если запасы предназначены для использования в не облагаемых НДС операциях |
| НДС по запасам включен в их фактическую себестоимость | [10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100610)[(41)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101160) | [19](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100786) |
| НДС по дополнительным затратам включен в фактическую себестоимость запасов (расходы на продажу) | [10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100610)([41](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101160), [44](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101252) [**1**](#Par63)) | [19](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100786) |
| Если запасы предназначены для использования в облагаемых НДС операциях |
| НДС по запасам и дополнительным затратам принят к вычету | [68](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101755) | [19](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100786) |
|  |  | **1** [Счет 44](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101252) используют в случаях приобретения товаров для отражения затрат по их заготовке и доставке, если организация приняла решение формировать фактическую себестоимость товаров без учета этих затрат ([п. 21](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100080) ФСБУ 5/2019, [п. 7](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=347339&dst=12) ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации"). |  |

**Как принять к учету запасы, полученные в качестве целевого финансирования НКО**

В фактическую себестоимость запасов, полученных в качестве целевого финансирования, включите их [справедливую стоимость](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=202743&dst=100024) и дополнительные затраты НКО (на доставку и др.), связанные с их получением ([п. п. 10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100051), [11](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100053), [15](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100068) ФСБУ 5/2019).

Если запасы предназначены для использования в операциях, не облагаемых НДС, то "входной" НДС со стоимости услуг по их доставке и иных дополнительных затрат НКО, связанных с приобретением, к вычету принять нельзя. В этом случае невозмещаемый НДС надо включить в стоимость приобретенного имущества ([п. 2 ст. 170](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=389682&dst=100498) НК РФ, [пп. "а" п. 12](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100061) ФСБУ 5/2019).

**Обратите внимание:** материальные ценности, полученные НКО для безвозмездной передачи другим лицам, не признаются запасами. Однако это не означает, что некоммерческая организация не должна организовать и осуществлять надлежащий контроль за наличием и движением таких ценностей (пп. "в" п. 4 ФСБУ 5/2019, [пп. "б" п. 2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=350069&dst=100011) Информационного сообщения Минфина России от 10.04.2020 N ИС-учет-27).

Получение запасов в качестве целевого финансирования отражайте следующими проводками:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Получены запасы (материалы, инструменты, инвентарь, товары и др.) для ведения уставной некоммерческой деятельности | [10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100610)[(41)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101160) | [86](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102262) |
| Дополнительные затраты НКО, связанные с получением запасов, включены в их стоимость | [10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100610)([41](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101160), [44](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101252) [**1**](#Par100)) | [60](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101586) ([76](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101993)и др.) |
| Отражен НДС по дополнительным затратам | [19](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100786) | [60](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101586) [(76)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101993) |
| Если запасы предназначены для использования в не облагаемых НДС операциях |
| НДС по дополнительным затратам включен в фактическую себестоимость запасов (расходы на продажу) | [10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100610)([41](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101160), [44](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101252) [**1**](#Par100)) | [19](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100786) |
| Если запасы предназначены для использования в облагаемых НДС операциях |
| НДС по дополнительным затратам принят к вычету | [68](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101755) | [19](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100786) |
|  |  | **1** [Счет 44](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101252) используют в случаях приобретения товаров для отражения затрат по их заготовке и доставке, если организация приняла решение формировать фактическую себестоимость товаров без учета этих затрат ([п. 21](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100080) ФСБУ 5/2019, [п. 7](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=347339&dst=12) ПБУ 1/2008). |  |

**Как НКО оценивать запасы после их признания**

Порядок оценки запасов НКО после признания зависит от того, в какой деятельности предполагается их использовать: в [некоммерческой](#Par105) или в [предпринимательской](#Par108).

**Надо ли создавать резерв по запасам для некоммерческой деятельности**

Запасы, предназначенные для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания НКО, после их признания продолжайте учитывать по фактической себестоимости ([п. 33](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100113) ФСБУ 5/2019). Вам не надо проверять такие запасы на обесценение и создавать по ним резерв.

**Должны ли НКО создавать резерв по запасам для предпринимательской деятельности**

Запасы, предназначенные для использования в предпринимательской деятельности, проверяйте на обесценение. Такие запасы на каждую [отчетную дату](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=327805&dst=100145) отражайте в учете по наименьшей из величин ([п. 28](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100105) ФСБУ 5/2019):

* фактическая себестоимость;
* [чистая стоимость продажи](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=274303&dst=100009).

Если чистая стоимость продажи меньше фактической себестоимости, [создайте резерв](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=274303&dst=100020) под обесценение запасов ([п. 30](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100109) ФСБУ 5/2019).

При изменении чистой стоимости продажи запасов или их списании [скорректируйте](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=274303&dst=100031) сумму ранее начисленного резерва.

Операции по начислению и корректировке резерва отражайте следующими проводками:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Начислен (увеличен) резерв под обесценение запасов, используемых в деятельности, приносящей доход | [90-2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102287)[(91-2)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102341) | [14](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100725) |
| СТОРНОУменьшен резерв под обесценение запасов, используемых в деятельности, приносящей доход | [90-2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102287)[(91-2)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102341) | [14](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100725) |

**Как учитывать передачу запасов для использования в деятельности НКО**

При передаче запасов для использования в деятельности НКО определяйте их стоимость одним из стандартных способов ([п. 36](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100120) ФСБУ 5/2019):

* [по себестоимости каждой единицы](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=274301&dst=100025);
* [по средней себестоимости](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=274301&dst=100028);
* по себестоимости первых по времени поступления единиц [(способ ФИФО)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=274301&dst=100183).

Для каждого вида запасов должен последовательно применяться один способ расчета себестоимости. Если запасы имеют сходные свойства и характер использования, оценивайте их при списании одним способом, в противном случае вы можете установить разные способы оценки ([п. 37](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100124) ФСБУ 5/2019).

В случае передачи запасов для использования в деятельности НКО в учете организации делают, в частности, следующие проводки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| При передаче запасов для использования в некоммерческой деятельности [**1**](#Par165) |
| Переданы запасы (материалы, инструменты, инвентарь и др.) для использования в уставной некоммерческой деятельности | [20 - некоммерческая деятельность](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100819) | [10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100610) |
| Отражено использование средств целевого финансирования | [86](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102262) | [20 - некоммерческая деятельность](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100819) |
| При передаче запасов для использования в управленческих целях [**2**](#Par167)(если учетной политикой НКО не установлено, что затраты на приобретение запасов, предназначенных для управленческих нужд, [списываются](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=274309&dst=100141) в расходы по обычным видам деятельности в периоде, в котором затраты были понесены) |
| Переданы запасы (материалы, инструменты, инвентарь и др.) для использования в управленческих целях | [26](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101012) | [10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100610) |
| Общехозяйственные расходы в части, относящейся к некоммерческой деятельности, отнесены за счет средств целевого финансирования | [86](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102262) | [26](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101012) |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Затраты на ведение некоммерческой деятельности НКО отражают по дебету [счетов учета затрат](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100112) на производство, как правило, по дебету [счета 20](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100819) "Основное производство". Для организации раздельного учета затрат по предпринимательской и некоммерческой деятельности к [счету 20](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100819) вводят соответствующие субсчета ([п. 2.1.14](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=92065&dst=100327) Рекомендаций по ведению бухгалтерского учета и отчетности в сельскохозяйственных потребительских кооперативах). Накопленную сумму затрат на некоммерческую деятельность списывают в дебет [счета 86](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102265) "Целевое финансирование".Допускается списывать стоимость запасов, переданных для использования в некоммерческой деятельности, в дебет [счета 86](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102262) без предварительного отражения на счетах учета затрат. Это могут делать НКО, которые [вправе применять](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=327805&dst=15) упрощенные способы учета и не ведут предпринимательскую деятельность ([п. 34](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100117) Информации Минфина России ПЗ-1/2015, [п. 2.1.15](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=92065&dst=100329) Рекомендаций по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в сельскохозяйственных потребительских кооперативах).**2** Если помимо уставной некоммерческой деятельности НКО ведет предпринимательскую деятельность, то общехозяйственные расходы, которые относятся к обоим видам деятельности, необходимо распределять. Порядок распределения должен быть закреплен в учетной политике НКО ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=89671&dst=100005) Минфина России от 21.02.2002 N 16-00-14/67). |  |

Если НКО помимо некоммерческой деятельности ведет **деятельность, приносящую доход,** то [передачу материалов](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=274301&dst=100285) для использования в такой деятельности, [списание при продаже](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=274301&dst=100304) товаров, готовой продукции и иных запасов отражайте в общем порядке.

**Как НКО учитывать списание запасов в случае недостачи или порчи**

[Запасы](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=274304) некоммерческой организации, пришедшие в негодность, а также выявленную недостачу этих ценностей спишите со счетов учета запасов. Балансовую стоимость списанных запасов признайте расходами периода, в котором установлена невозможность использования запасов в деятельности организации или их недостача (пп. "б", ["в" п. 41](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100131), [пп. "б" п. 43](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100135) ФСБУ 5/2019).

Если для запасов установлены [нормы естественной убыли](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=62063), то списываемые запасы в пределах норм отнесите на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) (пп. "б" п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

Сумму потерь сверх норм естественной убыли (или в полной сумме, если такие нормы не установлены) отнесите на [счет 91](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102341) "Прочие доходы и расходы", [субсчет 91-2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102376) "Прочие расходы". Учтите их обособленно ([п. 44](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100136) ФСБУ 5/2019).

До распределения суммы потерь между счетами вы можете предварительно учесть ее на [счете 94](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102438) "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Списываемые запасы оценивайте [способом](#Par133), установленным учетной политикой.

Если по запасам, предназначенным для использования в предпринимательской деятельности, ранее был [создан резерв](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=274303) под снижение их стоимости, [спишите](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=274303&dst=100056) его в части, относящейся к выбывшим запасам.

Проводки по списанию недостачи или порчи запасов у некоммерческой организации, как правило, такие [**1**](#Par209):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Стоимость запасов в пределах норм естественной убыли отнесена на затраты | [20](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100819)и др. | [10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100610) ([41](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101160),[43](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101219)) |
| Изменен вид резерва в аналитическом учете (если такой резерв [создавался](#Par108) по запасам, предназначавшимся для использования в предпринимательской деятельности) | [14 - резерв под обесценение материалов](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100725) | [14 - резерв под обесценение НЗП](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100725) |
| Стоимость запасов сверх норм естественной убыли отнесена на увеличение расходов [**2**](#Par210) | [91-2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102341) | [10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100610)([41](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101160),[43](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=101219)) |
| СТОРНО[Списан резерв](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=274303&dst=100056) под снижение стоимости, относящийся к выбывшим запасам (если такой резерв [создавался](#Par108) по запасам, предназначавшимся для использования в предпринимательской деятельности) | [91-2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102341) | [14](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100725) |
|  |  | **1** Если запасы предназначались для использования в облагаемых НДС операциях и при принятии к учету вы приняли к вычету "входной" НДС, то восстанавливать его при списании запасов [не нужно](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=239231&dst=100015).**2** В конечном итоге расход должен быть покрыт за счет средств целевого финансирования (по смете следующего года), за счет специально созданных фондов для финансирования непредвиденных расходов или за счет прибыли от предпринимательской деятельности текущего года. |  |

* **ФСБУ 6/2020 «Основные средства»**

***Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии"***

Уточнены признаки, характеризующие основные средства. В стандарте к ним отнесены:

наличие материально-вещественной формы (ранее - не формулировался);

предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд, либо для использования в деятельности **некоммерческой организации**, направленной на достижение целей, ради которых она создана (ранее - отсутствовало указание на возможность использования для охраны окружающей среды);

предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (ранее - содержало также указание на то, что организация не предполагает последующую перепродажу объекта);

способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение **некоммерческой организацией** целей, ради которых она создана).

**Изменены правила амортизации**

Основные новации в вопросах амортизации основных средств:

1) **некоммерческие организации** начисляют амортизацию основных средств в общем порядке (ранее - амортизацию не начисляли, но начисляли суммы износа в забалансовом учете);

**Уточнен ряд иных правил**

ФСБУ 6/2020 уточнен ряд правил бухгалтерского учета основных средств:

в) перечень случаев выбытия объектов основных средств и его неспособности приносить организации экономические выгоды в будущем дополнен такими случаями, как: истечение нормативно допустимых сроков или других предельных параметров эксплуатации его, в результате чего его использование организацией становится невозможным; прекращение организацией деятельности, в которой использовался этот объект, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности; передача в неоперационную (финансовую) аренду; передача **некоммерческой организации** (ранее - не формулировались).

**Как изменится учет основных средств**

| **Правила учета** | **ПБУ 6/01****было** | **ФСБУ 6/2020****стало** |
| --- | --- | --- |
| Как формировать первоначальную стоимость | В первоначальную стоимость входят затраты на приобретение, сооружение и изготовление объекта, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (п. 8 ПБУ 6/01) | Первоначальная стоимость равна сумме капитальных вложений (п. 13 ФСБУ 6/2020) |
| Что увеличивает первоначальную стоимость | Первоначальную стоимость увеличивают затраты на модернизацию и реконструкцию объекта (п. 14 ПБУ 6/01) | Первоначальную стоимость увеличивают расходы на модернизацию, реконструкцию, а также оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации объекта и восстановлению окружающей среды (п. 24 ФСБУ 6/2020) |
| Надо ли распределять ОС на виды и группы | Нет | Основные средства надо распределять по видам и группам. Виды: недвижимость, средства транспортные, машины и оборудование, инвентарь производственный и хозяйственный, инвестиционная недвижимость (п. 12 ФСБУ 6/2020) |
| Надо ли пересматривать срок использования по итогам реконструкции и модернизации | Срок полезного использования ОС можно пересматривать по результатам реконструкции или модернизации (п. 20 ПБУ 6/01) | Нет правила о пересмотре срока |
| Какие есть способы амортизации | Четыре способа: линейный, уменьшаемого остатка, списания стоимости по сумме чисел лет срока службы и пропорционально объему продукции, работ (п. 18 ПБУ 6/01) | Три способа: линейный, способ уменьшаемого остатка, списания стоимости пропорционально объему продукции, работ (п. 36 и 37 ФСБУ 6/2020) |
| Когда прекращают амортизацию | Амортизацию прекращают, если переводят объект на консервацию на срок более трех месяцев или при капвложениях сроком более 12 месяцев (п. 23 ПБУ 6/01) | Амортизацию не приостанавливают, в том числе когда вводят простой или временно прекращают эксплуатировать объект. Исключение — если ликвидационная стоимость объекта равна или превышает его балансовую стоимость (п. 31 и 32 ФСБУ 6/2020) |
| Как часто проводят переоценку | Переоценка ОС возможна по решению организации. Ее проводят регулярно, не чаще раза в год (п. 15 ПБУ 6/01) | При желании переоценка возможна чаще раза в год (п. 16 и 17 ФСБУ 6/2020) |
| Как учитывают дооценку | Суммы дооценки относят на добавочный капитал, а суммы уценки включают в прочие расходы (п. 15 ПБУ 6/01) | Дооценку отражают в составе совокупного финансового результата обособленно без включения в прибыль или убыток этого периода. Уценку признают расходом в составе прибыли или убытка текущего периода (п. 19 ФСБУ 6/2020) |

**ФСБУ 6/2020 "Основные средства"**

|  |  |
| --- | --- |
| Аспект | Конкретика |
| Признаки объекта ОС | Активы, которые характеризуются одновременно следующими признаками:- имеют материально-вещественную форму;- предназначены для использования в обычной коммерческой деятельности, для охраны окружающей среды или для целей НКО;- предназначены для использования более 12 месяцев;- способны принести экономическую выгоду (доход) в будущем |
| **Примечание.** Данный Стандарт не применяется в отношении капвложений и долгосрочных активов к продаже  |
| Единица учета | Инвентарный объект |
| Классификация ОС | ОС подлежат классификации по видам (например, недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь) и группам. Группой ОС считается совокупность объектов ОС одного вида, объединенных по сходному характеру их использования.Недвижимость, предназначенная для предоставления за плату во временное пользование и (или) получения дохода от прироста ее стоимости, образует отдельную группу ОС - инвестиционную недвижимость (ИН) |
| СПИ объекта ОС | Для каждого объекта ОС определяется СПИ исходя из:- ожидаемого периода эксплуатации;- ожидаемого физического износа с учетом режима эксплуатации;- ожидаемого морального устаревания;- планов по замене ОС, их модернизации (реконструкции), технического перевооружения |
| Оценка ОС | Изначально объект ОС оценивается по первоначальной стоимости (ПС), то есть по сумме затрат, осуществленных до признания объекта ОС в бухучете |
| Переоценка ОС | После признания объект ОС оценивается в бухучете одним из способов:- по первоначальной стоимости - в этом случае такая стоимость и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению;- по переоцененной стоимости - в этом случае стоимость ОС регулярно переоценивается таким образом, чтобы она была равна или не отличалась существенно от их справедливой стоимости.Периодичность переоценки ОС (кроме ИН) организация определяет сама (но не реже одного раза в год). Переоценка ИН (способом - по переоцененной стоимости) проводится на каждую отчетную дату |
| **Примечание.** Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) |
| Как объекты ОС отражаются в балансе? | По балансовой стоимости ОС, которая представляет собой их ПС, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения |
| Амортизация ОС | Стоимость ОС погашается посредством амортизации. Ее начисление производится до тех пор, пока ликвидационная стоимость объекта ОС не превышает его балансовую стоимость. Способ начисления амортизации устанавливается для каждой группы ОС. Если СПИ объекта ОС определяется периодом, в течение которого его использование будет приносить экономические выгоды, амортизация начисляется линейным способом или способом уменьшаемого остатка.Если СПИ объекта ОС определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое планируется получить от использования ОС, амортизация начисляется пропорционально количеству продукции (объему работ в натуральном выражении) |
| **Примечание.** Ликвидационной стоимостью объекта ОС считается величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта после вычета предполагаемых затрат на выбытие.СПИ, ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации (то есть элементы амортизации) объекта ОС определяются при признании этого объекта в бухгалтерском учете |
| Какие ОС не амортизируются? | Не подлежат амортизации:- ИН, оцениваемая по переоцененной стоимости;- ОС, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются;- законсервированные и не используемые при производстве ОС |
| Списание объектов ОС | Объект ОС подлежит списанию, если:- прекращено его использование вследствие физического или морального износа (и при отсутствии перспектив продажи или возобновления использования);- он передан другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, передачей в неоперационную (финансовую) аренду, передачей в НКО;- он физически выбыл по причине утраты, стихийного бедствия, пожара, аварии или другой чрезвычайной ситуации;- истек нормативно допустимый срок или другие предельные параметры эксплуатации этого объекта;- прекращена деятельность организации |
| Раскрытие информации в отчетности | С учетом существенности в отчетности подлежит раскрытию следующая информация:- балансовая стоимость ОС и ИН на начало и конец отчетного периода;- итоги сверки остатков ОС по группам в разрезе первоначальной (переоцененной) стоимости, накопленной амортизациии накопленного обесценения на начало и конец периода и движения ОС за период;- балансовая стоимость амортизируемых и неамортизируемых ОС;- результаты выбытия и переоценки ОС;- результаты обесценения и восстановления (обесценения) ОС;- сумма обесценения ОС, отнесенная в отчетном периоде на уменьшение накопленного результата переоценки;- балансовая стоимость пригодных для использования, но не используемых ОС на отчетную дату, а также ОС, предоставленныхв аренду, на отчетную дату;- балансовая стоимость ОС, в отношении которых имеются ограничения имущественных прав, в том числе ОС в залоге, на отчетную дату;- способы оценки ОС (по группам);- элементы амортизации ОС и их изменения;- признанная доходом в составе прибыли (убытка) сумма возмещения убытков, связанных с обесценением или утратой объектов ОС, предоставленного организации другими лицами |
| Изменение учетной политики (УП) | Связанные с применением ФСБУ 6/2020 изменения в УП отражаются ретроспективно. В отчетности разрешается не пересчитывать сравнительные показатели за предшествующие периоды, произведя единовременную корректировку балансовой стоимости ОС на начало (конец) предшествующего периода.Для корректировки балансовой стоимостью ОС считается их ПС (с учетом переоценок), признанная до начала применения ФСБУ 6/2020 за вычетом накопленной амортизации. Накопленная амортизация рассчитывается уже по ФСБУ 6/2020 исходя из указанной ПС, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося СПИ, определенного в соответствии с ФСБУ 6/2020.Балансовая стоимость объектов, которые ранее учитывались в составе ОС, но по новому Стандарту таковыми не являются, списывается в порядке единовременной корректировки на нераспределенную прибыль, кроме случаев переквалификации таких объектов в другой вид активов.Изменения балансовой стоимости ОС в связи с началом применения ФСБУ 6/2020, не связанные с изменениями других статей баланса, списываются на нераспределенную прибыль.Выбранный способ отражения последствий изменения УП из-за применения ФСБУ 6/2020 раскрывается в первой отчетности, составленной по настоящему Стандарту |
| **Примечание.** Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухучета, может начать применять ФСБУ 6/2020 перспективно, но только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения этого Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухучета |

--------------------------------

<\*> Организация также может принять решение о неприменении ФСБУ 6/2020 в отношении активов, отвечающих требованиям признания их ОС, но имеющих стоимость ниже лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах. Затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены. Соответствующее решение раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием лимита стоимости, установленного организацией.

***Приказ Минфина России от 17.09.2020 N 204н "Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения"***

5. Организация может принять решение не применять настоящий Стандарт в отношении активов, характеризующихся одновременно признаками, установленными пунктом 4 настоящего Стандарта, но имеющих стоимость ниже лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах. При этом затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены. Указанное решение раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием лимита стоимости, установленного организацией.

Организация должна обеспечить надлежащий контроль наличия и движения таких активов.

**Д-т 20 (26, 44, др. счета учета затрат) К-т 08 (60)** – списание ОС стоимостью ниже установленного в УП лимита.

***Приказ Минфина России от 17.09.2020 N 204н "Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения"***

4. Для целей бухгалтерского учета объектом основных средств считается актив, характеризующийся одновременно следующими признаками:

а) имеет материально-вещественную форму;

б) предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд, **либо для использования в деятельности некоммерческой организации**, направленной на достижение целей, ради которых она создана;

в) предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

г) способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение **некоммерческой организацией целей**, ради которых она создана).

6. Настоящий Стандарт не распространяется на:

а) капитальные вложения;

б) долгосрочные активы к продаже.

***Приказ Минфина России от 17.09.2020 N 204н "Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения"***

27. Стоимость основных средств погашается посредством амортизации, если иное не установлено настоящим Стандартом.

28. **Не подлежат амортизации:**

инвестиционная недвижимость, оцениваемая по переоцененной стоимости;

основные средства, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (в частности, земельные участки, объекты природопользования, музейные предметы и музейные коллекции);

используемые для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации объекты основных средств, которые законсервированы и не используются при производстве и (или) продаже продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд.

29. Начисление амортизации по основным средствам производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

32. Сумма амортизации объекта основных средств за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость этого объекта стала равной его ликвидационной стоимости.

33. **Начисление амортизации объекта основных средств:**

а) начинается с даты его признания в бухгалтерском учете. По решению организации допускается начинать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учете;

б) прекращается с момента его списания с бухгалтерского учета. По решению организации допускается прекращать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта основных средств с бухгалтерского учета.

34. Способ начисления амортизации выбирается организацией для каждой группы основных средств из установленных настоящим Стандартом. При этом выбранный способ начисления амортизации должен:

а) наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы основных средств;

б) применяться последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев, когда меняется распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы основных средств.

***Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии"***

**Введен ряд новых понятий**

**Стандартом введены отдельные новые понятия** и нормативно закреплен ряд понятий, традиционно использовавшихся на практике. Среди них:

а) балансовая стоимость - первоначальная стоимость объекта, уменьшенная на суммы накопленной амортизации и обесценения (ранее - определение не формулировалось);

б) группа основных средств - совокупность объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования (ранее - определение не формулировалось);

в) инвестиционная недвижимость - недвижимость, предназначенная для предоставления за плату во временное пользование и (или) получения дохода от прироста ее стоимости (ранее - понятие инвестиционной недвижимости отсутствовало; основные средства, предназначенные исключительно для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражались в составе доходных вложений в материальные ценности). В связи с введением понятия "инвестиционная недвижимость" понятие "доходные вложения в материальные ценности" не используется применительно к основным средствам;

г) ликвидационная стоимость - величина, которую организация получила бы в случае выбытия объекта основных средств (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие; причем объект основных средств рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования (ранее - понятие не применялось);

д) элементы амортизации - срок полезного использования объекта основных средств, его ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации (ранее - понятие не применялось);

е) переоцененная стоимость - стоимость объекта основных средств после переоценки ее (ранее - текущая (восстановительная) стоимость);

ж) обесценение - состояние актива, при котором его балансовая стоимость превышает сумму, которая может быть получена при использовании актива или в результате продажи его (ранее - понятие не применялось).

**Уточнены объекты основных средств**

**Уточнены признаки, характеризующие основные средства**. В стандарте к ним отнесены:

наличие материально-вещественной формы (ранее - не формулировался);

предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд, **либо для использования в деятельности некоммерческой организации**, направленной на достижение целей, ради которых она создана (ранее - отсутствовало указание на возможность использования для охраны окружающей среды);

предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (ранее - содержало также указание на то, что организация не предполагает последующую перепродажу объекта);

способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем **(обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана**).

**Изменены правила амортизации**

Основные новации в вопросах амортизации основных средств:

1) **некоммерческие организации начисляют амортизацию основных средств в общем порядке** (ранее - амортизацию не начисляли, но начисляли суммы износа в забалансовом учете);

2) начисление амортизации:

а) начинается с момента признания объекта в бухгалтерском учете и прекращается с момента его списания с бухгалтерского учета (ранее - начисление амортизации начиналось с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта в бухгалтерском учете, и прекращалось с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта с бухгалтерского учета). Применявшийся ранее подход к определению момента начала и прекращения начисления амортизации является также допустимым;

б) не приостанавливается в случаях простоя или временного прекращения использования основных средств (ранее - приостанавливалось при консервации объекта на срок более трех месяцев, а также на период восстановления объекта, продолжительность которого превышала 12 месяцев);

в) приостанавливается в случае, когда ликвидационная стоимость объекта становится равной или превышает его балансовую стоимость. Если впоследствии ликвидационная стоимость такого объекта становится меньше его балансовой стоимости, начисление амортизации по нему возобновляется (ранее - начисление амортизации по объекту производилось до полного погашения его стоимости либо списания его с бухгалтерского учета);

**Изменены правила переоценки**

После признания объект основных средств может отражаться в бухгалтерском учете по переоцененной стоимости. При этом стоимость такого объекта регулярно переоценивается таким образом, чтобы она была равна или не отличалась существенно от его справедливой стоимости (ранее - объект переоценивался по текущей (восстановительной) стоимости). Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости", введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. N 217н.

Переоценку основных средств имеют право проводить все организации (ранее - только коммерческие организации).

**Введено обесценение**

Введены обязательная проверка основных средств на обесценение и учет изменения их балансовой стоимости вследствие обесценения. Эти проверка и учет ведутся в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов", введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. N 217н.

**Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета**

**основных средств**

Организации, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, могут:

а) не применять порядок корректировки первоначальной стоимости основного средства в связи с изменением величины оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации объекта основных средств и восстановлению окружающей среды, предусмотренный стандартом;

б) отказаться от проверки основных средств на обесценение, т.е. оценивать основные средства по балансовой стоимости на отчетную дату;

в) раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию об основных средствах в ограниченном объеме.

* **ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»**

***Приказ Минфина России от 17.09.2020 N 204н "Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения"***

9. ………

В целях определения фактических затрат к возникновению (увеличению) обязательств организации приравнивается…………**увеличение целевого финансирования некоммерческой организации** вследствие получения ею имущества в качестве целевого финансирования.

13.Для целей настоящего Стандарта справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости", введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. N 217н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 2 февраля 2016 г., регистрационный N 40940).

При невозможности определения справедливой стоимости как передаваемых, так и приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг фактическими затратами считается балансовая стоимость передаваемых активов, фактические затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг.

14. Фактическими затратами в имущество, которое организация получает безвозмездно, считается справедливая стоимость этого имущества.

***"Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 11.07.2016)***

|  |  |
| --- | --- |
| 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. |
| Аспект | Конкретика |
| Объекты учета (объекты КВ) | К КВ относятся затраты организации:- на покупку имущества для использования в качестве ОС либо для использования в процессе приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления объектов ОС;- на строительство объектов ОС;- на коренное улучшение земель;- на подготовку проектной документации, разрешений на строительство;- на организацию стройплощадки;- на авторский надзор;- на улучшение и (или) восстановление объекта ОС (достройку, дооборудование, модернизацию, реконструкцию);- на доставку и приведение объекта в пригодное состояние;- на пусконаладочные работы |
| **Примечание.** ФСБУ 26/2020 не применяется при выполнении работ, оказании услуг по созданию, улучшению, восстановлению средств производства для других лиц, а также при приобретении, создании активов, предназначенных для продажи |
| Признание КВ | КВ признаются при одновременном соблюдении следующих условий:- понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод (достижение НКО целей, ради которых она создана) в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;- определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина |
| **Примечание**. КВ признаются в учете вне зависимости от того, осуществлены ли они при первоначальном приобретении, создании объектов ОС или при последующем улучшении и (или) восстановлении их |
| Единица учета | Приобретаемый, создаваемый, улучшаемый или восстанавливаемый объект ОС |
| Классификация КВ | Исходя из целей управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности |
| Оценка КВ | КВ признаются в учете в сумме фактических затрат на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов ОС. Затратами считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с осуществлением КВ |
| **Примечание.** Не считается затратами предварительная оплата поставщику (продавцу, подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления имущества, имущественных прав, выполнения работ, оказания услуг |
| Что включается в фактические затраты? | В фактические затраты при признании КВ включаются:- уплаченные и (или) подлежащие уплате поставщику (продавцу, подрядчику) суммы, определяемые по правилам, установленным данным Стандартом;- стоимость активов, списываемая в связи с их использованием при осуществлении КВ;- амортизация активов, используемых при осуществлении КВ;- затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении КВ;- заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам, труд которых используется для осуществления КВ, а также все связанные с указанными вознаграждениями социальные платежи;- связанные с осуществлением КВ проценты, подлежащие включению в стоимость инвестиционного актива;- величина возникшего при осуществлении КВ оценочного обязательства, в том числе по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также возникшего в связи с использованием труда работников;- иные затраты, в отношении которых соблюдаются установленные условия |
| **Примечание.** Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухучета, включая составление упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности, могут включать в сумму фактических затрат только суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате поставщику (продавцу, подрядчику) при осуществлении КВ, а также не учитывать скидки, уступки, вычеты и т.д., предоставляемые организации |
| Затраты, не учитываемые при оценке КВ | В КВ не включаются:- затраты, понесенные до принятия решения о приобретении, создании, улучшении и (или) восстановлении объектов ОС;- затраты на поддержание работоспособности или исправности ОС, их текущий ремонт (за исключением указанных затрат при осуществлении КВ);- затраты на неплановые ремонты ОС, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают нормативные показатели функционирования объектов ОС, в том числе СПИ, но не улучшают их и не продлевают функционирование;- затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией процесса осуществления капитальных вложений (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины);- затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;- обесценение других активов, независимо от того, использовались ли эти активы при осуществлении КВ;- управленческие расходы, за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, созданием, улучшением и (или) восстановлением ОС;- расходы на рекламу и продвижение продукции;- затраты, связанные с организацией хозяйственной деятельности в новом месте, с новыми покупателями или с новыми видами продукции;- затраты на перемещение, ликвидацию ранее использовавшихся ОС, независимо от того, являются ли такие перемещение, ликвидация необходимыми для осуществления КВ;- затраты на предстоящую реструктуризацию деятельности организации;- затраты на обучение персонала;- иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления ОС |
| **Примечание.** Указанные затраты признаются расходами периода, в котором понесены |
| Обесценение КВ | Проверка КВ на обесценение осуществляется в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов" (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н).Возмещение убытков, связанных с обесценением или утратой объекта КВ, предоставляемое организации другими лицами, признается доходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором у организации возникает право на получение такого возмещения |
| **Примечание.** Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухучета, включая составление упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности, могут не проверять КВ на обесценение |
| Выбытие КВ | КВ по их завершении (если приведены в состояние, пригодное для использования в запланированных целях) считаются ОС.При фактической эксплуатации части объекта КВ до их завершения в целом объектом ОС признается эта часть КВ.Объект КВ подлежит списанию, если:- он передан другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, передачей в НКО;- он физически выбыл в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями;- прекращены капитальные вложения (при отсутствии перспектив возобновления или продажи незавершенных объектов).КВ списываются в том отчетном периоде, в котором они выбывают или прекращаются при отсутствии перспектив возобновления или продажи |
| Раскрытие информации в отчетности | С учетом существенности в отчетности подлежит раскрытию следующая информация:- балансовая стоимость КВ в объекты ОС и в ИН на начало и конец отчетного периода;- результат от выбытия КВ за отчетный период;- результат обесценения и восстановления (обесценения) КВ;- авансы, задатки, уплаченные в связи с осуществлением КВ;- признанная доходом в составе прибыли (убытка) сумма возмещения убытков, связанных с обесценением или утратой объектов КВ, предоставленного другими лицами |
| **Примечание.** Информация об обесценении КВ раскрывается в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов" |
| Изменение учетной политики (УП) | Последствия изменений УП в связи с началом применения ФСБУ 26/2020 отражаются ретроспективно. Перспективное отражение допускается только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения ФСБУ 26/2020, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета. Выбранный способ отражения последствий изменения УП в связи с началом применения ФСБУ 26/2020 раскрывается в первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением данного Стандарта |

***Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии"***

7. Уточнен порядок учета отдельных видов затрат:

а) в сумму фактических затрат включается величина возникшего при осуществлении капитальных вложений оценочного обязательства, в том числе по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды (ранее - включение таких затрат в капитальные вложения не предусматривалось);

в) в стоимость капитальных вложений не включаются затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией процесса осуществления капитальных вложений (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины) (ранее - подлежали включению, как правило, в капитальные вложения).

8. Изменен порядок определения сумм включаемых в стоимость капитальных вложений:

а) при осуществлении капитальных вложений на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в капитальные вложения включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки) (ранее - суммы, фактически уплачиваемые поставщику по договору);

б) при осуществлении капитальных вложений по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, фактическими затратами (в части оплаты неденежными средствами) считается справедливая стоимость передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг (ранее - стоимость переданных или подлежащих передаче активов). При этом справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости", введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. N 217н;

в) фактическими затратами в имущество, которое организация получает безвозмездно, считается справедливая стоимость этого имущества (ранее - исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету).

9. Введены обязательная проверка капитальных вложений на обесценение и учет изменения их стоимости вследствие обесценения. Эти проверка и учет ведутся в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 "Обесценение активов", введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. N 217н.

**Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета**

**капитальных вложений**

Организации, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, могут определять фактические затраты при признании капитальных вложений:

а) без учета отдельных видов затрат, указанных в подпунктах "б" - "з" пункта 10 ФСБУ 26/2020, включая величину оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации этого объекта и восстановлению окружающей среды, а также затрат, возникших при этом в связи с использованием труда работников. Не учтенные при этом затраты признаются расходами периода, в котором они понесены;

б) в размере сумм, уплаченных и (или) подлежащих уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при осуществлении капитальных вложений без учета всех скидок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления, равно как без дисконтирования в случае отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев;

в) в размере балансовой стоимости передаваемых активов при осуществлении капитальных вложений по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами.

Кроме того, эти организации могут отказаться от проверки капитальных вложений на обесценение, т.е. оценивать капитальные вложения по балансовой стоимости на отчетную дату, и раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о капитальных вложениях в ограниченном объеме.

**Переходные положения**

Последствия изменения учетной политики организации в связи с началом применения ФСБУ 26/2020 отражаются ретроспективно, т.е. как если бы этот стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни. Для облегчения перехода на новый порядок учета капитальных вложений в бухгалтерской отчетности, начиная с которой применяется ФСБУ 26/2020, организация может применять перспективно новые требования к формированию в бухгалтерском учете информации о капитальных вложениях, т.е. только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения ФСБУ 26/2020, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета.

Избранный организацией способ отражения последствий изменения учетной политики раскрывается в первой бухгалтерской отчетности, составленной с применением ФСБУ 26/2020.

**ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»**

Тем, кто решит начать применять ФСБУ 25/2018 досрочно (а при применении его в срок - и всем остальным организациям), будут полезны Рекомендации НРБУ БМЦ от 05.10.2018 N Р-92/2018-КпР "Право пользования активом", от 17.12.2018 N Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25/2018", а также проекты рекомендаций "Примеры объектов с низкой стоимостью в целях применения ФСБУ 25" и "Арендный платеж, привязанный к кадастровой стоимости" (все эти документы размещены на сайте http://bmcenter.ru).

***Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" (вместе с "ФСБУ 25/2018...")***

2. Настоящий Стандарт применяется сторонами договоров аренды (субаренды), а также иных договоров, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление арендодателем, лизингодателем, правообладателем, иным лицом (далее - арендодатель) за плату арендатору, лизингополучателю, пользователю, иному лицу (далее - арендатор) имущества во временное пользование (далее - договор аренды).

Настоящий Стандарт применяется вне зависимости от наличия в договорах финансовой аренды (лизинга) и иных сходных договорах условий, в соответствии с которыми имущество, предоставляемое за плату во временное пользование в целом или отдельно по каждой из частей (далее - предмет аренды), учитывается на балансе арендодателя или арендатора.

5. В целях настоящего Стандарта объекты бухгалтерского учета классифицируются как объекты учета аренды при единовременном выполнении следующих условий:

1) арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок;

2) предмет аренды идентифицируется (предмет аренды определен в договоре аренды, и этим договором не предусмотрено право арендодателя по своему усмотрению заменить предмет аренды в любой момент в течение срока аренды);

3) арендатор имеет право на получение экономических выгод от использования предмета аренды в течение срока аренды;

4) арендатор имеет право определять, как и для какой цели используется предмет аренды в той степени, в которой это не предопределено техническими характеристиками предмета аренды.

Настоящий стандарт не применяется к объектам бухгалтерского учета не классифицированным как объекты учета аренды в соответствии с настоящим пунктом.

***Информационное сообщение Минфина России от 25.01.2019 N ИС-учет-15 <О Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды">***

**Основные новации**

1. Исключена зависимость порядка бухгалтерского учета объектов у одной стороны договора аренды от порядка учета у другой стороны этого же договора. Каждая сторона договора аренды организует и ведет бухгалтерский учет соответствующих объектов самостоятельно в порядке, установленном ФСБУ 25/2018.

2. Введено новое понятие "объект учета аренды". ФСБУ 25/2018 установлены критерии, соответствие которым определяет объект учета аренды. Объекты бухгалтерского учета, не отвечающие этим критериям, учитываются по правилам других федеральных стандартов бухгалтерского учета. Идентификация объектов учета аренды производится на раннюю из двух дат: дату предоставления предмета аренды или дату заключения договора аренды.

3. Арендатор отражает в бухгалтерском учете право пользования активом и обязательство по аренде. Право пользования активом оценивается по фактической стоимости и амортизируется (за исключением случаев, когда схожие по характеру использования активы не амортизируются). Обязательство по аренде представляет собой кредиторскую задолженность по уплате арендных платежей в будущем и оценивается как суммарная приведенная стоимость этих платежей на дату оценки.

4. Арендатор может применить упрощенный порядок учета договоров аренды. Такой порядок допустим в отношении краткосрочной аренды и аренды малоценных объектов. Он не предполагает отражение в бухгалтерском учете арендатора права пользования активом и обязательства по аренде, ограничиваясь признанием расхода по арендным платежам в прибылях и убытках (аналогично применяемому в настоящее время подходу, когда предмет аренды учитывается на балансе арендодателя).

5. Арендодатель подразделяет аренду на финансовую и операционную. Аренда считается финансовой, если к арендатору переходят экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности арендодателя на предмет аренды. Если такие выгоды и риски не переходят к арендатору, аренда рассматривается в качестве операционной. Учет финансовой аренды предполагает признание в качестве актива чистой инвестиции в аренду; доходы при этом признаются в виде процентных начислений по этой инвестиции. В бухгалтерском учете операционной аренды доход по арендным платежам признается в прибылях и убытках равномерно или на основе иного систематического подхода, отражающего характер использования арендатором экономических выгод от предмета аренды.

6. Установлены требования к раскрытию информации в бухгалтерской отчетности арендатора и арендодателя.

**Вступление Стандарта в действие**

Организация обязана начать применять ФСБУ 25/2018, начиная с бухгалтерской отчетности за 2022 г. Вместе с тем организация вправе принять решение о досрочном применении этого стандарта, в том числе начиная с отчетности за 2019 г.

**Переходные положения**

Последствия изменения учетной политики организации в связи с началом применения ФСБУ 25/2018 отражаются ретроспективно, т.е. как если бы этот стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни. Однако для ряда случаев предусмотрены исключения из этого порядка, облегчающие переход на новый порядок учета. В частности:

в отношении договоров аренды, исполнение которых истекает до конца года, начиная с отчетности за который применяется ФСБУ 25/2018, организация может не применять этот стандарт;

организации, которые вправе применять упрощенные способы учета, имеют возможность применять ФСБУ 25/2018 только в отношении договоров, исполнение которых начинается с 1 января 2022 г.;

арендатор вправе признать по каждому договору единовременно на конец года, предшествующего году, начиная с которого применяется ФСБУ 25/2018, право пользования активом и обязательство по аренде с отнесением разницы на нераспределенную прибыль.

***Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" (вместе с "ФСБУ 25/2018...")***

**II. Учет у арендатора**

10. Арендатор признает предмет аренды на дату предоставления предмета аренды в качестве права пользования активом с одновременным признанием обязательства по аренде, если иное не установлено настоящим Стандартом. Организация должна применять единую учетную политику в отношении права пользования активом и в отношении схожих по характеру использования активов (незавершенных капитальных вложений, основных средств и других), с учетом особенностей, установленных настоящим Стандартом.

11. При выполнении условий, установленных пунктом 12 настоящего Стандарта, арендатор может не признавать предмет аренды в качестве права пользования активом 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 (далее - упрощенные способы учета).

В случае, указанном в подпункте "а" настоящего пункта, решение о применении настоящего пункта принимается арендатором в отношении группы однородных по характеру и способу использования предметов аренды. В случаях, указанных в подпунктах "б" и "в" настоящего пункта, решение о применении настоящего пункта принимается в отношении каждого предмета аренды.

При применении настоящего пункта арендные платежи признаются в качестве расхода равномерно в течение срока аренды или на основе другого систематического подхода, отражающего характер использования арендатором экономических выгод от предмета аренды.

12. Применение арендатором пункта 11 настоящего Стандарта допускается при одновременном выполнении следующих условий:

а) договором аренды не предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору и отсутствует возможность выкупа арендатором предмета аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату выкупа;

б) предмет аренды не предполагается предоставлять в субаренду.

13. Право пользования активом признается по фактической стоимости. Фактическая стоимость права пользования активом включает:

а) величину 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) величину 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.

Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета, может рассчитывать фактическую стоимость права пользования активом исходя из подпунктов "а" и "б" настоящего пункта. При принятии такого решения затраты, указанные в подпунктах "в" и "г" настоящего пункта, признаются расходами периода, в котором были понесены.

14. Обязательство по аренде первоначально оценивается как сумма приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату этой оценки.

Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета, может первоначально оценивать обязательство по аренде как сумму номинальных величин будущих арендных платежей на дату этой оценки.

***Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" (вместе с "ФСБУ 25/2018...")***

**III. Учет у арендодателя**

24. Объекты учета аренды классифицируются арендодателем на дату, указанную в пункте 6 настоящего Стандарта, в качестве объектов учета операционной аренды или объектов учета неоперационной (финансовой) аренды. Данная классификация производится арендодателем по каждому договору аренды (промежуточным арендодателем - по каждому договору субаренды) с учетом требования приоритета содержания перед формой.

25. Объекты учета аренды классифицируются арендодателем в качестве объектов учета неоперационной (финансовой) аренды, если к арендатору переходят экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности арендодателя на предмет аренды. Соблюдением указанного условия является любое из следующих обстоятельств:

а) условиями договора аренды предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;

б) арендатор имеет право на покупку предмета аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату реализации этого права;

в) срок аренды сопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;

г) на дату заключения договора аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды;

д) возможность использовать предмет аренды без существенных изменений имеется только у арендатора;

е) арендатор имеет возможность продлить установленный договором аренды срок аренды с арендной платой значительно ниже рыночной;

ж) иное обстоятельство, свидетельствующее о переходе к арендатору экономических выгод и рисков, обусловленных правом собственности арендодателя на предмет аренды.

26. Объекты учета аренды классифицируются арендодателем в качестве объектов учета операционной аренды, если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель. Соблюдением указанного условия является любое из следующих обстоятельств:

а) срок аренды существенно меньше и несопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;

б) предметом аренды являются имеющие неограниченный срок использования объекты, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются;

в) на дату предоставления предмета аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды;

г) иное обстоятельство, свидетельствующее о том, что экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель.

27. Объекты учета субаренды классифицируются арендатором (промежуточным арендодателем) исходя из соответствующих условий договора аренды. При этом если арендатор (промежуточный арендодатель) применяет пункт 14 настоящего Стандарта, то соответствующие объекты учета субаренды классифицируются как объекты учета операционной аренды.

28. Арендодатель, который вправе применять упрощенные способы учета, может классифицировать все объекты учета аренды в качестве объектов учета операционной аренды, за исключением случаев, указанных в подпунктах "а" и "б" пункта 25 настоящего Стандарта.

29. Объекты учета неоперационной (финансовой) аренды учитываются арендодателем в соответствии с пунктами 32 - 40 настоящего Стандарта.

Объекты учета операционной аренды учитываются арендодателем в соответствии с пунктами 41 - 42 настоящего Стандарта.

***<Письмо> ФНС России от 23.01.2020 N БС-4-21/926 "О порядке налогообложения имущества налогом на имущество организаций в связи с применением ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" (вместе с <Письмом> Минфина России от 21.01.2020 N 03-05-04-01/2993)***

ФСБУ 25/2018 применяется организациями (арендодателями и арендаторами) начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год. Организация может принять решение о его применении до указанного срока.

Каждая сторона договора аренды ведет бухгалтерский учет самостоятельно в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. В зависимости от срока перехода (досрочного перехода) организации (арендодателя и арендатора) на ФСБУ 25/2018, а также от вида аренды (операционной или неоперационной (финансовой) аренды)), условий договора аренды (срока аренды, перехода права собственности на предмет аренды и др.), предмет аренды может учитываться на балансе арендодателя и арендатора в качестве основных средств, инвестиционного имущества или в качестве права пользования активом, а также за балансом в качестве арендованных основных средств, а в отдельных случаях (пункты 11 и 12 ФСБУ 25/2018) арендатор может не признавать предмет аренды в качестве права пользования активом.

Поэтому, если объект недвижимого имущества, полученный в аренду, учитывается на балансе арендатора в составе основных средств, то арендатор признается налогоплательщиком по налогу на имущество организаций в отношении этого объекта недвижимого имущества, а если объект недвижимого имущества, переданный в аренду, учитывается в составе основных средств на балансе арендодателя, - то налогоплательщиком признается арендодатель.

Вместе с тем, в случаях, когда ФСБУ 25/2018 применяет лишь одна сторона договора неоперационной (финансовой) аренды, могут иметь место ситуации, при которых переданные в аренду объекты недвижимого имущества и права пользования ими отражаются соответственно у арендодателя и арендатора в составе основных средств. В целях исключения двойного налогообложения объекта, который был учтен арендодателем на балансе в составе основных средств в соответствии с условиями договора аренды и, следовательно, подлежал учету арендодателем при исчислении налоговой базы по налогу на имущество организаций, стоимость такого объекта в состав налоговой базы по налогу на имущество организаций арендатором не включается.

При этом с 1 января 2020 года в соответствии со статьей 374 Кодекса (в ред. Федерального закона от 29.09.2019 N 325-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Федеральный закон N 325 ФЗ) вне зависимости от правил бухгалтерского учета арендуемых объектов недвижимого имущества, указанных в статье 378.2 Кодекса, налог на имущество организаций уплачивается организацией, являющейся собственником или владельцем на праве хозяйственного ведения этих объектов недвижимого имущества.

В соответствии с пунктом 2 статьи 374 Кодекса объектами налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признаются недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, недвижимое имущество, полученное по концессионному соглашению. В этих целях иностранные организации ведут учет объектов налогообложения в порядке, установленном в Российской Федерации для ведения бухгалтерского учета.

Поэтому вышеизложенный порядок налогообложения применяется и в отношении объектов недвижимого имущества, принадлежащих иностранной организации на праве собственности, переданных в финансовую аренду (лизинг) российской организации.

**ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете**"

**Выделим следующие значимые новшества, введенные** [**ФСБУ 27/2021**](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=386440&dst=100010)**:**

- определен термин "дата составления документа";

- введен новый термин "оправдательный документ";

- сформулированы требования к регистрам бухгалтерского учета;

- определены допустимые виды ЭП, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;

- актуализирован порядок исправления документов бухгалтерского учета применительно к современным технологиям обработки информации;

- уточнен порядок хранения первичных документов и учетных регистров;

- сформулированы общие требования к документообороту в бухгалтерском учете.

**Порядок оформления первичных документов** остается [прежним](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=37584). Стандарт только поясняет некоторые правила.

Дату составления первичного документа определяют по дате подписания. Если документ оформили не сразу, дополнительно указывают дату операции, которую он фиксирует ([п. 2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=386857&dst=100010) Информации Минфина от 10.06.2021 N ИС-учет-33).

Электронные документы можно подписывать ЭЦП [любого вида](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=387126&dst=100034), если дополнительные требования не установлены другими НПА. Например, для УПД [обязательна](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=389682&dst=8009) квалифицированная электронная подпись ([п. 17](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=386440&dst=100051) ФСБУ 27/2021).

**Введено новое понятие - оправдательный документ**. Это любой документ, содержащий информацию о факте хозяйственной жизни. Примеры: договор с контрагентом, решение суда или ИФНС.

Оправдательный документ можно использовать как первичный, если в нем есть все [обязательные реквизиты](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=37584&dst=100005). Если реквизитов не хватает, надо оформить отдельный первичный документ со ссылкой на оправдательный. Например, если в транспортной накладной нет стоимости перевозки, нужен акт на перевозку с реквизитами этой накладной ([п. п. 8](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=386440&dst=100028), [9](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=386440&dst=100035) ФСБУ 27/2021).

**Сформулированы общие требования к регистрам бухучета.** Регистры распространенных бухгалтерских программ соответствуют всем этим [требованиям](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=386440&dst=100036).

**Изменены правила исправления документов** - бумажную первичку можно исправлять только корректурным способом, вручную [зачеркнув ошибку](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=75044&dst=100006) и написав верные данные ([п. 21](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=386440&dst=100057) ФСБУ 27/2021).

Для исправления электронного документа оформите новый ([п. 20](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=386440&dst=100056) ФСБУ 27/2021).

Для исправления ошибки в регистре можно сделать дополнительную запись - дополняющую сумму ошибочной записи до нужной величины. Для уменьшения суммы применяют способ [сторно](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=255418&dst=100002) ([п. 8](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=386857&dst=100032) Информации Минфина от 10.06.2021 N ИС-учет-33).

**2.  Особенности составления отчетности НКО, состав форм бухгалтерской отчетности**

В состав отчетности некоммерческих организаций, помимо [баланса](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100026) и [отчета](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=433) о финансовых результатах, входит еще одна форма - [**отчет**](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=316) **о целевом использовании средств**.

Кроме того, [ПБУ 4/99](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107971&dst=100011) "Бухгалтерская отчетность организации" обязывает некоммерческую организацию включать в состав отчетности пояснения к отчету о целевом использовании средств.

Пояснения должны раскрывать дополнительные данные, которые нецелесообразно включать в указанный отчет, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового результата деятельности некоммерческой организации и (или) движения денежных средств. Статья бухгалтерской отчетности, к которой даются пояснения, должна иметь указание на такое раскрытие. В связи с этим в обновленную форму отчета о целевом использовании средств введена дополнительная [графа](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=382) для указания номера соответствующего пояснения.

При этом детализацию показателей по статьям самого отчета о целевом использовании средств организация определяет самостоятельно (Информационное [сообщение](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=298999) Минфина России от 28.05.2018 N ИС-учет-11).

Подробные рекомендации по вопросам формирования некоммерческими организациями показателей бухгалтерского баланса и отчета о целевом использовании средств приведены в документе "Об особенностях формирования бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций" [(ПЗ-1/2015)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033), размещенном на официальном сайте Минфина России в сети Интернет www.minfin.ru в рубрике "Бухгалтерский учет и отчетность - Бухгалтерский учет - Законодательные и иные нормативные правовые акты - Обобщение практики применения законодательства".

**Особенности формирования показателей бухгалтерского баланса**

На основании [пункта 6](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100046) Информации ПЗ-1/2015 по [группе статей](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100041) "Основные средства" отражается первоначальная стоимость имеющихся в наличии у НКО объектов основных средств, которые могут быть:

- закреплены на праве оперативного управления или переданы ей в хозяйственное ведение;

- приобретены за счет средств, выделенных учредителем (учредителями);

- получены в качестве добровольных имущественных взносов (паевых взносов) и пожертвований;

- приобретены за счет целевых взносов на приобретение (создание) объектов основных средств (в том числе общего пользования), предназначенных для обеспечения уставной (включая приносящую доход) деятельности некоммерческой организации.

При этом аналитической учет основных средств должен обеспечить получение данных о наличии и движении основных средств, являющихся собственностью учредителей, закрепленных за НКО на праве оперативного управления в соответствии с [ГК](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=358825) РФ и иными федеральными законами или переданных ей в установленном порядке в хозяйственное ведение, и иного имущества, необходимых для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (по видам, местам нахождения и так далее), а также для составления в установленном порядке НКО отчетов об использовании закрепленного за ней имущества.

НКО, применяющая упрощенные способы ведения бухгалтерского учета (УСВБУ), информацию об основных средствах и незавершенных капитальных вложениях в основные средства раскрывает по [группе статей](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=187) "Материальные внеоборотные активы" упрощенной формы бухгалтерского баланса, утвержденной Приказом N 66н (Приложение N 5).

По [группе статей](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100048) "Запасы" отражаются остатки предназначенных для обеспечения уставной деятельности НКО и принадлежащих ей на праве собственности или ином вещном праве материально-производственных ценностей ([пункт 7](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100053) Информации ПЗ-1/2015). При этом НКО может не включать в указанную [группу](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100048) статью "Сырье, материалы и другие аналогичные ценности" при отсутствии значительных остатков и наличии эффективной системы оперативного контроля за расходованием таких ценностей. В этом случае материальные ценности, используемые для управленческих нужд, признаются в качестве расхода соответственно по группам статей ["Расходы на содержание аппарата управления"](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100282) и ["Расходы на целевые мероприятия"](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100278) непосредственно в отчете о целевом использовании средств.

Статья "Затраты в незавершенном производстве" в [группе статей](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100048) "Запасы" приводится НКО при наличии существенных затрат по незаконченным работам и незавершенному оказанию услуг в соответствии с предметом и целями деятельности. Указанные затраты отражаются на счетах [раздела III](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100102) "Затраты на производство", предусмотренных Планом счетов ([пункт 8](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100055) Информации ПЗ-1/2015).

В составе финансовых вложений по группам статей ["Финансовые вложения"](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100043) соответственно в разделе I "Внеоборотные активы" и "[Финансовые вложения](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=3) (за исключением денежных эквивалентов)" в разделе II "Оборотные активы" НКО раскрывается информация о приобретенных ценных бумагах, имущественных и неимущественных правах, участии в хозяйственных обществах и участии в товариществах на вере в качестве вкладчика.

При заполнении указанных статей необходимо руководствоваться [Положением](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179202&dst=100012) по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденным Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н.

НКО, применяющая УСВБУ, по [группе статей](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=191) "Финансовые и другие оборотные активы" упрощенной формы бухгалтерского баланса раскрывает информацию о финансовых и других оборотных активах, включая дебиторскую задолженность ([пункт 10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100059) Информации ПЗ-1/2015).

По отдельной статье в [группе статей](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=4) "Денежные средства и денежные эквиваленты" отражаются остатки денежных средств на отдельном банковском счете, предназначенном для осуществления расчетов, связанных с:

- получением денежных средств на формирование целевого капитала;

- пополнением уже сформированного некоммерческой организацией целевого капитала в соответствии с условиями договора пожертвования или завещания;

- использованием, распределением дохода от целевого капитала.

В соответствии с [Примечанием 6](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=7) к бухгалтерскому балансу, форма которого утверждена Приказом N 66н (Приложение N 1), НКО именует в бухгалтерском балансе [раздел III](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100059) "Целевое финансирование". Вместо показателей ["Уставный капитал"](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100060), ["Добавочный капитал"](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100063), ["Резервный капитал"](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100064) и "[Нераспределенная прибыль](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100065) (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).

НКО, применяющая УСВБУ, в упрощенной форме бухгалтерского баланса, утвержденной Приказом N 66н (Приложение N 5), вместо показателя ["Капитал и резервы"](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=324) включает показатели "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества и иные целевые фонды" ([пункт 12](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100064) Информации ПЗ-1/2015).

Статья "Целевой капитал" включается НКО, формирующей целевой капитал (целевые капиталы). По данной статье раскрывается информация о величине сформированного на отчетную дату целевого капитала некоммерческой организации ([пункт 14](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100070) Информации ПЗ-1/2015).

По группе статей "Целевые средства" отражаются не использованные на отчетную дату целевые средства, предназначенные для обеспечения НКО целей, ради которых она создана, и соответствующие этим целям, отраженные в отчете о целевом использовании средств, включая чистую прибыль/убыток от приносящей доход деятельности НКО, сформированную по итогам ее деятельности за отчетный год.

Группа статей "Целевые средства" увязывается с отдельными статьями, отражаемыми в [разделе 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100038) "Внеоборотные активы" и в разделе II "Оборотные активы" по группам статей ["Запасы"](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100048), ["Денежные средства и денежные эквиваленты"](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=4), "[Финансовые вложения](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=3) (за исключением денежных эквивалентов)", на суммы полученных НКО:

- регулярных и единовременных поступлений денежных средств и имущественных взносов от учредителей (участников), членов, имущественного взноса Российской Федерации, средств федерального бюджета, предоставляемых в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- других не запрещенных законодательством Российской Федерации поступлений, включая на содержание НКО.

При принятии НКО решения о раскрытии информации о задолженности по членским взносам или иным ожидаемым поступлениям, суммы начисленной задолженности отражаются по [группе статей](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100050) "Дебиторская задолженность".

Использование средств целевого финансирования, полученного НКО в виде инвестиционных средств на приобретение и (или) создание основных средств, включая общего пользования, раскрывается как уменьшение по группе статей "Целевые средства" и, соответственно, как увеличение статьи "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества". Информация о целевом использовании НКО полученных средств (по форме, структуре, составу источников поступления и направлениям использования) раскрывается в отчете о целевом использовании средств. Использование средств целевого финансирования, передаваемых в счет взноса при создании других НКО и при вступлении в ассоциации и союзы, раскрывается как уменьшение по группе статей "Целевые средства".

По группе статей "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества" отражаются средства целевого финансирования, полученного некоммерческой организацией в виде инвестиционных средств на приобретение и (или) создание основных средств, включая общего пользования, в том числе выделенных в неделимый фонд ([пункт 16](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100080) Информации ПЗ-1/2015).

Средства целевого финансирования, использованные на приобретение ценных бумаг, имущественных и неимущественных прав, участие в хозяйственных обществах и участие в товариществах на вере в качестве вкладчика, отражаются по отдельной статье этой группы статей.

В группу статей "Резервный и иные целевые фонды" включаются показатели, раскрывающие величину резервного и иных целевых, специальных фондов, предусмотренных законодательством Российской Федерации и уставом НКО ([пункт 17](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100082) Информации ПЗ-1/2015).

В группу статей "Оценочные обязательства" включаются показатели, учитывающие оценочные обязательства, отражаемые на счете 96 "Резервы предстоящих расходов". Исходя из [Положения](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179201&dst=100014) по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010), утвержденного Приказом Минфина России от 13.12.2010 N 167н, при признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по содержанию аппарата управления или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

НКО, применяющая УСВБУ, может не раскрывать в бухгалтерской (финансовой) отчетности информацию об условных обязательствах и условных активах ([пункт 18](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100083) Информации ПЗ-1/2015).

Обратите внимание! В бухгалтерский баланс включаются соответствующие показатели, представляемые некоммерческой организации доверительными управляющими по доверительному управлению имуществом, составляющим целевой капитал ([пункт 19](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100085) Информации ПЗ-1/2015).

**Особенности формирования показателей отчета**

**о целевом использовании средств**

В отчете о целевом использовании средств раскрывается информация о целевом использовании средств, полученных НКО для обеспечения ее уставной деятельности, в соответствии с утвержденной в установленном порядке сметой доходов и расходов (бюджетом, финансовым планом) этой организации (далее - смета) ([пункт 26](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100103) Информации ПЗ-1/2015).

В отчете показывается остаток на начало отчетного года, поступление средств, использование (расходование) и остаток на конец отчетного периода средств целевого финансирования ([пункт 27](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100104) Информации ПЗ-1/2015).

В составе поступивших средств, в частности, показываются:

- вступительные (паевые) и членские взносы;

- добровольные взносы вкладчиков;

- целевые взносы на приобретение (создание) объектов основных средств, инвентаря и иного имущества общего пользования;

- средства финансового обеспечения на осуществление целевых программ, предусмотренных сметой некоммерческой организации, включая средства федерального бюджета, предоставляемые в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- пожертвования, внесенные жертвователем (жертвователями) в виде денежных средств и в натуральной форме;

- прочие поступления.

По статьям ["Вступительные взносы"](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100271) и ["Членские взносы"](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100272) отражается информация НКО, основанной на членстве, исходя из принятых к бухгалтерскому учету в отчетном периоде вступительных и членских взносов. Принятые к бухгалтерскому учету вступительные и членские взносы, относящиеся к будущему отчетному периоду или к периоду, предшествующему отчетному, могут быть выделены отдельно, если информация о них будет признана некоммерческой организацией существенной ([пункт 29](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100106) Информации ПЗ-1/2015).

По [статье](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100274) "Добровольные взносы" отражается сумма принятых в течение отчетного года к бухгалтерскому учету добровольных взносов и пожертвований. В случае если пожертвование осуществляется не в виде денежных средств, НКО оценивает его в денежном выражении в соответствии с законодательством Российской Федерации по текущей рыночной стоимости ([пункт 30](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100107) Информации ПЗ-1/2015).

По [статье](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=317) "Прибыль от приносящей доход деятельности" отражается чистая прибыль отчетного года по итогам приносящей доход деятельности НКО.

Иные поступления, предназначенные для обеспечения уставной деятельности НКО в зависимости от существенности, отражаются в виде отдельных статей отчета либо включаются в [статью](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100276) "Прочие" ([пункт 32](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100111) Информации ПЗ-1/2015).

По [группе статей](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100278) "Расходы на целевые мероприятия" отражается информация о целевых средствах, направленных (использованных) на осуществление целевых программ, предусмотренных сметой некоммерческой организации (социальная и благотворительная помощь, проведение конференций, совещаний, семинаров и иных мероприятий), списанных со счетов учета производственных затрат.

По [группе статей](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100282) "Расходы на содержание аппарата управления" отражаются расходы НКО на оплату труда работников, включая исчисляемые от величины оплаты труда работников налоги и обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, расходы на служебные командировки и служебные поездки и другие расходы, связанные с содержанием аппарата управления некоммерческой организации, исходя из утвержденной сметы в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При этом по [статье](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100283) "Расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления)" отражается информация о расходах на оплату труда административно-управленческого персонала.

В эту [статью](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100283) также включаются изменения за отчетный период величины оценочных обязательств по оплачиваемым отпускам работникам, по вознаграждениям работникам в виде стимулирующих выплат (вознаграждения по итогам года, премии, бонусы и тому подобное), в виде выходных пособий и иных выплат при расторжении трудового договора, по обеспечению вознаграждений работников после расторжения трудового договора с организацией в виде пенсий, страховых и иных выплат и тому подобного.

НКО, применяющая УСВБУ, может показывать по [группе статей](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100282) "Расходы на содержание аппарата управления" расходы, понесенные на осуществление уставной деятельности (включая расходы, связанные с выбытием основных средств, на содержание аппарата управления, уплату налогов и сборов). Отметим, что названные расходы списываются в бухгалтерском учете на счет 86 "Целевое финансирование" без предварительного отражения на счетах, предназначенных для учета производственных затрат, на что указывает [пункт 34](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100114) Информации ПЗ-1/2015.

По [статье](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100289) "Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества" отражается величина целевых средств, использованных на приобретение внеоборотных активов НКО, на которую увеличилась, например, статья "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества" бухгалтерского баланса ([пункт 35](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100118) Информации ПЗ-1/2015).

По отдельной статье в случае существенности отражается чистый убыток за отчетный год, уменьшающий источники целевого финансирования отчетного года, предназначенные НКО для достижения целей, ради которых она создана, и соответствующие этим целям. В случае несущественности указанный убыток отражается по [статье](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100290) "Прочие" ([пункт 36](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100119) Информации ПЗ-1/2015).

Иные расходы НКО в зависимости от существенности отражаются в виде отдельных статей отчета либо включаются в [статью](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100290) "Прочие" (например, по оплате аудиторских услуг, публикации бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческой организации, затраты по полученным займам и кредитам и другие) ([пункт 37](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100120) Информации ПЗ-1/2015).

Остатки средств по статьям на начало и конец отчетного года должны равняться статье "Целевые средства" соответствующих граф раздела III "Целевое финансирование" бухгалтерского баланса.

В соответствии с [Примечанием 7](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100090) к бухгалтерскому балансу, форма которого утверждена Приказом N 66н (Приложение N 1), вычитаемый или отрицательный показатель в бухгалтерской (финансовой) отчетности показывается в круглых скобках.

Исходя из [Приказа](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040) N 66н и [ПБУ 4/99](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107971&dst=100011), НКО в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств должна раскрывать следующие дополнительные данные: о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов, основных средств (включая арендованные), финансовых вложений, дебиторской задолженности, кредиторской задолженности, оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов, о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей, о событиях после отчетной даты, о прекращенных операциях, о связанных сторонах, о государственной помощи.

Согласно [ПБУ 4/99](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107971&dst=100011) пояснения к отчету о целевом использовании средств некоммерческой организации должны раскрывать дополнительные данные, которые нецелесообразно включать в указанный отчет, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового результата деятельности некоммерческой организации и (или) движения денежных средств. Статья бухгалтерской отчетности, к которой даются пояснения, должна иметь указание на такое раскрытие. В связи с этим в форму отчета о целевом использовании средств (Приложение N 2.1 к Приказу N 66) введена дополнительная [графа](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=382) для указания номера соответствующего пояснения. Детализацию показателей по статьям отчета о целевом использовании средств, как и ранее, организация определяет самостоятельно. Данные рекомендации приведены в Информационном [сообщении](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=298999) Минфина России от 28.05.2018 N ИС-учет-11.

При этом некоммерческой организацией для раскрытия информации о событиях после отчетной даты, о прекращенных операциях, о связанных сторонах, о государственной помощи могут применяться соответственно:

- [Положение](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179200&dst=100011) по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98), утвержденное Приказом Минфина России от 25.11.1998 N 56н;

- [Положение](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=326842&dst=100011) по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02, утвержденное Приказом Минфина России от 02.07.2002 N 66н;

- [Положение](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179208&dst=100013) по бухгалтерскому учету "Информация о связанных сторонах" (ПБУ 11/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 29.04.2008 N 48н;

- [Положение](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=317314&dst=100010) по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000, утвержденное Приказом Минфина России от 16.10.2000 N 92н.

В соответствии с [пунктом 6](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107971&dst=100030) ПБУ 4/99, если при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую (финансовую) отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Обратите внимание! Некоммерческой организации, применяющей УСВБУ, при составлении своей бухгалтерской отчетности рекомендуем внимательно ознакомиться с [Информацией](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=200331) Минфина России от 29.06.2016 N ПЗ-3/2016 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности".

Напомним, что обязательный экземпляр отчетности представляется экономическим субъектом в виде электронного документа по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота, являющегося российской организацией и соответствующего требованиям, утверждаемым федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, не позднее 3 месяцев после окончания отчетного периода. При представлении обязательного экземпляра отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, аудиторское заключение о ней представляется в виде электронного документа вместе с такой отчетностью либо в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом. На это указано в [пункте 5 статьи 18](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=327805&dst=125) Закона N 402-ФЗ.

**Отчет о целевом использовании средств**

В состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций, входит отчет о целевом использовании средств.

Обратите внимание! По вопросам формирования некоммерческими организациями показателей отчета о целевом использовании средств Минфин России в своем [Письме](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=177503) от 21.06.2018 N 07-01-09/42315 рекомендовал обратить внимание на документ "Об особенностях формирования бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций" [(ПЗ-1/2015)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033) (далее - Информация (ПЗ-1/2015)), размещенный на официальном сайте Минфина России в сети Интернет - www.minfin.ru, в рубрике "Бухгалтерский учет и отчетность - Бухгалтерский учет - Законодательные и иные нормативные правовые акты - Обобщение практики применения законодательства".

В отчете о целевом использовании средств согласно действующей [форме](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=316) (Приложение N 2.1 к Приказу N 66н) показывается:

- остаток средств на начало отчетного года;

- поступило средств;

- использовано средств;

- остаток средств на конец отчетного года.

При этом по [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100270) **"Остаток средств на начало отчетного года"** отчета о целевом использовании средств отражается сумма, равная кредитовому сальдо по [счету 86](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102262) "Целевое финансирование" на начало года (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению").

В [разделе](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100271) **"Поступило средств"** показываются:

- вступительные взносы;

- членские взносы;

- целевые взносы;

- добровольные имущественные взносы и пожертвования;

- прибыль от приносящей доход деятельности;

- прочие;

- всего поступило средств.

Отметим, что по строкам [**"Вступительные взносы"**](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100271) и [**"Членские взносы"**](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100272) отражается информация некоммерческой организацией, основанной на членстве, исходя из принятых к бухгалтерскому учету в отчетном периоде вступительных и членских взносов.

Напомним, что под вступительными взносами обычно понимаются однократные, а под членскими - регулярно вносимые взносы на покрытие административно-хозяйственных расходов.

Принятые к бухгалтерскому учету вступительные и членские взносы, относящиеся к будущему отчетному периоду или к периоду, предшествующему отчетному, могут быть выделены отдельно, если информация о них будет признана НКО существенной ([пункт 29](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100106) Информации (ПЗ-1/2015)).

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100273) **"Целевые взносы"** отражается информация о величине принятых в отчетном периоде к бухгалтерскому учету денежных средств (иного имущества), предназначенных ([пункт 28](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100105) Информации (ПЗ-1/2015)):

- для приобретения (создания) объектов основных средств, инвентаря и иного имущества общего пользования;

- для финансового обеспечения на осуществление целевых программ, предусмотренных сметой НКО.

В этой [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100273) можно отразить средства, полученные из бюджета в виде субсидий на возмещение затрат, связанных с выполнением целевых мероприятий, что следует из [пункта 1 статьи 78](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=365260&dst=5873), [пункта 2 статьи 78.1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=365260&dst=103575) Бюджетного кодекса Российской Федерации.

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100274) **"Добровольные имущественные взносы и пожертвования"** отражаются суммы принятых в течение отчетного года к бухгалтерскому учету добровольных взносов и пожертвований.

Как правило, добровольные имущественные взносы формируются у фондов и автономных некоммерческих организаций, поскольку в силу [статей 7](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348001&dst=100043) и [10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348001&dst=100080) Закона N 7-ФЗ именно эти формы НКО учреждаются гражданами и (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов.

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=317) **"Прибыль от приносящей доход деятельности"** отражается информация о величине чистой прибыли отчетного года по итогам приносящей доход деятельности НКО ([пункт 31](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100109) Информации (ПЗ-1/2015)).

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100276) **"Прочие"** отражается величина иных поступлений, предназначенных для обеспечения уставной деятельности некоммерческой организации ([пункт 32](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100111) Информации (ПЗ-1/2015)).

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100277) **"Всего поступило средств"** отражается итоговая величина средств целевого финансирования, принятых в отчетном периоде к бухгалтерскому учету. Показатель данной [строки](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100277) определяется суммированием показателей вышеуказанных строк [раздела](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100271) "Поступило средств".

В [разделе](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100278) **"Использовано средств"** показываются:

- расходы на целевые мероприятия;

проведение конференций, совещаний, семинаров и тому подобного;

иные мероприятия;

- расходы на содержание аппарата управления, в том числе:

расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления);

выплаты, не связанные с оплатой труда;

расходы на служебные командировки и деловые поездки;

содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта);

ремонт основных средств и иного имущества;

прочие;

- приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества;

- прочие;

- всего использовано средств.

При этом по [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100278) **"Расходы на целевые мероприятия"** отражается информация о целевых средствах, направленных (использованных) на осуществление целевых программ, предусмотренных сметой НКО, списанных со счетов учета производственных затрат ([абзац 1 пункта 33](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100112) Информации (ПЗ-1/2015)).

В составе расходов на целевые мероприятия, в частности, показываются затраты на:

- реализацию благотворительных программ;

- проведение конференций, совещаний, семинаров;

- иные целевые мероприятия.

Обратите внимание! В этой [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100278) не отражаются расходы на мероприятия, которые НКО проводит за плату, взимаемую с участников.

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100279) **"социальная и благотворительная помощь"** НКО (как правило, благотворительные) отражают информацию о целевых средствах (например, о пожертвованиях, грантах), используемых для реализации благотворительных программ ([абзац 2 пункта 33](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100113) Информации (ПЗ-1/2015)).

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100280) **"проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п."** отражается информация о средствах целевого финансирования, которые использовались для проведения конференций, семинаров, круглых столов и тому подобных мероприятий, связанных с уставной деятельностью НКО.

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100281) **"иные мероприятия"** отражается информация о средствах целевого финансирования, которые использовались для проведения целевых мероприятий, связанных с уставной деятельностью НКО и не указанных в строках ["социальная и благотворительная помощь"](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100279), "[проведение конференций, совещаний](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100280), семинаров и т.п.".

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100282) **"Расходы на содержание аппарата управления"** отражается информация о величине целевых средств, направленных (использованных) на покрытие расходов, связанных с содержанием аппарата управления НКО, в соответствии с утвержденной сметой ([пункт 34](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100114) Информации (ПЗ-1/2015)).

В составе расходов на содержание аппарата управления НКО, в частности, показываются:

- расходы на оплату труда работников, включая исчисляемые от величины оплаты труда работников налоги и обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды,

- расходы на служебные командировки и служебные поездки;

- другие расходы, связанные с содержанием аппарата управления НКО, произведенные в соответствии с утвержденной сметой.

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100283) **"расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления)"** отражается информация о величине затрат на оплату труда административно-управленческого персонала, с учетом исчисляемых от величины оплаты труда работников налогов и обязательных платежей.

В этой [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100283) также отражается величина признанных оценочных обязательств ([абзац 3 пункта 34](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100116) Информации (ПЗ-1/2015)):

- по оплачиваемым отпускам работникам;

- по вознаграждениям работникам в виде стимулирующих выплат (вознаграждения по итогам года, премии, бонусы и тому подобное), в виде выходных пособий и иных выплат при расторжении трудового договора;

- по обеспечению вознаграждений работников после расторжения трудового договора с организацией в виде пенсий, страховых и иных выплат и тому подобного.

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100284) **"выплаты, не связанные с оплатой труда"** отражается информация о величине средств целевого финансирования, направленных (использованных) на покрытие расходов по выплатам в пользу работников административно-управленческого персонала, не связанным с оплатой труда. Это могут быть, например, суммы материальной помощи, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда и так далее.

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100285) **"расходы на служебные командировки и деловые поездки"** показывается информация о величине расходов на служебные командировки и деловые поездки работников аппарата управления.

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100286) **"содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта)"** указывается информация о расходах на содержание и обслуживание зданий, помещений, сооружений, оборудования, инвентаря и тому подобного, а также на содержание служебного автомобильного транспорта. В частности, это могут быть:

- расходы на аренду помещения, автомобильного транспортного средства;

- расходы на освещение, отопление и водоснабжение зданий и помещений;

- расходы на охрану имущества;

- расходы на обслуживание компьютеров, факсов, ксероксов и тому подобного;

- расходы на топливо и иные расходуемые в процессе эксплуатации транспортного средства материалы.

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100287) "ремонт основных средств и иного имущества" отражается информация о затратах НКО на текущий, средний и капитальный ремонт объектов основных средств и иного имущества (как подрядным, так и хозяйственным способом).

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100288) **"прочие"** показывается информация об иных расходах НКО, связанных с содержанием аппарата управления. К ним, в частности, относятся: плата за услуги связи, консультационные и информационные услуги, доступ в Интернет.

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100289) **"Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества"** отражается величина целевых средств, использованных на приобретение внеоборотных активов НКО, на которую увеличилась, например, статья "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества" бухгалтерского баланса ([пункт 35](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=191033&dst=100118) Информации (ПЗ-1/2015)).

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100290) **"Прочие"** отражается информация о затратах НКО, которые не указаны в других строках [раздела](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100278) "Использовано средств". К таким затратам можно отнести:

- расходы на оплату аудиторских услуг;

- расходы, связанные с публикацией бухгалтерской отчетности некоммерческой организации.

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100291) **"Всего использовано средств"** отражается итоговая величина средств целевого финансирования, направленных (использованных) в отчетном периоде на обеспечение уставной деятельности. Этот показатель определяется суммированием показателей строк ["Расходы на целевые мероприятия"](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100278), ["Расходы на содержание аппарата управления"](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100282), "[Приобретение основных средств](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100289), инвентаря и иного имущества", ["Прочие"](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100290).

По [строке](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=78) **"Остаток средств на конец отчетного года"** показывается сумма остатка средств (с учетом остатка на начало отчетного периода), равная кредитовому сальдо по счету 86 "Целевое финансирование" на конец отчетного периода.

При этом если сумма расходов некоммерческой организации равна сумме поступивших целевых средств с учетом остатка на начало года, то по [статье](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=78) **"Остаток средств на конец отчетного года"** ставится прочерк.

Если же произведенные в отчетном периоде расходы превышают поступившие целевые средства (с учетом остатка на начало отчетного периода), то разница отражается по [статье](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=78) **"Остаток средств на конец отчетного года"** в круглых скобках.

Обратите внимание! Детализацию показателей по соответствующим строкам отчета о целевом использовании средств некоммерческие организации должны определять самостоятельно, на это указывает [пункт 3](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=374) Приказа N 66н.

По каждому числовому показателю отчета о целевом использовании средств, кроме отчета, составляемого за первый отчетный год, должны быть приведены данные минимум за два года - отчетный и предшествующий отчетному. Для этого [форма](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=316), приведенная в Приложении N 2.1 к Приказу N 66н, содержит графы, в которых по каждой строке отчета приводятся показатели за отчетный период и за период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.

В [отчете](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=316) о целевом использовании средств указываются коды показателей согласно [Приложению N 4](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100516) к Приказу N 66н.

НКО, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут, в частности, в [отчет](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=316) о целевом использовании средств (Приложение N 2.1 к Приказу N 66н) включать показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям) или применять упрощенную [форму](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=450), приведенную в Приложении N 5 к Приказу N 66н. На это указывают положения [подпункта "а" пункта 6](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=298), [пункта 6.1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=301) Приказа N 66н.

Из [пункта 5](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=325040&dst=100016) Приказа N 66н следует, что если в бухгалтерскую отчетность некоммерческой организации включаются укрупненные показатели, включающие несколько показателей (без их детализации), то код строки указывается по показателю, имеющему наибольший удельный вес в составе укрупненного показателя.

**3. Применение ПБУ 18**

***Приказ Минфина России от 19.11.2002 N 114н (ред. от 20.11.2018) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02"***

2. Положение может не применяться организациями, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

[ПБУ 18/02](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=313229&dst=100164) могут не применять организации, которые вправе использовать упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая составление упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности ([п. 2 ч. 5 ст. 6](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=327805&dst=19) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете").

**Организация, применяющая упрощенные способы, может:**

- отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности только суммы налога на прибыль отчетного периода без отражения сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих периодов. В бухгалтерской отчетности организация, применяющая упрощенные способы, может не раскрывать отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и т.п. объекты.

[ПБУ 18/02](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=313229&dst=100164) устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль для организаций, признаваемых плательщиками этого налога (кроме кредитных организаций и организаций государственного сектора). К тому же указанное положение определяет взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету РФ, и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период.

Согласно [п. 8](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=313229&dst=32) ПБУ 18/02 в редакции Приказа Минфина РФ от 20.11.2018 N 236н, действующей начиная с бухгалтерской отчетности за 2020 год, под временными разницами понимаются:

- доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах;

- результаты операций, не включаемые в бухгалтерскую прибыль (убыток), но формирующие базу по налогу на прибыль в другом или в других отчетных периодах.

С 01.01.2020 временная разница по состоянию на отчетную дату определяется как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения.

**4. Резервы в бухгалтерском учете**

Что касается рисков у компании в случае отсутствия созданных резервов либо их создания не в соответствии с действующими ПБУ, то такие риски можно оценивать только при анализе показателей отчетности организации.

Вместе с тем несоблюдение законодательно установленных правил может привести к выдаче аудиторами модифицированного заключения.

Кроме того, согласно [ст. 15.11](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=381521&dst=6966) КоАП РФ за грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской отчетности, организация может быть привлечена к административной ответственности.

Также организация может быть привлечена к ответственности по [ст. 120](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=377368&dst=4104) НК РФ. Так, под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей [статьи 120](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=377368&dst=4104) НК РФ понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

**Оценочные обязательств (**[**ПБУ 8/2010**](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179201&dst=100014)**)**

В соответствии с [ПБУ 8/2010](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179201&dst=100014) оценочным признается обязательство, размер или срок которого невозможно определить на данный момент. При этом для его признания в бухгалтерском учете необходимо наличие следующих условий:

- у организации есть обязанности, возникшие в результате ее хозяйственной деятельности, не исполнить которые она не может;

- размер таких обязанностей можно обоснованно оценить.

Согласно [п. 4](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179201&dst=100024) ПБУ 8/2010 обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения (далее - оценочное обязательство) может возникнуть:

а) из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров;

б) в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности.

Например, оценочные обязательства возникают:

- в связи с предстоящей реструктуризацией деятельности организации, если имеется детальный утвержденный в надлежащем порядке план предстоящей реструктуризации и организация своими действиями и (или) заявлениями создала у лиц, права которых затрагиваются предстоящей реструктуризацией деятельности организации, обоснованные ожидания, что план реструктуризации будет реализован в ближайшем будущем ([п. 11](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179201&dst=100038) ПБУ 8/2010);

- в связи с выявлением убыточности заключенного организацией договора в случае, если условиями этого договора предусмотрены штрафные санкции за его расторжение;

- в связи с допущенными организацией нарушениями законодательства, влекущими наложение штрафов, в случае если выполняются все условия признания оценочных обязательств в отношении таких штрафов;

- в связи с участием организации в судебном разбирательстве, если у организации есть основания считать, что судебное решение будет принято не в ее пользу, и она может обоснованно оценить сумму возмещения, которую ей придется заплатить истцу;

- в связи с предстоящими выплатами отпускных работникам;

- в связи с предстоящими выплатами работникам по итогам года либо за выслугу лет (если такие выплаты предусмотрены коллективным или трудовыми договорами);

- в связи с наличием обязательств организации по гарантийному обслуживанию продаваемой продукции;

- в связи с рекультивацией;

- в связи с наличием у организации договоров поручительства, в которых она выступает поручителем, если выполняются все условия признания оценочных обязательств;

- в связи с выдачей независимой гарантии, если выполняются все условия признания оценочных обязательств ([Приложение](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=192766) к Письму Минфина России от 22.01.2016 N 07-04-09/2355).

Не возникают оценочные обязательства, в частности:

- в связи с наличием программы ремонта основных средств (даже если ремонт предусмотрен законодательством);

- в связи с наличием программы переобучения персонала;

- в связи с предполагаемым убытком по виду (видам) деятельности;

- в связи с не объявленным работникам планом реструктуризации деятельности.

В [Рекомендациях](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=192766) аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2015 год, изложенных в Письме Минфина России от 22.01.2016 N 07-04-09/2355, обращается также внимание на следующие вопросы, связанные с возможной необходимостью создания резервов по оценочным обязательствам.

*Во-первых*, в случае, когда в организации установлена система премирования работников, предусматривающая выплату премии в следующих за отчетным периодах при достижении соответствующих показателей (условий) в отчетном году, организация на основе оценки вероятности достижения таких показателей (условий) в отчетном году признает оценочное обязательство.

*Во-вторых*, в случае единовременного исполнения условий признания коммерческая организация, выдавшая независимую гарантию (гарант) по просьбе другого лица (принципала), признает в бухгалтерском учете оценочное обязательство. Величина такого оценочного обязательства должна отражать наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству.

В иных случаях гарант раскрывает в бухгалтерской отчетности условное обязательство.

В [Рекомендациях](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=209972) аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2016 год, изложенных в Письме Минфина от 28.12.2016 N 07-04-09/78875, разъясняется и ситуация по вопросу создания оценочных обязательств по налоговым санкциям. Согласно [ПБУ 8/2010](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179201&dst=100014) обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения может возникнуть, наряду с иными основаниями, из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений и пр. (оценочное обязательство). Условия признания в бухгалтерском учете оценочного обязательства определены в [пункте 5](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179201&dst=100027) данного Положения.

При участии организации в судебном споре, по итогам которого вероятна выплата штрафа, пени, неустойки за нарушение налогового законодательства, в бухгалтерском учете признается соответствующая сумма оценочного обязательства.

Исходя из [пункта 8](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179201&dst=100034) ПБУ 8/2010 величина признанного оценочного обязательства относится на тот вид расходов, на который относится сумма соответствующего налога. В случае если оценочное обязательство признано в связи с нарушением организацией порядка уплаты налога на прибыль, данное обязательство относится в дебет счета 99 "Прибыли и убытки".

По оценочным обязательствам организацией создаются резервы. Для отражения оценочного обязательства в учете используется счет 96 "Резервы предстоящих расходов". При признании обязательства, в зависимости от его характера (т.е. бухгалтерского счета признания расходов по данному обязательству), сумма относится на расходы по обычным видам деятельности, на прочие расходы или включается в стоимость актива на основании [п. 8](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179201&dst=100034) ПБУ 8/2010.

Величина оценочного обязательства определяется на основании имеющихся документов и опыта работы в аналогичной ситуации с учетом рисков. При необходимости также можно привлечь независимого оценщика. При расчете резервов используют математические формулы учета вероятности событий: если необходимо выбрать из нескольких значений, то берется средневзвешенная величина, если выбор производится из интервала значений - то среднее арифметическое.

Таким образом, поскольку в соответствии с [п. 18](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179201&dst=100056) ПБУ 8/2010 величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также (при необходимости) - мнений экспертов и организация должна обеспечить документальное подтверждение обоснованности такой оценки, то, по нашему мнению, целесообразно будет установить в учетной политике, кем осуществляется оценка величины оценочного обязательства и какими документами эта оценка будет подтверждаться. Например, это может быть справка бухгалтера или иной документ.

Кроме того, для расчета отдельных видов оценочных обязательств (например, предстоящих отпусков работникам) можно разработать методику определения величины оценочного обязательства.

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года - обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Обязанность расходов на ремонт в общем случае не устанавливается законодательством, а также не возникает в результате прошлых событий, соответственно, не соблюдаются причины возникновения оценочного обязательства

**Резерв на оплату отпусков**

Пример. По состоянию на 31.12.2020 у работников НКО были накоплены, но не использованы 20 дней отпуска. Сумма отпускных и страховых взносов за эти дни составляет 83 000 руб. Этот показатель отражается по кредиту сч. 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков", на 31.12.2020.

В течение 2021 г. при составлении ежеквартальной промежуточной бухгалтерской отчетности отражается сумма оценочного обязательства по отпускам на каждый последний день отчетного периода - 31 марта, 30 июня, 30 сентября.

Сведения об отпускных (и страховых взносах), количестве дней отпуска приведены в таблице.

Сведения об отпускных и количестве дней отпуска в 2021 г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Фактически начислено отпускных и страховых взносов | Количество накопленных, но неиспользованных дней отпуска по состоянию на отчетную дату | Расчетная сумма отпускных и страховых взносов за накопленные, но неиспользованные дни отпуска по состоянию на отчетную дату, руб. |
| Период | Сумма, руб. | Отчетная дата | Количество дней |
| I квартал | 75 000 | 31 марта | 16 | 64 000 |
| II квартал | 95 000 | 30 июня | 12 | 53 000 |
| III квартал | 89 000 | 30 сентября | 14 | 58 000 |
| IV квартал | 45 000 | 31 декабря | 13 | 52 000 |

**I квартал 2021 г.:**

Д-т сч. 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков", К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению") - 75 000 руб. - начислены отпускные (и страховые взносы) за счет оценочного обязательства. Его суммы (83 000 руб.) хватило для начисления отпускных;

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" К-т сч. 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков", - 56 000 руб. [64 000 руб. - (83 000 руб. - 75 000 руб.)] - начислено оценочное обязательство, при расчете которого учтены:

- 83 000 руб. - сальдо начальное по кредиту сч. 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков", на 31.12.2020;

- 75 000 руб. - оборот по дебету сч. 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков" (это фактически начисленная сумма отпускных и страховых взносов с них в I квартале 2021 г.);

- 64 000 руб. - сальдо конечное на 31 марта по кредиту сч. 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков", определенное расчетным путем (величина оценочного обязательства на оплату 16 дней отпуска).

В данном случае сумма оценочного обязательства, отраженная в отчетности на 31.12.2020 (83 000 руб.), превысила фактическую сумму отпускных за I квартал 2021 г. (75 000 руб.). Сумма превышения не списывается на прочие доходы, а учитывается при расчете оценочного обязательства в соответствии с [абз. 2 п. 22](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179201&dst=100077) ПБУ 8/2010 (31.03.2021 обязательство по предоставлению отпусков не прекращается): Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" К-т сч. 96 "Резервы предстоящих расходов" - на сумму 56 000 руб.

**II квартал 2021 г.:**

Д-т сч. 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков", К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - 64 000 руб. - начислены отпускные и страховые взносы за счет оценочного обязательства;

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - 31 000 руб. (95 000 руб. - 64 000 руб.) - отнесены на расходы суммы отпускных, на которые не хватило оценочного обязательства (абз. 3 п. 21 ПБУ 8/2010);

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" К-т сч. 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков", - 53 000 руб. [53 000 руб. - (64 000 руб. - 64 000 руб.)] - начислено оценочное обязательство, при расчете которого учтено сальдо начальное по кредиту сч. 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков", на 31.03.2021, фактически начисленная сумма отпускных и страховых взносов с них во II квартале 2021 г., сальдо конечное на 30 июня по кредиту сч. 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков", определенное расчетным путем.

**III квартал 2021 г.:**

Д-т сч. 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков", К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - 53 000 руб. - начислены отпускные и страховые взносы за счет оценочного обязательства;

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - 36 000 руб. (89 000 руб. - 53 000 руб.) - отнесены на расходы суммы отпускных, на которые не хватило оценочного обязательства (абз. 3 п. 21 ПБУ 8/2010);

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" К-т сч. 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков", - 58 000 руб. [58 000 руб. - (53 000 руб. - 53 000 руб.)] - начислено оценочное обязательство.

**IV квартал 2021 г.:**

Д-т сч. 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков", К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - 45 000 руб. - начислены отпускные и страховые взносы за счет оценочного обязательства;

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" К-т сч. 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков", - 39 000 руб. [52 000 руб. - (58 000 руб. - 45 000 руб.)] - начислено оценочное обязательство по отпускным по состоянию на 31.12.2021.

**Резерв по сомнительным долгам**

В бухгалтерском балансе величина дебиторской задолженности показывается за вычетом суммы резервов по сомнительным долгам.

Примечание. Создание резервов по сомнительным долгам - это не элемент учетной политики. Наличие в составе дебиторской задолженности сомнительных долгов обязывает организацию начислить соответствующие резервы. Резервы по сомнительным долгам создаются всеми организациями, включая малые предприятия и НКО, которым разрешено вести упрощенный учет.

Величина созданного резерва учитывается на счете 63 "Резервы по сомнительным долгам" и относится на финансовые результаты организации (дебет счета 91).

Примечание. На предмет сомнительности следует проверять всю дебиторскую задолженность (не только задолженность покупателей за реализованные товары (работы, услуги), но и, например, задолженность поставщиков по выданным им авансам). При выявлении сомнительных долгов под них обязательно создаются резервы.

Жестких правил определения суммы отчислений в резерв в бухгалтерском законодательстве нет.

Резерв формируется за счет отчислений в него сумм сомнительных долгов, выявленных в ходе инвентаризации расчетов. Величина отчислений в резерв определяется исходя из оценки платежеспособности должника и степени вероятности погашения им долга.

В [письме](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=125400) Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01 разъясняется, что резервы образуются только в тех случаях, когда по оценке организации существует вероятность полной или частичной неоплаты сомнительной задолженности.

Если на отчетную дату у организации имеется уверенность в получении оплаты какой-то конкретной просроченной дебиторской задолженности, то создание резерва по данному долгу может рассматриваться как создание скрытых резервов.

При оценке величины резерва сомнительных долгов принимаются в расчет факторы и обстоятельства, влияющие на вероятность погашения задолженности в полной сумме в установленный договором срок.

В бухгалтерском учете создание резерва отражается проводкой:

Д-т счета 91 К-т счета 63 - отчисления в резерв по сомнительным долгам учтены в составе прочих расходов.

В случае если некоммерческая организация создает резерв сомнительных долгов в отношении задолженности связанной с уставной деятельностью, то сумма такого резерва относится в дебет [счета 86](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102262) "Целевое финансирование".

Если организация не составляет промежуточную бухгалтерскую отчетность, то она может не отслеживать изменение резерва в течение года. Достаточно в конце следующего года перед составлением годовой бухгалтерской отчетности сделать новую инвентаризацию дебиторской задолженности и на основании ее результатов скорректировать сумму прошлогоднего резерва.

Если в организации составляется промежуточная отчетность (ежемесячная, ежеквартальная, полугодовая), величину резерва придется проверять регулярно в течение года. При этом конкретный порядок учета движения этого резерва необходимо прописать в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

При списании задолженности по причине истечения срока исковой давности (или в случае признания ее нереальной для взыскания по иным основаниям) источником списания в первую очередь является созданный резерв (Д-т счета 63 К-т счета 62 (60, 76)).

И только в случае недостаточности величины созданного резерва оставшаяся сумма долга (в части, превышающей резерв) списывается непосредственно на финансовые результаты в составе прочих расходов (Д-т счета 91 К-т счета 62 (60, 76)).

Примечание. В бухгалтерском балансе остаток по счету 63 отдельной строкой не показывается. При заполнении актива баланса данные о величине дебиторской задолженности приводятся за вычетом суммы начисленных резервов.

 ***{Вопрос: Об отражении в бухучете некоммерческой организации резерва по сомнительным долгам в отношении задолженности по уплате взносов на капитальный ремонт. (Письмо Минфина России от 14.04.2016 N 07-01-09/21509)***Вместе с тем обращаем внимание, что исходя из взаимосвязанных норм [Положения](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=111058&dst=100015) по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, [Положения](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179205&dst=100013) по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, [Инструкции](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100379) по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, в случае если некоммерческая организация создает резерв сомнительных долгов в отношении задолженности по уплате собственниками помещений в многоквартирных домах взносов на капитальный ремонт общего имущества, то сумма такого резерва относится в дебет [счета 86](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102262) "Целевое финансирование".

**Резерв под обесценение товаров, материалов и других запасов (ФСБУ 5/2019)**

В общем случае (за исключением запасов малых предприятий, запасов некоммерческих организаций, используемых в деятельности, ради которой организация создана, и запасов организаций, оценивающих их по справедливой стоимости) на основании [п. 28](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100105) ФСБУ 5/2019 запасы коммерческой организации, а также используемые в приносящей доход деятельности запасы некоммерческой организации оцениваются *на отчетную дату* по наименьшей из следующих величин:

а) фактическая себестоимость запасов;

б) чистая стоимость продажи запасов.

тая стоимость продажи запасов определяется организацией как предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи.

В случае если определение указанной величины является затруднительным, за чистую стоимость продажи запасов, отличных от готовой продукции, товаров, может быть принята цена, по которой возможно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату.

Для целей бухгалтерского учета превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи считается обесценением запасов. Признаками обесценения запасов могут быть, в частности, моральное устаревание запасов, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их рыночной стоимости, сужение рынков сбыта запасов. В случае обесценения запасов организация создает резерв под обесценение в размере превышения фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи.

|  |
| --- |
| По каким запасам резерв под обесценение не создаютРезерв под обесценение не создают:* по запасам организаций, которые [вправе применять](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=327805&dst=15) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, если они закрепили применение этого [упрощения](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=274309&dst=100137) в учетной политике;
* по запасам НКО, используемым в уставной некоммерческой деятельности ([п. 33](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100113) ФСБУ 5/2019);
* по [запасам](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100078), учитываемым по справедливой стоимости ([п. п. 28](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100105), [34](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100114) ФСБУ 5/2019);
 |

Если на отчетную дату выявлены признаки обесценения запасов, такие как моральное устаревание запасов, потеря ими первоначальных качеств, снижение их рыночной стоимости, сужение рынков сбыта, то необходимо определить чистую стоимость продажи этих запасов. Если в результате наличие обесценения подтвердится, то в бухгалтерском учете следует создать резерв под обесценение запасов. Операции по созданию и списанию резерва отражаются на счете 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей". В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов [счет 14](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100725) корреспондирует со [счетом 91-2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=102776) "Прочие расходы". Однако с 2021 года на основании [п. 31](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100110) ФСБУ 5/2019 указано, что в случае восстановления резерва величина восстановления резерва под обесценение запасов относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде в соответствии с [подпунктом "а" пункта 43](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100134) ФСБУ 5/2019.

Согласно [подпункту "а" пункта 43](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100134) ФСБУ 5/2019 балансовая стоимость списываемых запасов признается расходом периода, в котором признана выручка от продажи этих запасов.

То есть предполагается, что восстановление резерва снизит сумму расходов от продажи запасов.

Если на отчетную дату выявлены [признаки](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100109) обесценения запасов, такие как моральное устаревание запасов, потеря ими первоначальных качеств, снижение их рыночной стоимости, сужение рынков сбыта, то необходимо определить [чистую стоимость продажи](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100108) этих запасов. Если в результате наличие обесценения подтвердится, то в бухгалтерском учете надо создать резерв под обесценение запасов.

Операции по созданию и списанию резерва отражаются на [счете 14](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=107972&dst=100725) "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей".

 ***Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы" (вместе с "ФСБУ 5/2019...")***

28. Запасы коммерческой организации, а также используемые в приносящей доход деятельности запасы некоммерческой организации оцениваются на отчетную дату по наименьшей из следующих величин (если иное не установлено пунктами 32 - 35 настоящего Стандарта):

а) фактическая себестоимость запасов;

б) чистая стоимость продажи запасов, определяемая в соответствии с пунктом 29 настоящего Стандарта.

29. Чистая стоимость продажи запасов определяется организацией как предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи. При этом за чистую стоимость продажи запасов, отличных от готовой продукции, товаров, принимается величина, равная приходящейся на данные запасы доле предполагаемой цены, по которой организация может продать готовую продукцию, работы, услуги, в производстве которых используются указанные запасы. В случае если определение указанной величины является затруднительным, за чистую стоимость продажи запасов, отличных от готовой продукции, товаров, может быть принята цена, по которой возможно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату.

31. Величина обесценения запасов признается расходом периода, в котором создан (увеличен) резерв под их обесценение.

Величина восстановления резерва под обесценение запасов относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде в соответствии с подпунктом "а" пункта 43 настоящего Стандарта.

32. Организация с упрощенным учетом вправе оценивать запасы на отчетную дату по фактической себестоимости.

33. **Запасы некоммерческой организации, используемые в целях, ради которых она создана, оцениваются на отчетную дату по фактической себестоимости**.

**Как оценивать товары, материалы и другие запасы после признания в бухгалтерском учете**

На каждую [отчетную дату](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=327805&dst=100145) запасы в общем случае должны отражаться в учете по наименьшей из величин ([п. 28](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100105) ФСБУ 5/2019):

* фактической себестоимости;
* чистой стоимости продажи.

**Чистую стоимость продажи (ЧСП)** определяйте следующим образом ([п. 29](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100108) ФСБУ 5/2019).

2) По запасам, используемым в

оказании услуг), например,

материалам

* либо рассчитайте ЧСП по формуле:

* либо в качестве ЧСП примите цену, по которой возможно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату. Этот вариант следует применять, только если расчет по [формуле](#P8) затруднителен.

Превышение фактической себестоимости запасов над их ЧСП считается обесценением запасов. При наличии обесценения необходимо создать резерв под обесценение запасов ([п. 30](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100109) ФСБУ 5/2019).

**Как определять сумму резерва под обесценение запасов**

Сумма резерва на каждую отчетную дату должна соответствовать величине обесценения и рассчитывается по формуле (п. 30 ФСБУ 5/2019):



Дт 90.2 (91,2) Кт 14 - Создан резерв под обесценение запасов

**При изменении вида запасов** (отпуске в производство, выпуске продукции, отгрузке продукции (товаров) покупателю до признания выручки) они не перестают признаваться активами (п. 42 ФСБУ 5/2019). Поэтому сумму созданного резерва под обесценение по ним не списывайте, а **измените вид резерва** в аналитическом учете. Например, при отпуске материалов в производство сделайте запись:

Дт 14 «Резерв под обесценение материалов» - Кт 14 «Резерв под обесценение НЗП» - Изменен вид резерва в аналитическом учете

**При списании запасов** расходом признается их балансовая стоимость, то есть фактическая себестоимость за вычетом созданного резерва. В связи с этим сумму резерва по списанным запасам отнесите на уменьшение их фактической себестоимости, списываемой в себестоимость продаж или на прочие расходы (п. п. 30, 43 ФСБУ 5/2019):

СТОРНО Дт 90.2 (91,2) Кт 14 - Скорректирована себестоимость списанных запасов

**Резерв под обесценение финансовых вложений (ПБУ 19/02)**

Организации, которые [вправе](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PPN&n=102&dst=111496) применять [упрощенные способы](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PPN&n=102&dst=111432) ведения бухгалтерского учета, могут не создавать резерв под обесценение финансовых вложений в бухгалтерском учете в случаях, когда расчет его величины затруднителен ([п. 19](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179202&dst=4) ПБУ 19/02, [п. 10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=180499&dst=100044) Информации Минфина России N ПЗ-3/2015).

Согласно [п. 37](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=179202&dst=100085) ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений" устойчивое **существенное снижение** стоимости финансовых вложений, **по которым не определяется их текущая рыночная стоимость**, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности, признается обесценением финансовых вложений. В этом случае на основе расчета организации определяется расчетная стоимость финансовых вложений, равная разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;

- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении уменьшения;

- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Примерами ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений, являются:

- появление у организации-эмитента ценных бумаг, имеющихся в собственности у организации, либо у ее должника по договору займа признаков банкротства либо объявление его банкротом;

- совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене, которая существенно ниже их учетной стоимости;

- отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем и т.д.

В случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. Указанная проверка производится по всем финансовым вложениям организации, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость и наблюдаются признаки их обесценения.

В случае если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

 Некоммерческая организация образует указанный резерв - за счет увеличения расходов. В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Организацией должно быть обеспечено подтверждение результатов указанной проверки.

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется дальнейшее снижение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его увеличения и уменьшения финансового результата у коммерческой организации (в составе прочих расходов) или увеличения расходов у некоммерческой организации.

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его уменьшения и увеличения финансового результата у коммерческой организации (в составе прочих доходов) или у уменьшения расходов некоммерческой организации.

Если на основе имеющейся информации организация делает вывод о том, что финансовое вложение более не удовлетворяет критериям устойчивого существенного снижения стоимости, а также при выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва под обесценение по указанным финансовым вложениям относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов) или уменьшение расходов у некоммерческой организации в конце года или того отчетного периода, когда произошло выбытие указанных финансовых вложений.

В бухгалтерском учете рассматриваемые резервы отражаются по счету 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги". На счете 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" учитываются состояние и движение резервов под потенциальное обесценение вложений предприятия в ценные бумаги (акции других предприятий, облигации и другие долговые обязательства), котирующиеся на бирже (свободном рынке).

На сумму создаваемых резервов делаются записи по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту счета 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги". При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производятся записи по дебету счета 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы". Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

В бухгалтерском балансе резерв под обесценение вложений в ценные бумаги других организаций отдельно в пассиве не отражается, а вычитается из остатков по счету 58 "Финансовые вложения".

**Резерв под снижение стоимости ДАП (ПБУ 16/02)**

С 2020 года внесены изменения в [ПБУ 16/02](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=326842&dst=100011) "Информация по прекращаемой деятельности".

Введен новый вид активов организации - долгосрочные активы к продаже (ДАП).

Такими активами признаются:

*а) объекты основных средств или других внеоборотных активов (за исключением финансовых вложений), использование которых прекращено в связи с принятием решения о продаже их и в отношении которых имеется подтверждение того, что возобновление использования их не предполагается.* ***Подтверждением может быть соответствующее решение, принятое руководством организации, начало действий по подготовке актива к продаже, заключение соглашения о продаже, др.;***

*б) предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции, за исключением случаев, когда такие ценности признаются материалами, запасными частями или иными видами запасов, предназначенными для дальнейшего использования организацией при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг. Внеоборотные активы, использование которых временно прекращено, не рассматриваются в качестве долгосрочных активов к продаже для целей бухгалтерского учета.*

В момент принятия к бухгалтерскому учету ДАП оценивается по балансовой стоимости основного средства или другого внеоборотного актива, использование которого прекращено в связи с принятием решения о его продаже.

В случае снижения стоимости ДАП на конец отчетного периода в бухгалтерском учете создается резерв под снижение стоимости этого актива (по правилам [ФСБУ 5/2019](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=348523&dst=100021) "Запасы"). Если в конце следующего отчетного периода выявляется дальнейшее снижение стоимости долгосрочного актива к продаже, то сумма резерва увеличивается на соответствующую величину. Если выявляется повышение стоимости этого актива, то сумма резерва уменьшается.

В бухгалтерском балансе стоимость ДАП отражается за вычетом резерва под снижение стоимости этого актива. Создание, доначисление и уменьшение указанного резерва изменяют расходы периода, в котором совершаются эти операции.

**5. ФСБУ «Некоммерческая деятельность» - как его применять и с какого периода**

|  |  |
| --- | --- |
|    Рабочее наименованиепроекта стандарта | Некоммерческая деятельность |
| Полное наименованиеразработчика | Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» |
| Сокращенное наименованиеразработчика | Фонд «НРБУ «БМЦ» |
| Дата завершения публичного обсуждения проекта стандарта | 08.04.2021 |
| Официальный Интернет-сайтразработчика | [www.bmcenter.ru](http://www.bmcenter.ru/) |
| Электронный адрес страницы сайта разработчика, на которой размещается доработанный проект стандарта и перечень полученных в письменной форме замечаний заинтересованных лиц |  <http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_NKO>  |

**Разделы ФСБУ будут посвящены таким темам:**

* общие положения;
* поступление денег;
* расходование денежных средств;
* транзитные ценности;
* работа волонтеров;
* капитал;
* отчет о целевом использовании денежных средств;
* отображение данных в отчетности;
* переходные положения.

**ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**«Некоммерческая деятельность»**

 **I. Общие положения**

**1.**Настоящий Стандарт устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации об объектах бухгалтерского учета, специфичных для деятельности некоммерческих организаций.

**2.**Настоящий Стандарт применяется всеми видами некоммерческих организаций, зарегистрированных в качестве таковых в соответствии с законодательством Российской Федерации.

**5.**Настоящий Стандарт применяется организациями наряду с другими федеральными стандартами, не отменяет и не заменяет положения этих стандартов.

В случае если положение другого федерального стандарта увязывается с увеличением или уменьшением экономических выгод организации и не содержит специальных условий его применения некоммерческими организациями, то при применении такого положения для целей настоящего Стандарта увеличением или уменьшением экономических выгод некоммерческой организации считается, соответственно, увеличение или уменьшение возможностей достижения организацией целей, ради которых она создана. Если такое увеличение или уменьшение не поддается денежной оценке, считается, что возможности достижения некоммерческой организацией целей, ради которых она создана, не изменились.

**6.**Для учета объектов бухгалтерского учета в соответствии с настоящим Стандартом организация вправе самостоятельно вводить счета бухгалтерского учета, определять их нумерацию, наименование и предназначение, а также порядок записей по ним.

 **II. Поступление средств**

**7.**Для целей настоящего Стандарта поступлением средств считается поступление (увеличение) активов организации или аннулирование (уменьшение) ее обязательств, если иное не установлено пунктом 8 настоящего Стандарта.

**8.**  Не является поступлением средств увеличение балансовой стоимости актива или уменьшение балансовой стоимости обязательства в связи с изменением его оценки в бухгалтерском учете, в результате переоценки, восстановления резерва под обесценение, признания курсовых разниц, изменения оценочных значений и иных аналогичных обстоятельств. Указанные изменения стоимости активов и обязательств учитываются обособленно от поступлений средств.

**9.**Поступления средств подразделяются на обменные и необменные.

Обменным считается поступление средств, обусловленное тем, что организация передает в обмен другим лицам сопоставимые по стоимости активы, осуществляет работы, оказывает услуги или освобождает других лиц от обязательств, и при этом в отношении расходования поступивших средств отсутствуют ограничения, указанные в пункте 27 настоящего Стандарта.

Необменным считается поступление средств, когда организация получает активы, результаты работ, услуг или освобождение от своих обязательств без обязательного предоставления в обмен другой стороне сопоставимых по стоимости активов, результатов работ, услуг. В том числе к необменным поступлениям относится получение средств безвозмездно либо в обмен на меньшее не сопоставимое по стоимости вознаграждение. Предоставленное организацией вознаграждение считается не сопоставимым по стоимости с полученными средствами, если разница в стоимости значительна настолько, что для ее выявления не требуется специальной экспертной оценки специалиста. Также необменным считается поступление средств, когда в отношении расходования поступивших средств передающая сторона устанавливает ограничения, указанные в пункте 27 настоящего Стандарта.

В случае если организация получает средства в рамках совокупности последовательных взаимосвязанных операций, то в целях классификации поступления в качестве обменного или необменного организация рассматривает такую совокупность операций в целом. Так в частности, в случае проведения организацией благотворительной ярмарки, в рамках которой организация безвозмездно принимает предметы и выставляет их на продажу, поступления, вырученные от ярмарки, считаются необменными ввиду безвозмездного получения предметов для ярмарки, несмотря на то, что продажа этих предметов может производится по рыночным ценам.

**10.**  Если иное не установлено настоящим пунктом, необменное поступление признается на раннюю из следующих дат:

а) дату возникновения у организации юридически защищенного и фактически реализуемого безусловного права на получение от другого лица денежной суммы, неденежного имущества (имущественных прав), обусловленного возникновением у другого лица соответствующей безусловной обязанности перечислить организации денежную сумму, передать неденежное имущество (имущественные права), при наличии высокой вероятности исполнения другим лицом этой обязанности;

б) дату фактического поступления от другого лица денежной суммы, получения неденежного имущества (имущественных прав).

В случае если не представляется возможным однозначно идентифицировать наличие у организации юридически защищенного и фактически реализуемого безусловного права на получение от другого лица денежной суммы, неденежного имущества (имущественных прав), и (или) оценить вероятность исполнения другим лицом соответствующей обязанности, необменное поступление не признается до устранения неопределенности или до наступления даты, указанной в подпункте «б» настоящего пункта.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может признавать все необменные поступления на дату, указанную в подпункте «б» настоящего пункта, не принимая во внимание дату, указанную в подпункте «а» настоящего пункта.

**11.**Обменные поступления признаются некоммерческой организацией применительно к порядку признания доходов коммерческими организациями.

**12.**Для целей бухгалтерского учета поступления средств классифицируются организацией по видам исходя из необходимости обеспечить раскрытие информации в соответствии с пунктом 31 настоящего Стандарта.

**III. Расходование средств**

**13.**Для целей настоящего Стандарта расходованием средств считается выбытие (уменьшение) активов организации (включая амортизацию), или возникновение (увеличение) ее обязательств, если иное не установлено пунктом 14 настоящего Стандарта.

**14.**  Не является расходованием средств уменьшение балансовой стоимости актива или увеличение балансовой стоимости обязательства в связи с изменением его оценки в бухгалтерском учете, в результате переоценки, создания или увеличения резерва под обесценение, признания курсовых разниц, изменения оценочных значений и иных аналогичных обстоятельств. Указанные изменения стоимости активов и обязательств учитываются обособленно от расходования средств.

В случае если положение другого федерального стандарта предусматривает обесценение актива и увязывает определение величины обесценения с возможной ценой продажи этого актива, то некоммерческая организация применяет такое положение только к тем активам, которые предполагает продать.

**15.**Расходование средств, приводящее к уменьшению капитала, признается некоммерческой организацией применительно к порядку признания расходов коммерческими организациями.

**16.**Для целей бухгалтерского учета расходование средств классифицируется организацией по видам исходя из необходимости обеспечить раскрытие информации в соответствии с пунктом 32 настоящего Стандарта.

**IV. Транзитные ценности**

**17.**  Организация учитывает в качестве транзитных ценностей индивидуально-определенные вещи, в отношении которых соблюдаются одновременно все следующие условия:

а) вещи получены организацией в рамках необменного поступления либо приобретены организацией за счет средств, полученных в рамках необменного поступления специально для приобретения этих вещей;

б) вещи подлежат безвозмездной передаче другим лицам на основании условий, установленных предоставившим средства лицом (лицом, предоставившим средства для их приобретения), либо на основании сложившейся практики, из которой у передавшего вещи лица (лица, предоставившего средства для их приобретения) создана уверенность в том, что вещи будут безвозмездно переданы другим лицам;

в) организация не имеет практически реализуемой возможности альтернативного использования вещей в своей деятельности.

**18.**Транзитные ценности учитываются организацией одним из следующих способов:

а) балансовый способ;

б) забалансовый способ.

Выбранный способ учета транзитных ценностей применяется к группам сходных по характеру транзитных ценностей.

**19.**При применении балансового способа транзитные ценности учитываются в составе оборотных активов в качестве самостоятельной статьи активов. При признании транзитные ценности оцениваются в порядке, предусмотренном для оценки запасов. После признания оценка транзитных ценностей не изменяется. Часть капитала в размере балансовой стоимости транзитных ценностей относится к ограниченным средствам.

**20.**При применении забалансового способа транзитные ценности учитываются за балансом в сумме, уплаченной при их приобретении, либо в оценке, указанной передавшим их лицом. При отсутствии такого указания организация может учитывать не приобретенные (полученные напрямую) транзитные ценности в натуральных единицах без денежной оценки, за исключением случаев, когда передавшее их лицо возложило на получателя такую обязанность, либо денежная оценка требуется нормативными правовыми актами, регулирующими оборот этих ценностей.

 **V. Волонтерский труд**

**21.**В целях настоящего Стандарта волонтерским трудом считается безвозмездный труд физических лиц для целей деятельности некоммерческой организации, ради которых она создана. Также к волонтерскому труду в целях настоящего Стандарта приравнивается безвозмездное выполнение другими организациями для указанных целей работ, оказание услуг.

**22.**Поступление от волонтерского труда признается в том случае, если в результате этого труда создается объект, признаваемый некоммерческой организацией в качестве актива, и стоимость такого актива при признании превышает сумму затрат, понесенных некоммерческой организацией на обеспечение волонтерского труда, в результате которого создан актив. В таком случае поступление средств признается в сумме указанного превышения.

Поступление от волонтерского труда считается необменным поступлением средств.

**23.**Актив, созданный в результате волонтерского труда, признается и оценивается в порядке, предусмотренном другими федеральными стандартами для учета данного вида активов.

**24.**Расходование средств на обеспечение волонтерского труда, в результате которого создан объект, признанный некоммерческой организацией в качестве актива, относится на стоимость этого актива, за исключением затрат, которые в соответствии с другими федеральными стандартами не допускается включать в стоимость актива.

 **VI. Капитал**

**25.**Капиталом некоммерческой организации считаются все ее активы за вычетом всех ее обязательств.

**26.**Капитал некоммерческой организации подразделяется на ограниченные средства и свободные средства.

**27.**Ограниченными средствами организации считается часть ее капитала, в отношении которой существуют ограничения на расходование средств в связи с наличием у организации обязанности расходовать средства только на определенные цели, определенным способом или в определенное время на основании условий, установленных предоставившим средства лицом, либо на основании сложившейся практики, в результате которой у предоставившего средства лица создана уверенность в принятии организацией на себя обязанности расходовать средства только на определенные цели, определенным способом или в определенное время.

Не считается ограничением на расходование средств:

а) необходимость расходовать средства на цели деятельности некоммерческой организацией, ради которых она создана, в целом, когда руководство организации в рамках этих целей вправе определять конкретную цель, способ и время расходования средств;

б) необходимость расходовать средства на определенные цели, определенным способом или в определенное время, обусловленная решением управляющих органов организации, но не условиями, установленными предоставившим средства лицом.

Помимо указанного в первом абзаце настоящего пункта ограниченными средствами организации также считается часть ее капитала в размере признанной в составе активов дебиторской задолженности в связи с признанием необменного поступления на дату, указанную в подпункте «а» пункта 10 настоящего Стандарта, до момента погашения такой задолженности.

**28.**  Свободными средствами организации считается часть ее капитала, не являющаяся ограниченными средствами.

В составе свободных средств обособленно учитываются суммы, в отношении которых управляющими органами организации принято решение расходовать средства только на определенные цели, определенным способом или в определенное время.

В случае если на отчетную дату величина ограниченных средств организации превышает величину ее капитала, свободные средства представляются в бухгалтерской отчетности в качестве отрицательной величины.

 **VII. Отчет о целевом использовании средств**

**29.**Отчет о целевом использовании средств характеризует изменения в финансовом положении некоммерческой организации за отчетный период в связи с поступлением и использованием средств.

**30.**В отчете о целевом использовании средств представляются начисления и погашения дебиторской и кредиторской задолженности, связанной с поступлением и расходованием средств, а также фактические поступления и выплаты денежных средств. Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может представлять в отчете о целевом использовании средств фактические поступления и выплаты денежных средств без представления начислений и погашений дебиторской и кредиторской задолженности.

**31.**Поступления средств представляются в отчете о целевом использовании средств по видам поступлений с учетом существенности. При этом должно быть обеспечено отдельное представление:

а) обменных и необменных поступлений;

б) поступлений средств с ограничениями и средств без ограничений, приводящих к увеличению, соответственно, ограниченных средств и свободных средств;

в) поступлений денежных средств и поступлений неденежного имущества (имущественных прав).

**32.**Расходование средств представляется в отчете о целевом использовании средств по видам расходования с учетом существенности. При этом должно быть обеспечено отдельное представление:

а) расходования средств, не приводящее к уменьшению капитала (включаемое в стоимость активов или являющееся погашением обязательства) и приводящие к такому уменьшению, в том числе обособленно – к уменьшению ограниченных средств и свободных средств;

б) расходования денежных средств и выбытия неденежного имущества (имущественных прав);

в) расходов, обеспечивающих деятельность организации, и выбытий активов, являющихся предметом этой деятельности;

г) расходов, связанных с оплатой труда работников организации, с оплатой услуг других лиц, с амортизацией внеоборотных активов.

**33.**В отчете о целевом использовании средств представляются изменения оценки активов и обязательств, указанные в пунктах 8 и 14 настоящего Стандарта, по видам изменений с учетом существенности.

**34.**В случае переклассификации ограниченных средств в свободные средства вследствие фактов иных, чем расходование или поступление средств, такие переклассификации представляются в отчете о целевом использовании средств с учетом существенности обособленно.

**35.**Отчет о целевом использовании средств представляется, если иное не установлено настоящим пунктом, в виде числовой сверки поступлений и расходований средств, а также других изменений финансового положения некоммерческой организации с остатками активов (в том числе денежных и неденежных средств), капитала (в том числе ограниченных и свободных средств) и обязательств на начало и конец отчетного периода и каждого из представленных сравнительных периодов. Образец формы отчета о целевом использовании средств приведен в Приложении 1 к настоящему Стандарту.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может представлять отчет о целевом использовании средств по упрощенной форме в виде перечня поступлений и расходований денежных средств. Образец упрощенной формы отчета приведен в Приложении 2 к настоящему Стандарту.

**36.**В случае если некоммерческая организация осуществляет в значительных объемах приносящую доход деятельность, и при этом существует возможность обособить в учете относящиеся к ней расходы, итоговый финансовый результат такой деятельности включается в отчет о целевом использовании средств свернуто отдельной строкой.

**VIII.** **Представление информации в отчетности**

**37.**В бухгалтерском балансе некоммерческой организации капитал представляется с подразделением на ограниченные средства и свободные средства. Некоммерческая организация самостоятельно определяет детализацию показателей по статьям свободных средств в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества, обеспечив при этом обособленное представление сумм, указанных в абзаце втором пункта 28 настоящего Стандарта.

**38.**  В отчете о целевом использовании средств представляется информация в соответствии с Главой VII настоящего Стандарта.

**39.**В приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств раскрывается информация о:

а) характере ограничений на расходование средств;

б) правах организации на получение от других лиц денежных сумм, неденежного имущества (имущественных прав), не признанных в качестве дебиторской задолженности на дату, указанную в подпункте «а» пункта 10 настоящего Стандарта, об условиях реализации указанных прав и о выполнении организацией этих условий;

в) применяемых способах учета транзитных ценностей, объемах учитываемых забалансовым способом транзитных ценностей, обязанностях по передаче транзитных ценностей другим лицам;

г) иная информация, необходимая для понимания пользователями бухгалтерской отчетности финансового положения организации на отчетную дату и результатов ее деятельности за отчетный период, когда для этого недостаточно данных, представленных в бухгалтерском балансе и отчете о целевом использовании средств.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может не раскрывать информацию, указанную в подпункте «б» настоящего пункта.

**40.**В случае, указанном в пункте 36 настоящего Стандарта, некоммерческая организация представляет в качестве приложений к отчету о целевом использовании средств отчет о финансовых результатах и отчет о движении денежных средств по приносящей доход деятельности, составленные применительно к правилам составления таких отчетов коммерческими организациями. Настоящий пункт может не применяться организацией, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

**IX. Изменение учетной политики**

**40.**  Последствия изменений учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта отражаются ретроспективно (как если бы настоящий Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни), если иное не установлено настоящим Стандартом.

**41.**  Настоящий Стандарт допускается применять перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения настоящего Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета). При этом организация должна на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) отделить в составе капитала ограниченные средства от свободных средств в соответствии с главой VI настоящего Стандарта и уточнить состав статей свободных средств в соответствии с пунктом 37 настоящего Стандарта.

**42.**  Организация раскрывает выбранный ею способ отражения последствий изменения учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта в своей первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением настоящего Стандарта.