**«Практические вопросы применения с 2022 года  ФСБУ 6/2020 «Основные средства»; ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», особенности применения ФСБУ некоммерческими организациями.»**

***Приложение N 40***

***к*** ***приказу*** ***Министерства финансов***

***Российской Федерации***

***от 28.12.2015 N 217н***

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (IFRS) 13**

**"ОЦЕНКА СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ"**

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***. В отношении других активов и обязательств могут не быть доступными наблюдаемые рыночные сделки или рыночная информация. Однако цель оценки справедливой стоимости в обоих случаях одна - определить цену, по которой была бы осуществлена обычная сделка между участниками рынка с целью продажи актива или передачи обязательства на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть цену выхода на дату оценки с позиции участника рынка, который удерживает указанный актив или является должником по указанному обязательству).

***Приложение N 1***

***к приказу Министерства финансов***

***Российской Федерации***

***от 17.09.2020 N 204н***

**ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**ФСБУ 6/2020 "ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА"**

**I. Общие положения**

3. Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может не применять [***пункты 23***](#P64)***,*** [***38***](#P98)***,*** [***подпункты "б"***](#P119)***,*** [***"в"***](#P120)***,*** [***"ж"***](#P124) ***-*** [***"о" пункта 45***](#P131)***,*** [***пункты 46***](#P132)***,*** [***47***](#P139)настоящего Стандарта.

***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).***

5. Организация может принять решение не применять настоящий Стандарт в отношении активов, характеризующихся одновременно признаками, установленными [**пунктом 4**](#P14) 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.*

6. Настоящий Стандарт не распространяется на:

а) капитальные вложения;

б) долгосрочные активы к продаже.

7. ***Особенности бухгалтерского учета предметов договоров аренды (субаренды), а также иных договоров, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление за плату имущества во временное пользование, устанавливаются Федеральным*** ***стандартом*** ***бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды", утвержденным приказом Министерства финансов*** Российской Федерации от 16 октября 2018 г. N 208н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 25 декабря 2018 г., регистрационный N 53162).

8. Для каждого объекта основных средств организация определяет срок полезного использования. Для целей настоящего Стандарта сроком полезного использования считается период, в течение которого использование объекта основных средств будет приносить экономические выгоды организации. Для отдельных объектов основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования объекта основных средств.

***9. Срок полезного использования объекта основных средств определяется исходя из:***

а) ожидаемого периода эксплуатации с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации в отношении использования объекта;

б) ожидаемого физического износа с учетом режима эксплуатации (количества смен), системы проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;

в) ожидаемого морального устаревания, в частности, в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи основных средств;

г) планов по замене основных средств, модернизации, реконструкции, технического перевооружения.

***10. Единицей учета основных средств является инвентарный объект***. Инвентарным объектом основных средств признается объект основных средств со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплексом конструктивно сочлененных предметов считается один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. При наличии у одного объекта основных средств нескольких частей, стоимость и сроки полезного использования которых существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом, каждая такая часть признается самостоятельным инвентарным объектом. ***Самостоятельными инвентарными объектами признаются также существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев.***

11. Для целей бухгалтерского учета основные средства подлежат классификации по видам (например, недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь) и группам.

Для целей настоящего Стандарта группой основных средств считается совокупность объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования.

***Основные средства, представляющие собой недвижимость, предназначенную для предоставления за плату во временное пользование и (или) получения дохода от прироста ее стоимости, образуют отдельную группу основных средств (далее - инвестиционная недвижимость).***

**II. Оценка**

12. При признании в бухгалтерском учете объект основных средств оценивается по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью объекта основных средств считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете.

***13. После признания объект основных средств оценивается в бухгалтерском учете одним из следующих способов:***

***а) по первоначальной стоимости;***

***б) по переоцененной стоимости.***

***Выбранный способ последующей оценки основных средств применяется ко всей группе основных средств.***

14. При оценке основных средств по первоначальной стоимости такая стоимость и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению, за исключением случаев, установленных настоящим Стандартом.

***15. При оценке основных средств по переоцененной стоимости стоимость основного средства регулярно переоценивается таким образом, чтобы она была равна или не отличалась существенно от их справедливой стоимости***. 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).

***16. Периодичность переоценки отличных от инвестиционной недвижимости основных средств определяется организацией для каждой группы переоцениваемых основных средств исходя из того, в какой степени справедливая стоимость таких основных средств подвержена изменениям. Если организация решает проводить переоценку основных средств не чаще одного раза в год, то переоценка проводится по состоянию на конец соответствующего отчетного года.***

***17. Для переоценки основных средств, входящих в одну группу, должен применяться один способ проведения переоценки.***

21. Организация, принявшая решение оценивать инвестиционную недвижимость по переоцененной стоимости, должна применять этот способ оценки для всех объектов инвестиционной недвижимости.

Переоценка инвестиционной недвижимости проводится на каждую отчетную дату.

Первоначальная стоимость объекта инвестиционной недвижимости (в том числе ранее переоцененная) пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной его справедливой стоимости.

Дооценка или уценка объекта инвестиционной недвижимости включается в финансовый результат деятельности организации в качестве дохода или расхода периода, в котором проведена переоценка этого объекта.

***22. Последствия изменения способа оценки основных средств отражаются перспективно (без пересчета данных за предыдущие периоды).***

24. Первоначальная стоимость объекта основных средств увеличивается на сумму капитальных вложений, связанных с улучшением и (или) восстановлением этого объекта в момент, завершения таких капитальных вложений.

25. В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения.

26. В случае изменения назначения оцениваемого по переоцененной стоимости объекта недвижимости таким образом, что этот объект перестает или начинает относиться к инвестиционной недвижимости, балансовая стоимость такого объекта на дату изменения его назначения считается его первоначальной стоимостью.

**III. Амортизация**

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.***

***30. Начисление амортизации по основным средствам не приостанавливается (в том числе в случаях простоя или временного прекращения использования основных средств), за исключением случая, когда ликвидационная стоимость объекта основных средств становится равной или превышает его балансовую стоимость. Если впоследствии ликвидационная стоимость такого объекта основных средств становится меньше его балансовой стоимости, начисление амортизации по нему возобновляется.***

Для целей настоящего Стандарта ***ликвидационной стоимостью объекта основных средств считается величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие; причем объект основных*** средств рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования.

***31. Ликвидационная стоимость объекта основных средств считается равной нулю, если:***

а) не ожидаются поступления от выбытия объекта основных средств (в том числе от продажи материальных ценностей, остающихся от его выбытия) в конце срока полезного использования;

б) ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не является существенной;

в) ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не может быть определена.

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***:

35. Амортизация по основным средствам, срок полезного использования которых определяется периодом, в течение которого их использование будет приносить экономические выгоды организации, начисляется линейным способом или способом уменьшаемого остатка.

Начисление амортизации линейным способом производится таким образом, чтобы подлежащая амортизации стоимость объекта основных средств погашалась равномерно в течение всего срока полезного использования этого объекта. При этом сумма амортизации за отчетный период определяется как отношение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью объекта основных средств к величине оставшегося срока полезного использования данного объекта.

Начисление амортизации способом уменьшаемого остатка производится таким образом, чтобы суммы амортизации объекта основных средств за одинаковые периоды уменьшались по мере истечения срока полезного использования этого объекта. При этом организация самостоятельно определяет формулу расчета суммы амортизации за отчетный период, обеспечивающую систематическое уменьшение этой суммы в следующих периодах.

36. Амортизация по основным средствам, срок полезного использования которых определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования объекта основных средств, начисляется способом пропорционально количеству продукции (объему работ в натуральном выражении).

***37. Срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации (далее - элементы амортизации) объекта основных средств определяются при признании этого объекта в бухгалтерском учете.***

***Элементы амортизации объекта основных средств подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта основных средств. Такая проверка проводится в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации. По результатам такой проверки при необходимости организация принимает решение об изменении соответствующих элементов амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.***

***Пример:***

***Д 01 1 000 000 руб. СПИ 5 лет , ежегодная амортизация 200 000***

***За 3 года начислена амортизация К 02 600 000 руб.***

***Определяем СПИ 10 лет, ежегодная амортизация 100 000***

***За 3 года д.б. начислено 300 000 руб.***

***Д 02 К 91.01 300 000 руб. – оценочное значение***

38. ***Организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным*** ***стандартом*** ***финансовой отчетности (IAS) 36 "Обесценение активов",*** 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).

Возмещение убытков, связанных с обесценением или утратой объекта основных средств, предоставляемое организации другими лицами, признается доходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором у организации возникает право на получение такого возмещения.

***39. В бухгалтерском учете суммы накопленной амортизации и обесценения по объекту основных средств отражаются отдельно от первоначальной стоимости этого объекта и не изменяют ее.***

**IV. Списание**

40. Объект основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, списывается с бухгалтерского учета. Списание объекта основных средств обусловливается, например:

а) прекращением использования этого объекта вследствие его физического или морального износа при отсутствии перспектив продажи или возобновления использования;

б) передачей этого объекта другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, передачей в неоперационную (финансовую) аренду, передачей в некоммерческую организацию;

в) физическим выбытием этого объекта в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями;

***г) истечением нормативно допустимых сроков или других предельных параметров эксплуатации этого объекта, в результате чего его использование организацией становится невозможным;***

***д) прекращением организацией деятельности, в которой использовался этот объект, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности.***

***41. Объект основных средств подлежит списанию в том отчетном периоде, в котором он выбывает или становится неспособным приносить организации экономические выгоды в будущем.***

42. При списании объекта основных средств суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения по данному объекту относятся в уменьшение его первоначальной стоимости (переоцененной стоимости).

43. Затраты на демонтаж, утилизацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды признаются расходами периода, в котором были понесены, за исключением случаев, когда в отношении этих затрат ранее было признано оценочное обязательство.

44. Разница между суммой балансовой стоимости списываемого объекта основных средств и затрат на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия этого объекта, с другой стороны, признается доходом или расходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором списывается объект основных средств.

**VI. Изменение учетной политики**

48. 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.

***49. В бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, начиная с которой применяется настоящий Стандарт, допускается не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, произведя единовременную корректировку балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) в соответствии с настоящим пунктом. Для целей указанной корректировки балансовой стоимостью основных средств считается их первоначальная стоимость (с учетом переоценок), признанная до начала применения настоящего Стандарта в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой, за вычетом накопленной амортизации.*** При этом накопленная амортизация рассчитывается в соответствии с настоящим Стандартом исходя из указанной первоначальной стоимости, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования, определенного в соответствии с настоящим Стандартом.

Настоящий пункт применяется также в отношении объектов бухгалтерского учета, которые в соответствии с настоящим Стандартом должны классифицироваться как основные средства, но в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой учитывались в составе активов других видов.

***В случае применения организацией способа оценки на основе переоцененной стоимости организация, применяющая настоящий пункт, должна провести на дату единовременной корректировки переоценку основных средств, к которым применяется данный способ оценки, и признать соответствующий накопленный результат дооценки основных средств (при наличии) в составе капитала***, скорректировав (при необходимости) аналогичный показатель, сформированный до начала применения настоящего Стандарта в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой.

Балансовая стоимость объектов, которые в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой учитывались в составе основных средств, но в соответствии с настоящим Стандартом таковыми не являются, списывается в порядке единовременной корректировки на нераспределенную прибыль, за исключением случаев переклассификации таких объектов в другой вид активов.

50. Изменения балансовой стоимости основных средств в связи с началом применения настоящего Стандарта, которые не связаны с изменениями других статей бухгалтерского баланса, списываются на нераспределенную прибыль.

51. ***Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может начать применять настоящий Стандарт перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения настоящего Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета).***

52. 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.

 ***Рекомендация Р-100/2019-КпР "Реализация требования рациональности" (Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" (Фонд "НРБУ "БМЦ"), принята Комитетом по рекомендациям 29.05.2019) ("Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра", 2021)***

**Иллюстративные примеры**

**1. Стоимостный лимит для малоценных основных средств**

Вместо применения стоимостного лимита, предусмотренного последним абзацем пункта 5 ПБУ 6/01 для отдельных объектов основных средств, организация может выделить группы основных средств, информация о которых заведомо несущественна, исходя из особенностей деятельности организации и структуры ее активов. Данное решение необходимо верифицировать не реже чем раз в год. В случае принятия указанного решения затраты на приобретение, создание, улучшение основных средств, относящихся к выделенным несущественным группам, независимо от стоимости отдельных объектов списываются на расходы по обычной деятельности в момент понесения. Основные средства, относящиеся к существенным группам, независимо от стоимости отдельных объектов учитываются в общем порядке учета основных средств.

**Единовременное списание затрат на приобретение ОС** отражается в бухгалтерском учете записями:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Если применяется 1-й способ, но изначально очевидно, что лимит не будет превышен |
| Отражена задолженность перед продавцом ОС в сумме договорной стоимости (без НДС) | 20(25,23,26,44и др.) | 60 |
| Если применяется 2-й способ, но нет уверенности в том, что лимит не будет превышен |
| Отражена задолженность перед продавцом ОС в сумме договорной стоимости (без НДС) | 08 | 60 |
| Отражены дополнительные затраты, включаемые в капитальные вложения (без НДС) | 08 | 60(23и др.) |
| Сформированная первоначальная стоимость ОС списана на расходы или включена в стоимость других активов | 20(25,23,26,44и др.) | 08 |

Независимо от применяемого способа обеспечьте контроль за наличием и движением "малоценных" ОС (п. 5 ФСБУ 6/2020). Для этого можно ввести дополнительный забалансовый счет или ограничиться складским учетом (п. 10 Рекомендации Р-126/2021-КпР "Стоимостной лимит для основных средств").

|  |
| --- |
| **Примеры определения элементов амортизации (срока полезного использования, ликвидационной стоимости, способа начисления амортизации)**1. Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). Ожидается, что оно будет использовано для равномерного выпуска продукции в течение 7 лет без существенных затрат на ремонт. По информации, предоставленной продавцом, аналогичное оборудование, бывшее в эксплуатации 7 лет, продается за 400 000 руб. (без НДС), затраты на подготовку к продаже не предполагаются.

Организация установила следующие элементы амортизации:* + СПИ - 84 месяца (7 лет);
	+ ликвидационная стоимость - 400 000 руб.;
	+ способ начисления амортизации - линейный.
1. Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). По техническому паспорту оборудование рассчитано на равномерный выпуск продукции в течение 7 лет, но через 3,5 года эксплуатации необходимо заменить некоторые узлы. Стоимость замены составит 1 500 000 руб. (без НДС). Завод-изготовитель выкупает аналогичное оборудование с изношенными узлами за 2 000 000 руб. (без НДС).

Организация установила следующие элементы амортизации:* + СПИ - 42 месяца (3,5 года);
	+ ликвидационная стоимость - 2 000 000 руб.;
	+ способ начисления амортизации - линейный.
1. Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). Ожидается, что оно будет использовано для выпуска продукции в течение 7 лет. При этом организация планирует максимальный выпуск продукции в течение первых 3 лет, а затем он будет постепенно снижаться из-за морального устаревания продукции, но спрос на нее все же будет все 7 лет. После окончания эксплуатации некоторые детали оборудования можно сдать в металлолом. На основе имеющейся информации по приему металлолома ожидаемая к поступлению сумма - 20 000 руб. (без НДС). При этом предполагаемые затраты на утилизацию (разборка и транспортировка) оцениваются в 19 000 руб. (без НДС).

Организация установила следующие элементы амортизации:* + СПИ - 84 месяца (7 лет);
	+ ликвидационная стоимость - 0 руб. (поскольку ожидаемые поступления от выбытия оборудования за вычетом затрат на выбытие (1 000 руб.) признаны организацией несущественными);
	+ способ начисления амортизации - способ уменьшаемого остатка.
1. Организация создала собственными силами уникальное оборудование стоимостью 5 000 000 руб. Ожидается, что оно будет использовано для выпуска 1 000 000 единиц продукции в течение периода более 12 месяцев без существенных затрат на ремонт. Организация не смогла определить, получит ли доход от выбытия оборудования после окончания его использования.

Организация установила следующие элементы амортизации:* + СПИ - 1 000 000 единиц продукции;
	+ ликвидационная стоимость - 0 руб.;
	+ способ начисления амортизации - пропорционально количеству продукции.
1. Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). По техническому паспорту оборудование рассчитано на равномерный выпуск продукции в течение 7 лет. Но планами руководства предусмотрено, что оборудование подлежит замене через 5 лет. На основании информации из открытых источников организация установила, что аналогичное оборудование, бывшее в эксплуатации 5 лет, можно продать за 900 000 руб.

Организация установила следующие элементы амортизации:* + СПИ - 60 месяцев (5 лет);
	+ ликвидационная стоимость - 900 000 руб.;
	+ способ начисления амортизации - линейный.
 |

**ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**ФСБУ 26/2020 "КАПИТАЛЬНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ"**

**I. Общие положения**

**4. Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может не применять** **подпункты "б"** **-** **"з" пункта 10****,** **подпункт "б" пункта 11****,** **пункт 12****,** **первый** **-** **третий абзацы пункта 13****,** **пункт 17****,** **подпункты "в"** **-** **"д" пункта 23****,** **пункт 24** **настоящего Стандарта.**

5. Для целей бухгалтерского учета под капитальными вложениями понимаются определяемые в соответствии с настоящим Стандартом затраты организации на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств. К капитальным вложениям относятся, в частности, затраты на:

а) приобретение имущества, предназначенного для использования непосредственно в качестве объектов основных средств или их частей либо для использования в процессе приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления объектов основных средств;

б) строительство, сооружение, изготовление объектов основных средств;

в) коренное улучшение земель;

г) подготовку проектной, рабочей и организационно-технологической документации (архитектурных проектов, разрешений на строительство, др.);

д) организацию строительной площадки;

е) осуществление авторского надзора;

ж) улучшение и (или) восстановление объекта основных средств (например, достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, замена частей, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание);

з) доставку и приведение объекта в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, в том числе его монтаж, установку;

и) проведение пусконаладочных работ, испытаний.

**6. Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:**

а) **понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией, (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана) в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;**

**б) определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина.**

Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете при соблюдении условий, установленных настоящим пунктом, вне зависимости от того, осуществлены ли они при первоначальном приобретении, создании объектов основных средств или при последующем улучшении и (или) восстановлении их.

**10. В сумму фактических затрат при признании капитальных вложений включаются:**

а) уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при осуществлении капитальных вложений суммы, определяемые с учетом [пунктов 11](#P9), 12 настоящего Стандарта;

б) стоимость активов организации, списываемая в связи с использованием этих активов при осуществлении капитальных вложений;

в) амортизация активов, используемых при осуществлении капитальных вложений;

г) затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, текущий ремонт этих активов;

д) заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для осуществления капитальных вложений, а также все связанные с указанными вознаграждениями социальные платежи (пенсионное, медицинское страхование и др.);

е) связанные с осуществлением капитальных вложений проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива;

ж) величина возникшего при осуществлении капитальных вложений оценочного обязательства, в том числе по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также возникшего в связи с использованием труда работников организации;

з) иные затраты, в отношении которых соблюдаются условия, установленные пунктом 6 настоящего Стандарта.

**11. Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией при осуществлении капитальных вложений, включаются в стоимость капитальных вложений:**

**а) за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов;**

**б) с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления.**

13. 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.**

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

**16. В капитальные вложения не включаются:**

а) затраты, понесенные до принятия решения о приобретении, создании, улучшении и (или) восстановлении объектов основных средств;

б) затраты на поддержание работоспособности или исправности основных средств, их текущий ремонт (за исключением случая, указанного в подпункте "г" пункта 10 настоящего Стандарта);

в) затраты на неплановые ремонты основных средств, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают нормативные показатели функционирования объектов основных средств, в том числе сроки полезного использования, но не улучшают и не продлевают их;

г) 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);

д) затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;

е) обесценение других активов, независимо от того, использовались ли эти активы при осуществлении капитальных вложений;

**ж) управленческие расходы, за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, созданием, улучшением и (или) восстановлением основных средств;**

**з) расходы на рекламу и продвижение продукции;**

и) затраты, связанные с организацией хозяйственной деятельности в новом месте, с новыми покупателями или с новыми видами продукции;

к) затраты на перемещение, ликвидацию ранее использовавшихся основных средств организации, независимо от того, являются ли такие перемещение, ликвидация необходимыми для осуществления капитальных вложений;

л) затраты на предстоящую реструктуризацию деятельности организации;

**м) затраты на обучение персонала;**

н) иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления основных средств.

Указанные в настоящем пункте затраты признаются расходами периода, в котором понесены.

**17. Организация проверяет капитальные вложения на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным** **стандартом** **финансовой отчетности (IAS) 36 "Обесценение активов", 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).**

18. Капитальные вложения по их завершении, то есть после приведения объекта капитальных вложений в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, считаются основными средствами.

**19. Капитальные вложения, которые выбывают или не способны приносить организации экономические выгоды в будущем, списываются с бухгалтерского учета. Списание капитальных вложений обусловливается, например:**

**а) передачей имущества другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, передачей в некоммерческую организацию;**

**б) физическим выбытием имущества в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями;**

**в) прекращением осуществления капитальных вложений при отсутствии перспектив возобновления или продажи незавершенных объектов.**

25. 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.

26. 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).

**Рекомендация Р-135/2022-ОК НКО «Переход на новый порядок учета основных средств в некоммерческих организациях»**

**Отраслевой комитет по бухгалтерскому учету** **в некоммерческих организациях (ОК НКО)**

**2022-01-10**

**РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-135/2022-ОК НКО
«ПЕРЕХОД НА НОВЫЙ ПОРЯДОК УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ»**

**ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

В связи с вступлением в силу ФСБУ 6/2020 «Основные средства» у некоммерческих организаций (далее – НКО) возникает необходимость начислять амортизацию по основным средствам.

В соответствии с пунктом 17 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утратившего силу с 01.01.2022), по объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начислялась, по ним на забалансовом счете производилось обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом применительно к порядку, приведенному в пункте 19 ПБУ 6/01.

ФСБУ 6/2020 в пунктах 48, 49 и 51 предусматривает несколько вариантов изменения учетной политики в связи с началом применения Стандарта, в том числе порядок определения накопленной амортизации на дату начала его применения. Однако Стандарт не содержит специальных переходных положений для НКО, в частности, не дает разъяснений о соотнесении признаваемой накопленной амортизации с числящимся в учете НКО за балансом накопленном износом. Также ФСБУ 6/2020 не содержит положений по корректировке статей целевого финансирования НКО, в частности, «Фонда недвижимого и особо ценного движимого имущества», учет которого по сложившейся практике в НКО традиционно увязывался с учетом основных средств.

В соответствии с изложенным настоящая Рекомендация определяет порядок отражения в бухгалтерском учете последствий изменения учетной политики НКО в связи с началом применения ФСБУ 6/2020, принимая во внимание специфику учета в некоммерческих организациях.

**РЕШЕНИЕ**

**1.**Некоммерческая организация, принявшая решение отражать последствия изменений учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 в соответствии с **пунктом 48 Стандарта,** рассчитывает все составляющие балансовой стоимости основных средств, указанные в пункте 25 Стандарта, – **первоначальную стоимость, накопленную амортизацию и накопленное обесценение**, – на начало отчетного периода, начиная с которого применяет Стандарт, как если бы Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни, а ***также пересчитывает эти же величины на начало периода, предшествующего отчетному, и корректирует связанные с ними показатели за период, предшествующий отчетному***. Накопленный за балансом износ основных средств списывается.

**2.**Некоммерческая организация, принявшая решение отражать последствия изменений учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 в соответствии **с пунктом 49 Стандарта,** признает на начало отчетного периода, начиная с которого применяет Стандарт, накопленную амортизацию, определяя ее в соответствии со Стандартом исходя из первоначальной стоимости, признанной до начала применения Стандарта в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования, определенного в соответствии со Стандартом. ***При этом другие составляющие балансовой стоимости основных средств не пересчитываются, сравнительные показатели за период, предшествующий отчетному, также не пересчитываются. Накопленный за балансом износ основных средств списывается.***

**3.**Некоммерческая организация, принявшая решение отражать последствия изменений учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 в соответствии **с пунктом 51 Стандарта,** **сохраняет все составляющие балансовой стоимости основных средств в тех суммах, в** которых они сформировались в бухгалтерском учете некоммерческой организации до начала применения Стандарта в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой. ***При этом с начала отчетного периода, начиная с которого некоммерческая организация применяет Стандарт, накопленный за балансом износ основных средств считается накопленной амортизацией этих основных средств.*** В этой связи, начиная с указанного момента, такая накопленная амортизация (бывший накопленный износ) вычитается из первоначальной стоимости основного средства в целях определения его балансовой стоимости в соответствии с пунктом 25 Стандарта.

**4.**В случае если организация до начала применения ФСБУ 6/2020 увязывала порядок учета ***какой-либо статьи (статей) целевого финансирования бухгалтерского баланса (например, «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества» или «Целевые средства»)*** с порядком учета основных средств, такая организация должна принять решение ***о целесообразности дальнейшего формирования такой статьи (статей) в условиях нового порядка учета основных средств с 1 января 2022 года*** с учетом необходимости определения их балансовой стоимости в соответствии с пунктом 25 ФСБУ 6/2020.

**5.**Сальдированный результат корректировки составляющих балансовой стоимости основных средств в соответствии с пунктами 1 – 3 настоящей Рекомендации в части влияния на чистые активы некоммерческой организации ***относится на статью (статьи) целевого финансирования бухгалтерского баланса некоммерческой организации («Целевой капитал», «Целевые средства», «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества», «Резервный и иные целевые фонды»*** или др.). При этом некоммерческая организация самостоятельно определяет статью (статьи) целевого финансирования, на которые относится этот результат, сообразно своей учетной политике в отношении этих статей исходя из их экономического содержания, с учетом решения, принятого в соответствии с пунктом 4 настоящей Рекомендации.

**Д 01 1 000 000 отражена первоначальная стоимость ОС**

**Д 83 ( 86) К 02 200 000 начислена амортизация за СПИ**

 **Или**

**Д 84 К 02 200 000**

**Износ**

 **010 200 000 (списание износа с забалансового счета)**

**ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

В соответствии с пунктом 27 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» стоимость основных средств погашается посредством амортизации, если иное не установлено Стандартом. При этом Стандарт не предусматривает исключения по начислению амортизации для некоммерческих организаций в отличие от ранее действовавших правил. Так, в соответствии с п. 17 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, которое утратило силу с 1 января 2022 г., по объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом применительно к порядку, приведенному в пункте 19 Положения.

Кроме того, в соответствии с п.25 ФСБУ 6/2020 в бухгалтерском балансе основные средства отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения. Действовавшее ранее ПБУ 6/01 не содержало понятие балансовой стоимости основных средств и не устанавливало каких-либо требований в отношении стоимости, по которой основные средства должны отражаться в бухгалтерском балансе. При этом по сложившейся практике, поскольку большинство НКО не признавали обесценение основных средств, а также ввиду начисления износа за балансом вместо амортизации, основные средства НКО отражались в бухгалтерском балансе по первоначальной стоимости. В этой связи с началом применения ФСБУ 6 в любом случае (независимо от способа перехода на новый стандарт) балансовая стоимость амортизируемых основных средств НКО изменится, так как начиная с 1 января 2022 г. (или ранее при досрочном применении) для её определения из первоначальной стоимости основных средств должна вычитаться, как минимум, накопленная амортизация, тогда как ранее эта амортизация начислялась в форме износа за балансом и поэтому не влияла на балансовую стоимость.

ФСБУ 6/2020 предусматривает три способа отражения последствий изменений учетной политики в связи с началом применения этого Стандарта. ***Так, в соответствии с пунктом 48 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 (далее – ретроспективный способ перехода).***

В свою очередь в соответствии ***с пунктом 49 в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, начиная с которой применяется настоящий Стандарт, допускается не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, произведя единовременную корректировку балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) в соответствии с данным пунктом.*** Для целей указанной корректировки балансовой стоимостью основных средств считается их первоначальная стоимость (с учетом переоценок), признанная до начала применения Стандарта в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой, за вычетом накопленной амортизации. При этом накопленная амортизация рассчитывается в соответствии со Стандартом исходя из указанной первоначальной стоимости, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования, определенного в соответствии со Стандартом (далее – ограниченно ретроспективный способ перехода).

Кроме того, в ***соответствии с пунктом 51 организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может начать применять Стандарт перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета) (далее – перспективный способ перехода).***

Таким образом, от выбранного организацией способа перехода зависит характер и объем корректировок сформированной в бухгалтерском учете информации об основных средствах, которые необходимо сделать с началом применения ФСБУ 6/2020.

В случае выбора ретроспективного способа перехода по пункту 48 ФСБУ 6/2020 организация должна заново определить все компоненты балансовой стоимости основных средств – первоначальную стоимость, накопленную амортизацию, накопленное обесценение – как на дату начала отчетного периода, так и на дату начала представляемого в бухгалтерской отчетности сравнительного периода, вместе с пересчетом данных за этот сравнительный период. При этом организация исходит из предположения о том, что ФСБУ 6/2020 применялся всегда (с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни).

В случае выбора ограниченно ретроспективного способа перехода по пункту 49 ФСБУ 6/2020 организация должна заново определить только накопленную амортизацию основных средств. При этом накопленное обесценение основных средств не принимается во внимание, а первоначальная стоимость сохраняется в той сумме, в которой она сформировалась в учете до начала применения ФСБУ 6/2020 в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой. Накопленная амортизация рассчитывается в соответствии с Главой III ФСБУ 6/2020 на основе всей имеющейся информации по состоянию на дату перехода исходя из ликвидационной стоимости, соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования и выбранного организацией способа амортизации. Суммы накопленного за балансом износа при этом списывается. Для целей определения накопленной амортизации сумма ранее начисленного износа не имеет значения и на порядок определения не влияет.

В случае выбора перспективного способа перехода по пункту 51 ФСБУ 6/2020 (при наличии такого права) организация сохраняет сформированные ранее данные бухгалтерского учета основных средств в прежних суммах. При этом накопленный за балансом износ с 1 января 2022 г. (или ранее при досрочном применении) считается накопленной амортизацией. Эта амортизация в силу требований пункта 25 ФСБУ 6/2020 должна, начиная с указанной даты, вычитаться из первоначальной стоимости при определении балансовой стоимости основных средств. В этой связи на указанную дату чистые активы НКО уменьшатся на сумму сформированного в учете накопленного износа основных средств ввиду его переклассификации в накопленную амортизацию.

**ИЛЛЮСТРАТИВНЫЙ МАТЕРИАЛ**

**Матрица решений по корректировке компонентов балансовой стоимости основных средств некоммерческой организации при переходе на ФСБУ 6/2020 на дату начала отчетного периода, начиная с отчетности за который применяется Стандарт**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Порядок перехода** | **Первоначальная стоимость** | **Накопленная амортизация** | Накопленное обесценение | Накопленный за балансом износ |
| **Ретроспективный (п.48 ФСБУ 6)** | Корректируется ретроспективно | Признается ретроспективно | Признается ретроспективно | Списывается |
| **Ограниченно ретроспективный (п.49 ФСБУ 6)** | Не изменяется | Признается исходя из новых элементов амортизации | Не признается | Списывается |
| **Перспективный (п.51 ФСБУ 6)** | Не изменяется | Переклассифицируется из учтенного за балансом износа | Не признается | Переклассифицируется в накопленную амортизацию |

**ИЛЛЮСТРАТИВНЫЕ ПРИМЕРЫ**

**НКО начинает применять ФСБУ 6/2020 с отчетности за 2022 год.**
По состоянию на 31.12.2021 в учете НКО числится объект основных средств, введенный в декабре 2018 года, первоначальной стоимостью 1 млн.руб.
По объекту за балансом начислялся износ исходя из изначально установленного срока использования 10 лет по 100 тыс. руб. в год. Соответственно, накопленный износ на 31.12.2021 составил 300 тыс. руб.
На момент начала применения ФСБУ 6/2020 (31.12.2021) оставшийся срок полезного использования объекта, определяемый по правилам ФСБУ 6/2020, оценивается в 5 лет. Получение выгод от выбытия объекта не предполагается, соответственно его ликвидационная стоимость равна нулю. Характер выгод, получаемых от объекта, - равномерный, соответственно предполагается начисление амортизации линейным способом.
При формировании первоначальной стоимости в неё не были включены затраты в сумме 200 тыс.руб., которые ФСБУ 6/2020 (с учетом положений ФСБУ 26) требует включать в первоначальную стоимость основного средства (например, оценочные обязательства или др.).

**A.**НКО принимает решение начать применять ФСБУ 6/2020 ретроспективно (по пункту 48 ФСБУ 6/2020), то есть, как если бы Стандарт применялся с момента возникновения затрат на приобретение (создание) объекта основных средств.
НКО корректирует первоначальную стоимость объекта – увеличивает ее на неучтенные ранее 200 тыс.руб. до 1,2 млн. руб.
Накопленная амортизация рассчитывается из предположения, что она начислялась исходя из изначально определенного по правилам ФСБУ 6/2020 общего срока полезного использования 8 лет (3 истекший и 5 оставшийся), то есть объект амортизировался по 150 тыс.руб. в год (1200/8). Накопленная амортизация составит 150\*3 = 450 тыс.руб., которую НКО начисляет единовременно.
Балансовая стоимость объекта на момент начала применения ФСБУ 6 составит 750 тыс.руб. (1200–450). Корректировка статьи (статей) целевого финансирования равна итоговой корректировке балансовой стоимости основного средства –250 тыс.руб (200–450).
Итого, балансовые корректировки на 31.12.2021 составят:
Первоначальная стоимость – 200 тыс. руб. (Дебет)
Накопленная амортизация – 450 тыс. руб. (Кредит)
Статья (статьи) целевого финансирования – 250 тыс. руб. (Дебет)
Забалансовый износ в размере 300 тыс.руб. единовременно списывается с бухгалтерского учета, на баланс данное списание не влияет.

31.12.2022

Д 01 250 000 ( 200 000 – 450 000) корректировка первоначальной стоимости

Д 86 К 02 450 000 начислена сумма амортизации исходя из срока 3 года (СПИ 8 лет)

 К 010 300 000

**B.**НКО принимает решение начать применять ФСБУ 6/2020 ограниченно ретроспективно (по пункту 49 ФСБУ 6/2020), то есть, с единовременной корректировкой накопленной амортизации.
В этом случае никакие показатели кроме накопленной амортизации не корректируются.
В частности, первоначальная стоимость объекта сохраняется в сформированной в учете сумме 1 млн. руб.
Исходя из соотношения истекшего (3 года) и оставшегося (5 лет) срока полезного использования объекта соотношение накопленной амортизации с балансовой стоимостью объекта на момент начала применения ФСБУ 6/2020 (31.12.2021) должно составлять 3 к 5 (3/5), соответственно, накопленная амортизация по нему должна составить 3/(3+5) = 3/8 от первоначальной стоимости объекта, что составит 375 тыс.руб. Эту накопленную амортизацию НКО начисляет единовременно вместе с корректировкой на ту же сумму статьи (статей) целевого финансирования.
Итого балансовые корректировки на 31.12.2021 составят:
Накопленная амортизация – 375 тыс. руб. (Кредит)
Статья (статьи) целевого финансирования – 375 тыс. руб. (Дебет)
Забалансовый износ в размере 300 тыс.руб., как и в предыдущем случае, единовременно списывается с бухгалтерского учета, на баланс данное списание не влияет.

**C.**НКО, которая вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, принимает решение начать применять ФСБУ 6/2020 перспективно (по пункту 51 ФСБУ 6/2020).
В этом случае никакие сформированные в бухгалтерском учете суммы не меняются.
В частности, первоначальная стоимость объекта сохраняется в сформированной в учете сумме 1 млн. руб.
Накопленный износ в размере 300 тыс.руб. единовременно переводится из-за баланса на баланс в накопленную амортизацию, в связи с чем на ту же сумму одновременно корректируется статья (статьи) целевого финансирования.
Итого, балансовые корректировки на 31.12.2021 составят:
Накопленная амортизация – 300 тыс. руб. (Кредит)
Статья (статьи) целевого финансирования – 300 тыс. руб. (Дебет).

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПРИКАЗ

от 16 октября 2018 г. N 208н

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ФСБУ 25/2018 "БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ"

I. Общие положения

1. Настоящий Стандарт устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете организаций информации об объектах бухгалтерского учета при получении (предоставлении) за плату во временное пользование имущества, допустимые способы ведения бухгалтерского учета таких объектов, состав и содержание указанной информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций.

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.***

3. Настоящий Стандарт не применяется при предоставлении:

а) **участков недр для геологического изучения, разведки и (или) добычи полезных ископаемых;**

**б) результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, а также материальных носителей, в которых эти результаты и средства выражены;**

**в) объектов концессионного соглашения.**

4. Настоящий Стандарт не распространяется на организации государственного сектора.

**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.

6. Классификация объектов учета аренды производится на раннюю из двух дат: дату, на которую предмет аренды становится доступным для использования арендатором (далее - дата предоставления предмета аренды), или дату заключения договора аренды.

Классификация объектов учета аренды пересматривается при изменении соответствующего договора аренды.

7. В целях настоящего Стандарта в состав **арендных платежей** включаются платежи (за вычетом подлежащих возмещению сумм налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых сумм налогов), обусловленные договором аренды, в том числе:

**а) определенные в твердой сумме платежи арендатора арендодателю, вносимые периодически или единовременно, за вычетом платежей, осуществляемых арендодателем в пользу арендатора, в том числе возмещение арендодателем расходов арендатора;**

**б) переменные платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок, определенные на дату предоставления предмета аренды);**

**в) справедливая стоимость иного встречного предоставления, определенная на дату предоставления предмета аренды;**

**г) платежи, связанные с продлением или сокращением срока аренды, установленные договором аренды, когда такое изменение учитывается при расчете срока аренды;**

**д) платежи, связанные с правом выкупа предмета аренды арендатором, в случае, когда арендатор намерен воспользоваться таким правом;**

**е) суммы, подлежащие оплате (получению) в связи с гарантиями выкупа предмета аренды по окончании срока аренды.**

8. Для целей настоящего Стандарта справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 16 "Аренда" <1> и другими Международными стандартами финансовой отчетности и Разъяснениями Международных стандартов финансовой отчетности, принимаемыми Фондом Международных стандартов финансовой отчетности, введенными в действие на территории Российской Федерации, в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

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

***Срок аренды пересматривается в случае наступления событий, изменяющих допущения, которые использовались при первоначальном определении срока аренды (при предыдущем пересмотре срока аренды). Связанные с таким пересмотром корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.***

Течение срока аренды начинается с **даты предоставления предмета аренды.**

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**](#P78) **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"](#P73) 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"*](#P74) *и* [*"в"*](#P75) *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**](#P72) **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.*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Содержание операций** | **Дебет** | **Кредит** | **Первичный документ** |
| Бухгалтерские записи, связанные с поступлением предмета аренды (лизинга) |
| Отражены затраты на консультационные услуги, уплату комиссии по договору лизинга, доставку предмета лизинга и т.п. | 08-ППА(07-ППА [**1**](#P99)) | 60(23и др.) | Акт приемки-сдачи оказанных услуг(выполненных работ),Бухгалтерская справкаи др. |
| **Отражена** [**первоначальная оценка**](#P0) **обязательства по аренде** | **08-ППА****(****07-ППА**[**1**](#P99)**)** | **76-обязательство по аренде** | **Акт приемки-передачи лизингового имущества****(****Акт** **о приеме (поступлении) оборудования)** |
| Отражены лизинговые платежи, перечисленные до даты получения предмета лизинга включительно | 08-ППА | 76-аванс | Бухгалтерская справка |
| Отражено оценочное обязательство | 08-ППА | 96 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Отражены затраты на сборку, монтаж предмета аренды и т.п. | 08-ППА | 60(23и др.) | Акт приемки-сдачи выполненных работ(Расчетно-платежная ведомость,Бухгалтерскаясправка-расчети др.) |
| Принято к учету ППА | 01-ППА | 08-ППА | Акт о приведении объекта в состояние, пригодное к использованию(Акт о вводе объекта в эксплуатацию) |

|  |  |
| --- | --- |
| mem_210 |  |

После принятия ППА к учету на счет 01 погашайте его стоимость посредством начисления амортизации (п. 17 ФСБУ 25/2018).

**Д 20, 25, 26, 44 К 02 /ППА начисляется амортизация в течение срока договора аренды**

***Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета, может рассчитывать фактическую стоимость права пользования активом исходя из*** [***подпунктов "а"***](#P79) ***и*** [***"б"***](#P83) ***настоящего пункта. При принятии такого решения затраты, указанные в*** [***подпунктах "в"***](#P84) ***и*** [***"г"***](#P85) ***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.

15. Приведенная стоимость будущих арендных платежей определяется путем дисконтирования их **номинальных величин.** Дисконтирование производится с применением ставки, при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна справедливой стоимости предмета аренды. При этом негарантированной ликвидационной стоимостью предмета аренды считается предполагаемая справедливая стоимость предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды, за вычетом сумм, указанных в [подпункте "е" пункта 7](#P60) настоящего Стандарта, которые учтены в составе арендных платежей.

***В случае если ставка дисконтирования не может быть определена в соответствие с*** [***первым абзацем***](#P89) ***настоящего пункта, применяется ставка, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды.***

**Дисконтирование**

***Дисконтированная стоимость как вид оценки позволяет определить стоимость активов с учетом концепции временной стоимости денег. Смысл дисконтирования заключается в том, что текущая стоимость будущих финансовых потоков может существенно отличаться от их номинальной стоимости.***

В соответствии с МСФО (IFRS) 13 приведенная (дисконтированная) стоимость - это средство, используемое в целях приведения будущих денежных потоков с настоящей суммой через использование ставки дисконтирования.

Если срок обязательства более 12 месяцев после отчетной даты (или менее иного срока, установленного в учетной политике), то необходимо его дисконтировать (п. 20 ПБУ 8/2010).

Алгоритм здесь следующий.

1. Определить величину обязательства (не обращая внимания на предполагаемый срок исполнения обязательства).

2. Установить ставку дисконтирования (закрепить ее в учетной политике).

3. Определить коэффициент дисконтирования по следующей формуле:

,

где КД - коэффициент дисконтирования;

СД - ставка дисконтирования;

N - период дисконтирования оценочного обязательства в годах.

**4. Рассчитать приведенную стоимость оценочного обязательства, т.е. величину обязательства умножить на коэффициент дисконтирования.**

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

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

**18. Величина обязательства по аренде после признания увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически уплаченных арендных платежей.**

19. Величина начисляемых процентов определяется как произведение обязательства по аренде на начало периода, за который начисляются проценты, и процентной ставки, определенной в соответствии с [пунктом 15](#P89) настоящего Стандарта. Периодичность начисления процентов выбирается арендатором в зависимости от периодичности арендных платежей и от наступления отчетных дат.

20. Начисленные по обязательству по аренде проценты отражаются в составе расходов арендатора, за исключением той их части, которая включается в стоимость актива.

*21. Фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде пересматриваются в случаях:*

*изменения условий договора аренды;*

*изменения намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды;*

*изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде.*

*Изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом. Уменьшение обязательства по аренде сверх балансовой стоимости права пользования активом включается в доходы текущего периода.*

22. При изменении величины обязательства по аренде ставка дисконтирования пересматривается исходя из [пункта 15](#P89) настоящего Стандарта.

23. При полном или частичном прекращении договора аренды балансовая стоимость права пользования активом и обязательства по аренде списываются в соответствующей части. Образовавшаяся при этом разница признается в качестве дохода или расхода в составе прибыли (убытка).

**Как в учете арендатора, применяющего** **ФСБУ 25/2018****, отражаются операции по аренде основного средства (ОС)?**

Предмет аренды (движимое имущество) получен первого числа месяца аренды. Срок аренды - 24 месяца. По его окончании имущество возвращается арендодателю. Ежемесячный арендный платеж составляет 86 400 руб. (в том числе НДС 14 400 руб.). Он вносится на последнее число каждого месяца действия договора. Счета-фактуры на арендные платежи арендодатель выставляет ежемесячно на последнее число месяца. *Ставка, по которой организация могла бы получить заем на сопоставимых условиях, составляет 12% годовых.*

Амортизация в бухгалтерском учете начисляется линейным способом. Предмет аренды используется в основной деятельности организации. Для целей бухгалтерского учета отчетным периодом является месяц. В налоговом учете применяется метод начисления. Отчетными периодами по налогу на прибыль признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Полученный предмет аренды арендатор признает в качестве ППА по фактической стоимости. В данном случае она равна величине первоначальной оценки обязательства по аренде (п. п. 10, 13 ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды", утвержденного Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н).

Обязательство по аренде равно сумме приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату оценки. Эта стоимость определяется путем дисконтирования номинальных величин будущих арендных платежей. Если арендатор не может определить ставку, при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости равна справедливой стоимости предмета аренды, то он применяет ставку, по которой мог бы получить заем на сопоставимых условиях (п. п. 14, 15 ФСБУ 25/2018). В данном случае организация не может определить ставку дисконтирования расчетным путем. Соответственно, она использует ставку, по которой могла бы получить заем на сопоставимых условиях, - 12% годовых.

В рассматриваемой ситуации арендные платежи вносятся ежемесячно. Для их дисконтирования месячная ставка определяется по формуле:

Месячная ставка = ((1 + годовая ставка / 100)1/12 - 1) x 100%.

В данном случае месячная ставка равна 0,9489% (((1 + 12/100)1/12 - 1) x 100%).

Текущая приведенная стоимость одного будущего денежного потока рассчитывается по формуле (Рекомендация Р-65/15 "Ставка дисконтирования"):

,

*где V - текущая приведенная стоимость арендного платежа;*

*A - номинальная величина арендного платежа (без учета НДС);*

*R - ставка дисконтирования за месяц;*

*T - время от момента оценки до момента платежа (количество месяцев до даты платежа).*

В таблице отражена приведенная стоимость каждого арендного платежа, рассчитанная с применением данной формулы. Расчеты произведены с использованием таблицы Excel.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата платежа | Количество месяцев до платежа | Номинальная величина арендного платежа (без НДС), руб. | Ставка дисконтирования за месяц / 100 | Текущая приведенная стоимость арендного платежа, руб. |
| Последний день 1-го месяца платежа | 1 | 72 000 | 0,009489 | 71 323,21 |
| Последний день 2-го месяца платежа | 2 | 72 000 | 0,009489 | 70 652,79 |
| Последний день 3-го месяца платежа | 3 | 72 000 | 0,009489 | 69 988,67 |
| Последний день 4-го месяца платежа | 4 | 72 000 | 0,009489 | 69 330,79 |
| Последний день 5-го месяца платежа | 5 | 72 000 | 0,009489 | 68 679,09 |
| Последний день 6-го месяца платежа | 6 | 72 000 | 0,009489 | 68 033,52 |
| Последний день 7-го месяца платежа | 7 | 72 000 | 0,009489 | 67 394,02 |
| Последний день 8-го месяца платежа | 8 | 72 000 | 0,009489 | 66 760,53 |
| Последний день 9-го месяца платежа | 9 | 72 000 | 0,009489 | 66 132,99 |
| Последний день 10-го месяца платежа | 10 | 72 000 | 0,009489 | 65 511,36 |
| Последний день 11-го месяца платежа | 11 | 72 000 | 0,009489 | 64 895,56 |
| Последний день 12-го месяца платежа | 12 | 72 000 | 0,009489 | 64 285,56 |
| Последний день 13-го месяца платежа | 13 | 72 000 | 0,009489 | 63 681,28 |
| Последний день 14-го месяца платежа | 14 | 72 000 | 0,009489 | 63 082,69 |
| Последний день 15-го месяца платежа | 15 | 72 000 | 0,009489 | 62 489,73 |
| Последний день 16-го месяца платежа | 16 | 72 000 | 0,009489 | 61 902,34 |
| Последний день 17-го месяца платежа | 17 | 72 000 | 0,009489 | 61 320,47 |
| Последний день 18-го месяца платежа | 18 | 72 000 | 0,009489 | 60 744,07 |
| Последний день 19-го месяца платежа | 19 | 72 000 | 0,009489 | 60 173,08 |
| Последний день 20-го месяца платежа | 20 | 72 000 | 0,009489 | 59 607,47 |
| Последний день 21-го месяца платежа | 21 | 72 000 | 0,009489 | 59 047,17 |
| Последний день 22-го месяца платежа | 22 | 72 000 | 0,009489 | 58 492,14 |
| Последний день 23-го месяца платежа | 23 | 72 000 | 0,009489 | 57 942,32 |
| Последний день 24-го месяца платежа | 24 | 72 000 | 0,009489 | 57 397,68 |
| Итого | X | 1 728 000 | X | 1 538 868,52 |

Такой же результат в данном случае можно получить, используя финансовую функцию Excel ПС, при внесении арендных платежей в одинаковой сумме через равный промежуток времени (аннуитеты).

Таким образом, ППА принимается к учету в сумме первоначальной оценки обязательства, равной 1 538 868,52 руб.

Арендатор должен применять единую учетную политику в отношении ППА и схожих по характеру использования активов (в данном случае ОС) с учетом особенностей, установленных ФСБУ 25/2018 (п. 10 данного ФСБУ). Значит, арендатор принимает к учету ППА и начисляет по нему амортизацию в том же порядке, что и по ОС.

Стоимость ППА погашается посредством начисления амортизации. Годовая сумма амортизационных отчислений при линейном способе ее начисления рассчитывается на основании фактической стоимости ППА и нормы амортизации. Она исчисляется исходя из срока его полезного использования. Этот срок устанавливается при принятии ППА к учету. В данном случае он равен 24 месяцам исходя из срока действия договора аренды. В течение отчетного года амортизационные отчисления начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы. Таким образом, годовая норма амортизации составит 50% (100% / 2 года), годовая сумма амортизационных отчислений - 769 434,26 руб. (1 538 868,52 руб. x 50 / 100), а ежемесячная сумма амортизации по ППА - 64 119,52 руб. (769 434,26 руб. / 12 мес.). Амортизация начисляется с месяца, следующего за месяцем принятия ППА к учету (п. 17 ФСБУ 25/2018, п. п. 18 - 21 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н).

Ежемесячная сумма начисленной амортизации по ППА включается в состав расходов по обычным видам деятельности (п. п. 5, 16, 18 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

В бухгалтерском учете арендатора расходы в виде арендной платы не отражаются. В составе расходов он признает проценты. В рассматриваемом случае они включаются в состав прочих расходов ежемесячно. Величина процентов определяется как произведение обязательства по аренде на начало периода, за который начисляются проценты, и процентной ставки. В течение срока аренды обязательство увеличивается на сумму процентов и уменьшается на уплаченные арендные платежи (п. п. 18, 19, 20 ФСБУ 25/2018, п. п. 11, 18 ПБУ 10/99).

**В таблице приведены начисленные проценты и остатки обязательства по аренде. Они рассчитаны с использованием таблицы Excel.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Месяц** | **Остаток обязательства на начало месяца, руб.** | **Арендные платежи, руб.** | **Ставка дисконтирования за месяц** | **Начисленные проценты, руб.** | **Остаток обязательства на конец месяца, руб.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 = гр. 2 x гр. 4 | 6 = гр. 2 + гр. 5 - гр. 3 |
| 1-й месяц | 1 538 868,52 | 72 000 | 0,009489 | 14 602,32 | 1 481 470,84 |
| 2-й месяц | 1 481 470,84 | 72 000 | 0,009489 | 14 057,68 | 1 423 528,52 |
| 3-й месяц | 1 423 528,52 | 72 000 | 0,009489 | 13 507,86 | 1 365 036,38 |
| 4-й месяц | 1 365 036,38 | 72 000 | 0,009489 | 12 952,83 | 1 305 989,21 |
| 5-й месяц | 1 305 989,21 | 72 000 | 0,009489 | 12 392,53 | 1 246 381,74 |
| 6-й месяц | 1 246 381,74 | 72 000 | 0,009489 | 11 826,92 | 1 186 208,66 |
| 7-й месяц | 1 186 208,66 | 72 000 | 0,009489 | 11 255,93 | 1 125 464,59 |
| 8-й месяц | 1 125 464,59 | 72 000 | 0,009489 | 10 679,53 | 1 064 144,13 |
| 9-й месяц | 1 064 144,13 | 72 000 | 0,009489 | 10 097,66 | 1 002 241,79 |
| 10-й месяц | 1 002 241,79 | 72 000 | 0,009489 | 9 510,27 | 939 752,06 |
| 11-й месяц | 939 752,06 | 72 000 | 0,009489 | 8 917,31 | 876 669,37 |
| 12-й месяц | 876 669,37 | 72 000 | 0,009489 | 8 318,72 | 812 988,09 |
| 13-й месяц | 812 988,09 | 72 000 | 0,009489 | 7 714,44 | 748 702,53 |
| 14-й месяц | 748 702,53 | 72 000 | 0,009489 | 7 104,44 | 683 806,97 |
| 15-й месяц | 683 806,97 | 72 000 | 0,009489 | 6 488,64 | 618 295,61 |
| 16-й месяц | 618 295,61 | 72 000 | 0,009489 | 5 867,01 | 552 162,62 |
| 17-й месяц | 552 162,62 | 72 000 | 0,009489 | 5 239,47 | 485 402,09 |
| 18-й месяц | 485 402,09 | 72 000 | 0,009489 | 4 605,98 | 418 008,07 |
| 19-й месяц | 418 008,07 | 72 000 | 0,009489 | 3 966,48 | 349 974,55 |
| 20-й месяц | 349 974,55 | 72 000 | 0,009489 | 3 320,91 | 281 295,46 |
| 21-й месяц | 281 295,46 | 72 000 | 0,009489 | 2 669,21 | 211 964,67 |
| 22-й месяц | 211 964,67 | 72 000 | 0,009489 | 2 011,33 | 141 976,00 |
| 23-й месяц | 141 976,00 | 72 000 | 0,009489 | 1 347,21 | 71 323,22 |
| 24-й месяц | 71 323,22 | 72 000 | 0,009489 | 676,79 | 0,00 |

При прекращении договора аренды арендатор списывает балансовую стоимость ППА и обязательство по аренде (п. 23 ФСБУ 25/2018).

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | Первичный документ |
| В первом месяце аренды |
| Отражено обязательство по арендным платежам | 08-ППА | 76-а | 1 538 868,52 | Договор аренды,Акт приема-передачи имущества в аренду,Бухгалтерская справка-расчет |
| Принято к учету ППА | 01-ППА | 08-ППА | 1 538 868,52 | Договор аренды,Акт о приеме-передаче ППА |
| Признаны проценты | **91-2** | **76-а** | **14 602,32** | Бухгалтерская справка-расчет |
| Предъявлен к уплате НДС | 19 | 76-НДС | 14 400 | Счет-фактура |
| Принят к вычету НДС с суммы ежемесячного арендного платежа | 68-НДС | 19 | 14 400 | Счет-фактура |
| Перечислен ежемесячный арендный платеж (без учета НДС) | **76-а** | **51** | **72 000** | Выписка банка по расчетному счету |
| Перечислен НДС в составе ежемесячного арендного платежа | 76-НДС | 51 | 14 400 | Выписка банка по расчетному счету |
| Отражено ОНО | **68-пр** | **77** | **11 479,54** | Бухгалтерская справка-расчет |
| **Ежемесячно со 2-го по 12-й месяц включительно** |
| Начислена амортизация | 20(25и др.) | 02-ППА | 64 119,52 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Признаны проценты  | 91-2 | 76-а | 14 057,68 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Предъявлен к уплате НДС | 19 | 76-НДС | 14 400 | Счет-фактура |
| Принят к вычету НДС с суммы ежемесячного арендного платежа | 68-НДС | 19 | 14 400 | Счет-фактура |
| Перечислен ежемесячный арендный платеж (без учета НДС) | 76-а | 51 | 72 000 | Выписка банка по расчетному счету |
| Перечислен НДС в составе ежемесячного арендного платежа | 76-НДС | 51 | 14 400 | Выписка банка по расчетному счету |
| Уменьшено ОНО  | 77 | 68-пр | 1 235,44 | Бухгалтерская справка-расчет |
| **Ежемесячно с 13-го по 23-й месяц включительно** |
| Начислена амортизация | 20(25и др.) | 02-ППА | 64 119,52 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Признаны проценты  | 91-2 | 76-а | 7 714,44 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Предъявлен к уплате НДС | 19 | 76-НДС | 14 400 | Счет-фактура |
| Принят к вычету НДС с суммы ежемесячного арендного платежа | 68-НДС | 19 | 14 400 | Счет-фактура |
| Перечислен ежемесячный арендный платеж (без учета НДС) | 76-а | 51 | 72 000 | Выписка банка по расчетному счету |
| Перечислен НДС в составе ежемесячного арендного платежа | 76-НДС | 51 | 14 400 | Выписка банка по расчетному счету |
| Отражено ОНО  | 68-пр | 77 | 33,21 | Бухгалтерская справка-расчет |
| В 24-м (последнем) месяце аренды |
| Начислена амортизация | 20(25и др.) | 02-ППА | 64 119,52 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Признаны проценты | 91-2 | 76-а | 676,79 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Предъявлен к уплате НДС | 19 | 76-НДС | 14 400 | Счет-фактура |
| Принят к вычету НДС с суммы ежемесячного арендного платежа | 68-НДС | 19 | 14 400 | Счет-фактура |
| Перечислен ежемесячный арендный платеж (без учета НДС) | 76-а | 51 | 72 000 | Выписка банка по расчетному счету |
| Перечислен НДС в составе ежемесячного арендного платежа | 76-НДС | 51 | 14 400 | Выписка банка по расчетному счету |
| При возвращении объекта аренды |
| Начислена амортизация | 20(25и др.) | 02-ППА | 64 119,52 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Списана фактическая стоимость ППА | 01-в | 01-ППА | 1 538 868,52 | Договор аренды,Акт приема-передачи (возврата имущества из аренды) |
| Отражена амортизация, начисленная по ППА(64 119,52 x 24 мес.) | 02-ППА | 01-в | 1 538 868,52 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Погашено ОНО | 77 | 68-пр | 12 823,91 | Бухгалтерская справка-расчет |

**Пример отражения в бухгалтерском учете операций по договору лизинга**

**Организация 31.07.2019 получила в лизинг торговое оборудование сроком на три года. Оборудование переходит в собственность организации после выплаты всех лизинговых платежей.**

Стоимость приобретения оборудования лизингополучателем (без учета НДС) составила **1 000 000** руб.

Сумма ежемесячного лизингового платежа равна **43 200 руб., в том числе НДС 7 200 руб.** Общая сумма лизинговых платежей - 1 555 200 руб., в том числе НДС 259 200 руб.

Лизинговые платежи уплачиваются на последнее число каждого месяца.

На монтаж оборудования, выполненный в сентябре 2019 г., организация потратила 216 000 руб., в том числе НДС 36 000 руб.

Срок полезного использования оборудования организация установила **равным шести годам. Амортизация по основным средствам начисляется линейным способом.**

Отчетным периодом у организации является месяц.

В качестве первоначальной оценки обязательства по аренде (**приведенной суммы будущих лизинговых платежей**) организацией **принята справедливая стоимость предмета лизинга - стоимость его приобретения лизингополучателем** (без НДС), потому что **авансовых платежей договором не предусмотрено, а негарантированная ликвидационная стоимость равна нулю**.

С помощью финансовой функции Excel СТАВКА организация определила **месячную процентную ставку, заложенную в договор лизинга (19,24%). Она равна 1,47465% (с учетом округления).**

Перевела годовую процентную ставку в месячную. С учетом округления ставка составила **1,47465% =(((1 + 0,1924)1/12 - 1) x 100%);**

***Ставка = ((1 + Годовая ставка)N - 1) x 100%, где***

***N = 1/4 - при определении квартальной ставки;***

***N = 1/12 - при определении месячной ставки.***

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Отчетный период (месяц) | Остаток обязательства на начало периода, руб.(кредит счета 76) | Проценты, руб.(кредит счета 76) | Лизинговый платеж, руб.(дебет счета 76) | Остаток обязательства на конец периода, руб.(кредит счета 76) |
| 1 | 2 | **3 = 2 x Ставка** | 4 | 5 = 2 + 3 - 4 |
| август 2019 г. | **1 000 000,00** | 14 746,54 | 36 000 | 978 746,54 |
| сентябрь 2019 г. | 978 746,54 | 14 433,12 | 36 000 | 957 179,66 |
| октябрь 2019 г. | 957 179,66 | 14 115,09 | 36 000 | 935 294,75 |
| ноябрь 2019 г. | 935 294,75 | 13 792,36 | 36 000 | 913 087,11 |
| декабрь 2019 г. | 913 087,11 | 13 464,87 | 36 000 | 890 551,98 |
| январь 2020 г. | 890 551,98 | 13 132,56 | 36 000 | 867 684,54 |
| февраль 2020 г. | 867 684,54 | 12 795,34 | 36 000 | 844 479,88 |
| март 2020 г. | 844 479,88 | 12 453,15 | 36 000 | 820 933,03 |
| апрель 2020 г. | 820 933,03 | 12 105,92 | 36 000 | 797 038,95 |
| май 2020 г. | 797 038,95 | 11 753,57 | 36 000 | 772 792,52 |
| июнь 2020 г. | 772 792,52 | 11 396,01 | 36 000 | 748 188,53 |
| июль 2020 г. | 748 188,53 | 11 033,19 | 36 000 | 723 221,72 |
| август 2020 г. | 723 221,72 | 10 665,02 | 36 000 | 697 886,74 |
| сентябрь 2020 г. | 697 886,74 | 10 291,41 | 36 000 | 672 178,15 |
| октябрь 2020 г. | 672 178,15 | 9 912,30 | 36 000 | 646 090,45 |
| ноябрь 2020 г. | 646 090,45 | 9 527,60 | 36 000 | 619 618,05 |
| декабрь 2020 г. | 619 618,05 | 9 137,22 | 36 000 | 592 755,27 |
| январь 2021 г. | 592 755,27 | 8 741,09 | 36 000 | 565 496,36 |
| февраль 2021 г. | 565 496,36 | 8 339,11 | 36 000 | 537 835,47 |
| март 2021 г. | 537 835,47 | 7 931,21 | 36 000 | 509 766,68 |
| апрель 2021 г. | 509 766,68 | 7 517,29 | 36 000 | 481 283,97 |
| май 2021 г. | 481 283,97 | 7 097,27 | 36 000 | 452 381,24 |
| июнь 2021 г. | 452 381,24 | 6 671,06 | 36 000 | 423 052,30 |
| июль 2021 г. | 423 052,30 | 6 238,56 | 36 000 | 393 290,86 |
| август 2021 г. | 393 290,86 | 5 799,68 | 36 000 | 363 090,54 |
| сентябрь 2021 г. | 363 090,54 | 5 354,33 | 36 000 | 332 444,87 |
| октябрь 2021 г. | 332 444,87 | 4 902,41 | 36 000 | 301 347,28 |
| ноябрь 2021 г. | 301 347,28 | 4 443,83 | 36 000 | 269 791,11 |
| декабрь 2021 г. | 269 791,11 | 3 978,48 | 36 000 | 237 769,59 |
| январь 2022 г. | 237 769,59 | 3 506,28 | 36 000 | 205 275,87 |
| февраль 2022 г. | 205 275,87 | 3 027,11 | 36 000 | 172 302,98 |
| март 2022 г. | 172 302,98 | 2 540,87 | 36 000 | 138 843,85 |
| апрель 2022 г. | 138 843,85 | 2 047,47 | 36 000 | 104 891,32 |
| май 2022 г. | 104 891,32 | 1 546,78 | 36 000 | 70 438,10 |
| июнь 2022 г. | 70 438,10 | 1 038,72 | 36 000 | 35 476,82 |
| июль 2022 г. | 35 476,82 | 523,16 (корректируем до 523,18) | 36 000 | 0 |

Операции, связанные с получением оборудования в лизинг, в бухгалтерском учете организации отражены следующим образом:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| **Получение оборудования в лизинг и его монтаж** |
| 31.07.2019 |
| Получено в лизинг торговое оборудование | 07-ППА | 76-обязательство по аренде | 1 000 000 |
| В сентябре 2019 г. |
| Оборудование передано в монтаж | 08-ППА | 07-ППА | 1 000 000 |
| Отражена стоимость работ по монтажу оборудования (без НДС)(216 000 - 36 000) | 08-ППА | 60 | 180 000 |
| НДС предъявлен подрядчиком | 19 | 60 | 36 000 |
| НДС принят к вычету | 68 | 19 | 36 000 |
| Работы оплачены подрядчику | 60 | 51 | 216 000 |
| Принято к учету ППА(1 000 000 + 180 000) | 01-ППА | 08-ППА | 1 180 000 |
| **Ежемесячно с октября 2019 г.** |
| Начислена амортизация по ППА (1 180 000 **/ 6 / 12)** | 44 | 02-ППА | 16 388,89 |
| **Начисление процентов и уплата лизинговых платежей** |
| В августе 2019 г. |
| Начислены проценты по обязательству по аренде | 91-2 | 76-обязательство по аренде | 14 746,54 |
| Перечислен лизинговый платеж (без НДС)(43 200 - 7 200) | 76-обязательство по аренде | 51 | 36 000 |
| Перечислен НДС в составе лизингового платежа | 76-НДС | 51 | 7 200 |
| НДС предъявлен лизингодателем | 19 | 76-НДС | 7 200 |
| НДС принят к вычету | 68 | 19 | 7 200 |
| ... |
| В июле 2022 г. |
| Начислены проценты | 91-2 | 76-обязательство по аренде | 523,18 |
| Перечислен лизинговый платеж (без НДС)(43 200 - 7 200) | 76-обязательство по аренде | 51 | 36 000 |
| Перечислен НДС в составе лизингового платежа | 76-НДС | 51 | 7 200 |
| НДС предъявлен лизингодателем | 19 | 76-НДС | 7 200 |
| НДС принят к вычету | 68 | 19 | 7 200 |
| **Торговое оборудование принято к учету в состав собственных ОС** | **01-ОС** | **01-ППА** | **1 180 000** |
| **Амортизация по ППА учтена как амортизация по собственному ОС****(16 388,89 x 34)** | **02-ППА** | **02-ОС** | **557 222,26** |

III. Учет у арендодателя

24. Объекты учета аренды классифицируются арендодателем на дату, указанную в [пункте 6](#P52) 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](#P87) 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"](#P108) и ["б" пункта 25](#P109) настоящего Стандарта.

29. Объекты учета неоперационной (финансовой) аренды учитываются арендодателем в соответствии с [пунктами 32](#P128) - [40](#P146) настоящего Стандарта.

Объекты учета операционной аренды учитываются арендодателем в соответствии с [пунктами 41](#P147) - [42](#P148) настоящего Стандарта.

Обстоятельства, свидетельствующие о распределении экономических выгод и рисков, следующие:

|  |  |
| --- | --- |
| ***Экономические выходы и риски сохраняются за арендодателем******(операционная аренда)*** | ***Экономические выходы и риски переходят к арендатору******(финансовая аренда)*** |
| - | Переход к арендатору права собственности на предмет аренды |
| - | Право арендатора на покупку предмета аренды по цене, значительно ниже его справедливой стоимости |
| Срок аренды **существенно меньше** периода, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию | Срок аренды **сопоставим** с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию |
| - | Арендатор имеет право на продление срока аренды с арендной платой, значительно ниже рыночной |
| - | Арендатор имеет право на досрочное расторжение договора и компенсирует убытки арендодателя, связанные с расторжением |
| Приведенная стоимость будущих арендных платежей **существенно меньше** справедливой стоимости предмета аренды | Приведенная стоимость будущих арендных платежей **сопоставима** со справедливой стоимостью предмета аренды |
| ***Предмет аренды - объект, имеющий неограниченный срок использования, потребительские свойства которого с течением времени не изменяются (например, земля, объекты природопользования)*** | Предмет аренды - объект, использовать который без существенных изменений (реконструкции, модификации и т.д.) может только арендатор |
| - | Убытки (прибыль) от изменений справедливой оценки ликвидационной стоимости предмета аренды несет арендатор |

Для классификации аренды в качестве операционной или финансовой достаточно наличия **хотя бы одного** из перечисленных выше обстоятельств.

***Примеры классификации аренды как операционной и неоперационной (финансовой)***

**Пример 1.** Организация имеет в собственности офисное здание. С учетом технических характеристик срок, в течение которого здание будет оставаться пригодным к использованию, составляет 50 лет. Часть временно не используемых помещений организация сдала в аренду на два года без перехода права собственности и без права выкупа. Договор аренды может быть продлен по соглашению сторон на рыночных условиях. Арендатор имеет право досрочно расторгнуть договор аренды, уведомив арендодателя за один месяц до даты предполагаемого освобождения помещений. Поскольку срок аренды существенно меньше срока службы здания и приведенная стоимость арендных платежей за период аренды существенно меньше рыночной стоимости сдаваемых в аренду помещений, то экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на недвижимость, остаются у арендодателя. Поэтому организация классифицирует объект учета аренды в качестве **объекта учета операционной аренды**.

**Пример 2.** Организация сдает в аренду новое производственное оборудование. Срок, в течение которого оборудование будет пригодно к использованию, - 10 лет, срок аренды - 9 лет. Приведенная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды. По окончании аренды оборудование возвращается арендодателю. Однако, поскольку арендатор будет пользоваться оборудованием в течение почти всего срока его службы, к нему переходят экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности арендодателя на предмет аренды. Поэтому арендодатель классифицирует данную аренду как **неоперационную (финансовую)**.

30. **Классификация объекта учета аренды пересматривается в случае изменения договора аренды.** Изменения оценочных значений или изменения фактов и обстоятельств, **не меняющие условия договора аренды**, не могут рассматриваться в качестве оснований пересмотра арендодателем классификации объекта учета аренды.

31. **При изменении договора аренды объекты бухгалтерского учета учитываются арендодателем в качестве вновь возникших объектов учета аренды с даты вступления в силу указанных изменений в следующих случаях:**

а) если объекты учета аренды изначально классифицированы арендодателем как объекты учета операционной аренды;

б) если объекты учета аренды изначально классифицированы арендодателем как объекты учета неоперационной (финансовой) аренды, но вступление в силу изменений договора аренды на дату заключения договора аренды привело бы к классификации таких объектов в качестве объектов учета операционной аренды.

***32. В случае классификации объекта учета аренды в качестве объекта учета неоперационной (финансовой) аренды арендодатель признает инвестицию в аренду в качестве актива на дату предоставления предмета аренды.***

33. **Инвестиция в аренду оценивается в размере ее чистой стоимости.**

**Чистая стоимость инвестиции в аренду определяется путем дисконтирования ее валовой стоимости по процентной ставке**, ***при использовании которой приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду на дату предоставления предмета аренды равна сумме справедливой стоимости предмета аренды и понесенных арендодателем затрат в связи с договором аренды.***

34. ***Связанные с договором аренды затраты арендодателя включаются в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере осуществления этих затрат, за исключением случая, указанного в*** [***пункте 35***](#P133) ***настоящего Стандарта***. Справедливая стоимость предмета аренды включается арендодателем в чистую стоимость инвестиции в аренду на дату предоставления предмета аренды с отнесением указанной стоимости на расчеты с поставщиком (в случае договора лизинга) или с одновременным списанием переданного в аренду актива (в иных случаях, если предмет аренды признавался в составе активов). Образующаяся при этом разница относится на доходы (расходы) периода, в котором признана инвестиция в аренду.

35***. В случае если предмет неоперационной (финансовой) аренды перед началом аренды отражался в бухгалтерском учете арендодателя в качестве запасов (готовой продукции, товаров), арендодатель на дату предоставления предмета аренды:***

***а) признает выручку в размере справедливой стоимости предмета аренды;***

***б) признает актив в размере чистой стоимости инвестиции в аренду;***

***в) списывает переданные в аренду запасы;***

***г) признает расходы в размере списанной балансовой стоимости запасов за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды;***

***д) признает в качестве расходов связанные с договором аренды затраты арендодателя***.

36. **Чистая стоимость инвестиции в аренду после даты предоставления предмета аренды увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически полученных арендных платежей.**

37. Проценты, начисляемые по инвестиции в аренду, признаются арендодателем в качестве доходов периода, за который они начислены. Для расчета такого процентного дохода чистая стоимость инвестиции в аренду на начало периода, за который рассчитывается доход, умножается на процентную ставку за такой период, определенную в соответствии с [пунктом 33](#P130) Настоящего Стандарта.

38. Чистая стоимость инвестиции в аренду проверяется на обесценение в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 9 "Финансовые инструменты" в редакции 2014 года.

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

**39. Изменение чистой стоимости инвестиции в аренду в связи с изменением оценки негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды учитывается как изменение оценочных значений.**

***40. При возврате предмета неоперационной (финансовой) аренды арендодателю такой предмет принимается к бухгалтерскому учету в качестве актива определенного вида исходя из соответствующих условий признания с одновременным списанием оставшейся чистой стоимости инвестиции в аренду.***

41. В случае классификации объектов учета аренды в качестве объектов учета операционной аренды арендодатель не изменяет прежний принятый порядок учета актива в связи с его передачей в аренду, за исключением изменения оценочных значений.

***42. Доходы по операционной аренде признаются равномерно или на основе другого систематического подхода, отражающего характер использования арендатором экономических выгод от предмета аренды.***

**Порядок учета операционной аренды**

Доходы по операционной аренде признавайте равномерно или на основе другого систематического подхода, отражающего характер использования арендатором экономических выгод от предмета аренды (п. 42 ФСБУ 25/2018, п. п. 12, 15 ПБУ 9/99).

Расходы по договору аренды (в том числе начисленную по ОС амортизацию) учитывайте (п. п. 5, 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации"):

* в расходах по обычным видам деятельности, если предоставление имущества в аренду является предметом деятельности организации;
* в прочих расходах - в ином случае.

Передачу ОС в операционную аренду и его возврат, признание доходов в виде арендных платежей и расходов в виде амортизации отражайте проводками:

**Порядок учета неоперационной аренды**

***Передача в аренду основных средств***

Если предмет аренды был учтен как основное средство (ОС), то на дату его передачи арендатору спишите в дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" справедливую стоимость этого ОС. Если его остаточная стоимость не совпадает со справедливой стоимостью, то образовавшуюся при списании разницу отнесите на прочие доходы (прочие расходы) (п. 34 ФСБУ 25/2018, п. п. 4, 7 ПБУ 9/99 "Доходы организации", п. п. 4, 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

**В бухгалтерском учете передачу ОС в финансовую аренду отражайте следующими записями:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Содержание операций** | **Дебет** | **Кредит** |
| **На дату получения аванса** |
| Получен авансовый платеж по договору аренды | 51 | 76-аванс |
| Получен НДС в составе авансового платежа по договору аренды | 51 | 76-НДС |
| Начислен НДС с аванса | 76-НДС | 68 |
| **На дату осуществления затрат на передачу предмета аренды** |
| Затраты на исполнение договора аренды включены в чистую стоимость инвестиции | 76-инвестиция | 60и др. |
| Отражен НДС, предъявленный поставщиками товаров (работ, услуг), приобретенных для исполнения договора аренды | 19 | 60 |
| НДС принят к вычету | 68 | 19 |
| **На дату передачи ОС в аренду** |
| Списана первоначальная стоимость ОС, передаваемого в аренду | **01-выбытие****(03-выбытие)** | **01-эксплуатация****(03-эксплуатация)** |
| Списана сумма начисленной амортизации | **02** | **01-выбытие****(03-выбытие)** |
| Часть справедливой стоимости ОС покрыта за счет аванса | **76-аванс** | **01-выбытие****(03-выбытие)** |
| Справедливая стоимость ОС (за вычетом суммы аванса) включена в **чистую стоимость инвестиции** в аренду | **76-инвестиция** | **01-выбытие****(03-выбытие)** |
| Превышение справедливой стоимости ОС над его остаточной стоимостью включено в прочие доходы | **01-выбытие****(03-выбытие)** | **91-1** |
| Превышение остаточной стоимости ОС над его справедливой стоимостью включено в прочие расходы | **91-2** | **01-выбытие****(03-выбытие)** |

*Пример отражения неоперационной аренды у лизингодателя*

**Договор лизинга заключен сроком на два года. Общая сумма лизинговых платежей, включая выкупную стоимость, - 1 200 000 руб., в том числе НДС 200 000 руб. Процентная ставка, заложенная в договоре лизинга, - 18,1% годовых. Предмет лизинга (автомобиль) приобретен за 1 008 000 руб., в том числе НДС 168 000 руб., и передан лизингополучателю 01.03.2019.**

**Договором лизинга установлен следующий график платежей:**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Месяц** | **Дата платежа** | **Сумма без учета НДС, руб.** | **Сумма НДС, руб.** |
| Аванс за первый месяц | 28.02.2019 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 1 | 31.03.2019 | - | - |
| 2 | 30.04.2019 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 3 | 31.05.2019 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 4 | 30.06.2019 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 5 | 31.07.2019 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 6 | 31.08.2019 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 7 | 30.09.2019 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 8 | 31.10.2019 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 9 | 30.11.2019 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 10 | 31.12.2019 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 11 | 31.01.2020 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 12 | 29.02.2020 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 13 | 31.03.2020 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 14 | 30.04.2020 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 15 | 31.05.2020 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 16 | 30.06.2020 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 17 | 31.07.2020 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 18 | 31.08.2020 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 19 | 30.09.2020 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 20 | 31.10.2020 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 21 | 30.11.2020 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 22 | 31.12.2020 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 23 | 31.01.2021 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 24 | 28.02.2021 | 40 000,00 | 8 000,00 |
| 24Выкупная стоимость | 28.02.2021 | 40 000,00 | 8 000,00 |

**Право собственности на предмет лизинга переходит к лизингополучателю после уплаты всех лизинговых платежей и выкупной стоимости.**

**Для целей исчисления налога на прибыль автомобиль учитывает лизингодатель. На момент перехода права собственности на автомобиль к лизингополучателю его остаточная стоимость равна нулю.**

**Отчетным периодом в бухгалтерском учете у организации является месяц.**

**Для отражения в бухгалтерском учете чистой стоимости инвестиции, процентного дохода и лизинговых платежей организация сделала следующее:**

1. **определила приведенную валовую стоимость инвестиции в размере справедливой стоимости предмета лизинга за минусом авансового платежа - 800 000 руб. (1 008 000 руб. - 168 000 руб. - 40 000 руб.);**
2. **перевела годовую процентную ставку в месячную. С учетом округления ставка составила 1,4% (((1 + 0,181)1/12 - 1) x 100%);**
3. **рассчитала чистую стоимость инвестиции и процентный доход в течение срока действия договора лизинга:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| N месяца | Чистая стоимость инвестиции на начало месяца | Начисленные проценты | Лизинговые платежи | Чистая стоимость инвестиции на конец месяца |
| 1 | 2 | 3 = 2 x месячная процентная ставка | 4 | 5 = 2 + 3 - 4 |
| 1 | 800 000,00 | 11 200,00 | - | 811 200,00 |
| 2 | 811 200,00 | 11 356,80 | 40 000,00 | 782 556,80 |
| 3 | 782 556,80 | 10 955,80 | 40 000,00 | 753 512,60 |
| 4 | 753 512,60 | 10 549,18 | 40 000,00 | 724 061,78 |
| 5 | 724 061,78 | 10 136,86 | 40 000,00 | 694 198,64 |
| 6 | 694 198,64 | 9 718,78 | 40 000,00 | 663 917,42 |
| 7 | 663 917,42 | 9 294,84 | 40 000,00 | 633 212,26 |
| 8 | 633 212,26 | 8 864,97 | 40 000,00 | 602 077,23 |
| 9 | 602 077,23 | 8 429,08 | 40 000,00 | 570 506,31 |
| 10 | 570 506,31 | 7 987,09 | 40 000,00 | 538 493,40 |
| 11 | 538 493,40 | 7 538,91 | 40 000,00 | 506 032,31 |
| 12 | 506 032,31 | 7 084,45 | 40 000,00 | 473 116,76 |
| 13 | 473 116,76 | 6 623,63 | 40 000,00 | 439 740,39 |
| 14 | 439 740,39 | 6 156,37 | 40 000,00 | 405 896,76 |
| 15 | 405 896,76 | 5 682,55 | 40 000,00 | 371 579,31 |
| 16 | 371 579,31 | 5 202,11 | 40 000,00 | 336 781,42 |
| 17 | 336 781,42 | 4 714,94 | 40 000,00 | 301 496,36 |
| 18 | 301 496,36 | 4 220,95 | 40 000,00 | 265 717,31 |
| 19 | 265 717,31 | 3 720,04 | 40 000,00 | 229 437,35 |
| 20 | 229 437,35 | 3 212,12 | 40 000,00 | 192 649,47 |
| 21 | 192 649,47 | 2 697,09 | 40 000,00 | 155 346,56 |
| 22 | 155 346,56 | 2 174,85 | 40 000,00 | 117 521,41 |
| 23 | 117 521,41 | 1 645,30 | 40 000,00 | 79 166,71 |
| 24 | 79 166,71 | 1 108,33 | 80 000,00 | 275,04 |

**В бухгалтерском учете лизингодателя сделаны следующие проводки:**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Содержание операций** | **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** |
| **28.02.2019** |
| **Получен авансовый платеж от лизингополучателя (без НДС)** | **51** | **76-аванс** | **40 000** |
| **Получен НДС в составе авансового платежа** | **51** | **76-НДС** | **8 000** |
| **Начислен НДС с аванса, полученного от лизингополучателя****(48 000 x 20/120)** | **76-НДС** | **68** | **8 000** |
| **01.03.2019** |
| **Отражена чистая стоимость инвестиции в аренду** | **76-инвестиция** | **60** | **800 000** |
| **Часть стоимости приобретения предмета лизинга (без НДС) покрыта за счет авансового платежа** | **76-аванс** | **60** | **40 000** |
| **Отражен НДС, предъявленный поставщиком** | **19** | **60** | **168 000** |
| **Предъявленный поставщиком НДС принят к вычету** | **68** | **19** | **168 000** |
| **Отражена оплата предмета лизинга поставщику** | **60** | **51** | **1 008 000** |
| **31.03.2019** |
| **Признан процентный доход****(800 000 x 1,4%)** | **76-инвестиция** | **90-1** | **11 200** |
| **Принят к вычету НДС с суммы полученного аванса** | **68** | **76-НДС** | **8 000** |
| **Начислен НДС со стоимости аренды за месяц****(40 000 x 20%)** | **76-НДС** | **68** | **8 000** |
| **30.04.2019** |
| **Признан процентный доход****(811 200 x 1,4%)** | **76-инвестиция** | **90-1** | **11 356,80** |
| **Начислен НДС с лизингового платежа****(40 000 x 20%)** | **76-НДС** | **68** | **8 000** |
| **Получен лизинговый платеж (без учета НДС)** | **51** | **76-инвестиция** | **40 000** |
| **Отражено поступление НДС в составе лизингового платежа** | **51** | **76-НДС** | **8 000** |
| **...** |
| **28.02.2021** |
| **Признан процентный доход****(79 166,71 x 1,4%)** | **76-инвестиция** | **90-1** | **1 108,33** |
| **Получен лизинговый платеж и выкупная стоимость предмета лизинга (без учета НДС)** | **51** | **76-инвестиция** | **80 000** |
| **Отражено поступление НДС в составе лизингового платежа и выкупной стоимости** | **51** | **76-НДС** | **16 000** |
| **Начислен НДС с лизингового платежа и выкупной стоимости предмета лизинга****(80 000 x 20%)** | **76-НДС** | **68** | **16 000** |
| **Признан доход по обычным видам деятельности в сумме разницы между балансовой стоимостью инвестиции и поступлениями последнего месяца** | **76-инвестиция** | **90-1** | **275,04** |

**Для целей исчисления налога на прибыль лизингодатель признает:**

* **доходы от реализации в виде лизинговых платежей (без НДС) в конце каждого из 24-х месяцев - 960 000 руб. (40 000 руб. x 24 мес.);**
* **доход от реализации предмета лизинга в размере его выкупной стоимости без НДС - 40 000 руб.;**
* **расходы в виде амортизации предмета лизинга в общей сумме 840 000 руб**

V. Переходные положения

48. Организация применяет настоящий Стандарт, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год. Организация может принять решение о применении настоящего Стандарта до указанного срока. Такое решение подлежит раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

49. Последствия изменения учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта отражаются ретроспективно, если иное не установлено [пунктами 50](#P184) - [52](#P186) настоящего Стандарта.

50. Вместо ретроспективного пересчета, предусмотренного [пунктом 49](#P183) настоящего Стандарта, арендатор может по каждому договору аренды единовременно признать на конец года, предшествующего году, начиная с которого применяется настоящий Стандарт, право пользования активом и обязательство по аренде с отнесением разницы на нераспределенную прибыль. При этом ретроспективное влияние на какие-либо другие объекты бухгалтерского учета не признается, сравнительные данные за год, предшествующий году, начиная с которого применяется настоящий стандарт, не пересчитываются. В целях применения настоящего пункта стоимость права пользования активом принимается равной его справедливой стоимости, а стоимость обязательства по аренде - приведенной стоимости остающихся не уплаченными арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор привлекал или мог бы привлечь заемные средства на сопоставимых с договором аренды условиях.

**51. Организация может не применять настоящий Стандарт в отношении договоров аренды, исполнение которых истекает до конца года, начиная с отчетности за который применяется настоящий Стандарт.**

**52. Организация, которая вправе применять упрощенные способы учета, может принять решение о применении настоящего Стандарта только в отношении договоров аренды, исполнение которых начинается с 1 января 2022 года.**

53. Организация раскрывает примененный ею порядок изменения учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой применяется настоящий Стандарт.

 ***ст. 6, Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) "О бухгалтерском учете" {КонсультантПлюс}***

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;

**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);**

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** **Федерального закона от 12 января 1996 года N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента.**

Документ предоставлен [КонсультантПлюс](https://www.consultant.ru)

Зарегистрировано в Минюсте России 7 июня 2021 г. N 63814

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПРИКАЗ

от 16 апреля 2021 г. N 62н

ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА

БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФСБУ 27/2021 "ДОКУМЕНТЫ

И ДОКУМЕНТООБОРОТ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ"

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Список изменяющих документов(в ред. Приказа Минфина России от 23.12.2021 N 224н) |  |

В соответствии с пунктом 2 части 1 статьи 23 и пунктом 2 части 1 статьи 28 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, N 50, ст. 7344; 2019, N 30, ст. 4149), подпунктом 5.2.21(1) пункта 5.2 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. N 329 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2004, N 31, ст. 3258; 2020, N 6, ст. 698), программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019 - 2021 гг., утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. N 83н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 27 июня 2019 г., регистрационный N 55062), приказываю:

1. Утвердить прилагаемый Федеральный [стандарт](#P32) бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете" (далее - Стандарт).

2. Установить, что [Стандарт](#P32) применяется с 1 января 2022 года, за исключением [абзаца первого пункта 25](#P100) Стандарта, который применяется с 1 января 2024 года. Организация может принять решение о применении настоящего [Стандарта](#P32) до указанных сроков.

(п. 2 в ред. Приказа Минфина России от 23.12.2021 N 224н)

Министр

А.Г.СИЛУАНОВ

Утвержден

приказом Министерства финансов

Российской Федерации

от 16.04.2021 N 62н

**ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ**

**БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФСБУ 27/2021 "ДОКУМЕНТЫ**

**И ДОКУМЕНТООБОРОТ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ"**

I. Общие положения

1. Настоящий федеральный стандарт бухгалтерского учета (далее - Стандарт) устанавливает требования к документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете экономических субъектов, за исключением организаций бюджетной сферы.

2. Для целей настоящего Стандарта:

**а) под документами бухгалтерского учета понимаются первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета;**

**б) под документооборотом в бухгалтерском учете понимается движение документов бухгалтерского учета в экономическом субъекте с момента их составления до завершения исполнения (в частности, использования для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, помещения в архив).**

3. В случаях, установленных нормативными актами Центрального банка Российской Федерации, принимаемыми в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, N 50, ст. 7344; 2019, N 30, ст. 4149) (далее - Федеральный закон "О бухгалтерском учете"), кредитные и некредитные финансовые организации, регулирование деятельности которых осуществляет Центральный банк Российской Федерации, не применяют [пункты 5](#P47) - [7](#P51), [22](#P92) настоящего Стандарта.

II. Требования к документам бухгалтерского учета

4. Документы бухгалтерского учета должны соответствовать требованиям, установленным Федеральным законом "О бухгалтерском учете", а также настоящим Стандартом.

**5. Документы бухгалтерского учета должны быть составлены на русском языке, за исключением случаев, установленных** [**абзацем вторым**](#P48) **настоящего пункта и в** [**абзацем первым пункта 6**](#P49) **настоящего Стандарта.**

Первичный учетный документ, составленный на иностранном языке, должен содержать построчный перевод на русский язык, за исключением случая, установленного [абзацем первым пункта 6](#P49) настоящего Стандарта.

6. В случае если законодательство или правила страны - места ведения деятельности за пределами Российской Федерации требуют составления документов бухгалтерского учета на языке данной страны, то такие документы составляются на соответствующем иностранном языке.

При этом регистр бухгалтерского учета, составленный на иностранном языке, должен содержать построчный перевод на русский язык.

***7. Величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета записывается в регистрах бухгалтерского учета в рублях независимо от валюты факта хозяйственной жизни и (или) места ведения деятельности экономическим субъектом, за исключением случая, указанного в*** [***абзаце втором***](#P52) ***настоящего пункта.***

Величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета, стоимость которых выражена в иностранной валюте, записывается в регистрах бухгалтерского учета одновременно в такой валюте и в рублях, если иное не установлено федеральными стандартами бухгалтерского учета, принимаемыми в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете".

8. При указании реквизитов, предусмотренных частью 2 статьи 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете" (далее - обязательные реквизиты), в первичном учетном документе:

***а) в качестве даты составления первичного учетного документа указывается дата его подписания лицом (лицами), совершившим (совершившими) сделку, операцию и ответственным (ответственными) за ее оформление, либо лицом (лицами), ответственным (ответственными) за оформление совершившегося события;***

***б) в случае отличия даты составления первичного учетного документа от даты совершения факта хозяйственной жизни, оформляемого этим первичным учетным документом, указывается также информация о дате совершения факта хозяйственной жизни;***

***в) в случае включения обязательных реквизитов в первичный учетный документ на основании другого документа, содержащего информацию о факте хозяйственной жизни (далее - оправдательный документ), указывается информация, позволяющая идентифицировать соответствующий оправдательный документ.***

9. При составлении экономическим субъектом первичных учетных документов допускается:

***а) оформлять несколько связанных фактов хозяйственной жизни одним первичным учетным документом;***

б***) оформлять длящиеся факты хозяйственной жизни (в частности, начисление процентов, амортизация активов, изменение стоимости активов и обязательств), а также повторяющиеся факты хозяйственной жизни (в частности, поставка товара, продукции партиями в разные даты по одному долгосрочному договору) первичными учетными документами, составляемыми с периодичностью, определяемой экономическим субъектом исходя из существа факта хозяйственной жизни*** и требования рациональности, предусмотренного Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. N 106н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 27 октября 2008 г., регистрационный N 12522) <1> (в частности, сутки, неделя, месяц, квартал), при условии их составления на отчетную дату;

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

<1> С изменениями, внесенными приказами Министерства финансов Российской Федерации от 11 марта 2009 г. N 22н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 6 апреля 2009 г., регистрационный N 13688), от 25 октября 2010 г. N 132н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 25 ноября 2010 г., регистрационный N 19048), от 8 ноября 2010 г. N 144н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 1 декабря 2010 г., регистрационный N 19088), от 27 апреля 2012 г. N 55н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 20 июня 2012 г., регистрационный N 24643), от 18 декабря 2012 г. N 164н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 15 февраля 2013 г., регистрационный N 27109), от 6 апреля 2015 г. N 57н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 30 апреля 2015 г., регистрационный N 37103), от 28 апреля 2017 г. N 69н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 25 июля 2017 г., регистрационный N 47517), от 7 февраля 2020 г. N 18н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 6 марта 2020 г., регистрационный N 57686).

в) оформлять ряд сделок, заключенных участником биржевых торгов, по договорам с разными контрагентами одним первичным учетным документом;

***г) использовать в качестве первичных учетных документов документы, составленные или полученные в процессе деятельности экономического субъекта, в частности, для оформления его гражданско-правовых отношений с контрагентами, работниками, государственными органами, для управления экономическим субъектом*** (в частности, договор, кассовый чек, квитанция об оплате, авансовый отчет, судебный акт, торговый товарный счет) при условии, что указанные документы содержат все установленные частью 2 статьи 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете" обязательные реквизиты первичного учетного документа.

10. Система регистров бухгалтерского учета, принятая экономическим субъектом, должна обеспечивать:

а) полноту информации (получение информации, необходимой всем заинтересованным пользователям);

б) отражение объектов бухгалтерского учета в хронологической последовательности (далее - хронологическая запись) и систематическое накапливание информации о них на счетах бухгалтерского учета (далее - систематическая запись);

в) ведение бухгалтерского учета на синтетических счетах (далее - синтетический учет) и аналитических счетах (далее - аналитический учет);

г) системность информации (взаимосвязь хронологической и систематической записей, синтетического и аналитического учета, учетной и отчетной информации);

д) обоснованность учетных записей (соответствие данным первичных учетных документов);

е) достоверность информации (полнота и точность представления объектов бухгалтерского учета);

ж) своевременность информации (формирование информации об объектах бухгалтерского учета в период, когда эта информация необходима ее пользователям);

з) юридическую значимость учетных записей (свойство учетных записей выступать в качестве подтверждения объектов бухгалтерского учета, включая свершившиеся факты хозяйственной жизни).

11. Правильность отражения объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие регистры бухгалтерского учета.

12. Экономический субъект вправе включать в документ бухгалтерского учета реквизиты, являющиеся дополнительными к обязательным реквизитам, установленным частью 2 статьи 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете".

***13. Записи в документах бухгалтерского учета, составляемых на бумажном носителе, должны производиться средствами, обеспечивающими сохранность этих записей в течение срока хранения документов бухгалтерского учета не меньшего, чем установленный*** ***статьей 29*** ***Федерального закона "О бухгалтерском учете"*** (в частности, краской, чернилами, шариковой ручкой). При создании документов бухгалтерского учета на бумажном носителе запрещается производить записи средствами, не обеспечивающими сохранность этих записей (в частности, простым карандашом).

14. При составлении документов бухгалтерского учета в виде электронных документов должна быть обеспечена возможность изготовления копий таких документов на бумажном носителе.

***15. Экономический субъект должен обеспечить однократность принятия к бухгалтерскому учету первичного учетного документа.***

16. Перечень лиц, имеющих право подписания документов бухгалтерского учета, устанавливается руководителем экономического субъекта.

***17. Виды электронной подписи документов бухгалтерского учета, составляемых в виде электронного документа, устанавливаются экономическим субъектом из числа предусмотренных Федеральным*** ***законом*** ***от 6 апреля 2011 г. N 63-ФЗ "Об электронной подписи" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, N 15, ст. 2036; 2021, N 9, ст. 1467), если требование об использовании конкретного вида электронной подписи в соответствии с целями ее использования не предусмотрено федеральными законами или принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами.***

Виды электронной подписи первичных учетных документов, составляемых в виде электронного документа экономическим субъектом совместно с другими участниками электронного взаимодействия, определяются соглашением экономического субъекта с данными участниками электронного взаимодействия.

III. Исправление документов бухгалтерского учета

18. Допустимые способы исправления документов бухгалтерского учета устанавливаются экономическим субъектом с учетом требований настоящего Стандарта, за исключением случаев, когда в соответствии с законодательством Российской Федерации или принятыми в соответствии с ним правилами внесение исправлений в документы бухгалтерского учета запрещено.

***19. Исправление в документе бухгалтерского учета производится таким образом, чтобы были ясны ошибочные и исправленные данные. Оно должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших первичный учетный документ (при исправлении первичного учетного документа) или ответственных за ведение регистра бухгалтерского учета (при исправлении регистра бухгалтерского учета), внесших это исправление, с указанием их должностей, фамилий и инициалов, либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.***

20. Допускается исправление документа бухгалтерского учета, составленного в виде электронного документа, путем составления нового (исправленного) электронного документа. При этом новый (исправленный) документ должен содержать указание на то, что он составлен взамен первоначального электронного документа, дату исправления, а также электронные подписи лиц, составивших первичный учетный документ (при исправлении первичного учетного документа) или ответственных за ведение регистра бухгалтерского учета (при исправлении регистра бухгалтерского учета), с указанием их должностей, фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц. Средства воспроизведения нового (исправленного) электронного документа должны обеспечить невозможность использования его отдельно от первоначального электронного документа.

21. Исправление в документе бухгалтерского учета, составленном на бумажном носителе, производится путем зачеркивания ошибочного текста или суммы и указания исправленного текста или суммы над зачеркнутым.

Зачеркивание производится чертой таким образом, чтобы можно было прочитать ошибочный текст или сумму.

Исправление в документе бухгалтерского учета, составленном на бумажном носителе, должно сопровождаться надписью "Исправлено" и содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших первичный учетный документ (при исправлении первичного учетного документа) или ответственных за ведение регистра бухгалтерского учета (при исправлении регистра бухгалтерского учета), в котором произведено исправление, с указанием их должностей, фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Исправления в виде подчисток (в частности, замазывания, стирания) в документе бухгалтерского учета, составленном на бумажном носителе, не допускаются.

22. Исправление в регистре бухгалтерского учета может также производиться путем внесения в него исправительной записи по счетам бухгалтерского учета. Исправительная запись производится в форме записи на ту же сумму, что и ошибочная запись (часть суммы ошибочной записи), но со знаком минус (сторнировочная запись), либо в форме записи на сумму, дополняющую сумму ошибочной записи до правильной величины (дополнительная запись).

IV. Хранение документов бухгалтерского учета

***23. Экономический субъект должен хранить подлинники документов бухгалтерского учета, составленных на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, за исключением случаев, установленных законодательством Российской Федерации.***

24. Документы бухгалтерского учета должны храниться в том виде, в котором они были составлены. Перевод документов бухгалтерского учета, составленных на бумажном носителе, в электронный вид с целью последующего хранения не допускается.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | КонсультантПлюс: примечание.Абз. 1 п. 25 [применяется](#P17) с 01.01.2024. |  |

25. Экономический субъект должен хранить документы бухгалтерского учета, а также данные, содержащиеся в таких документах, и размещать базы указанных данных на территории Российской Федерации.

В случае если законодательство или правила страны - места ведения деятельности за пределами Российской Федерации требуют хранения документов бухгалтерского учета на территории данной страны, то такое хранение должно быть обеспечено.

***26. Доступ к первичным учетным документам, принятым к бухгалтерскому учету, а также к регистрам бухгалтерского учета предоставляется в порядке, установленном экономическим субъектом, с обязательным информированием главного бухгалтера или иного должностного лица экономического субъекта, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лица, с которым заключен договор оказания услуг по ведению бухгалтерского учета.***

***27. В случае утраты документов бухгалтерского учета (в частности, гибели, пропажи), а также их порчи, приводящей к невозможности использования, экономический субъект должен принять все возможные меры по их восстановлению.***

V. Документооборот в бухгалтерском учете

28. Документооборот в бухгалтерском учете организуется руководителем экономического субъекта.

29. Организация документооборота в бухгалтерском учете должна обеспечивать:

а) своевременное отражение объектов бухгалтерского учета в бухгалтерском учете, в том числе передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета и составление на их основе бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) предотвращение несанкционированного доступа к документам бухгалтерского учета.

30. Своевременное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие указанные документы.