**Методические материалы к вебинару на тему:**

**Новые ФСБУ.**

Лектор: Самкова Надежда Александровна

**МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ**

**ФСБУ 6/2020: основные изменения в учете ОС с 2022 г.**

**Лимит стоимости ОС** устанавливаем сами. Например, можно сделать его таким же, как для налога на прибыль, - 100 000 руб. Объекты со СПИ больше года и стоимостью ниже лимита сразу списываем в расходы (п. 5 ФСБУ 6/2020).

**Амортизацию** считаем из стоимости ОС, уменьшенной на его ликвидационную стоимость.

Ликвидационная стоимость - предполагаемая стоимость ОС в конце СПИ минус затраты на его выбытие. Если ликвидационную стоимость невозможно определить или она несущественна, амортизируем полную стоимость ОС (п. п. 30, 31 ФСБУ 6/2020).

Амортизируем объект начиная с месяца принятия к учету и по месяц выбытия или списания. Но можно применять и привычные правила (п. 33 ФСБУ 6/2020).

Начисление амортизации ОС на консервации и длительном ремонте не приостанавливаем.

Способ начисления амортизации, СПИ и ликвидационную стоимость нужно проверять как минимум в конце каждого года и, если условия использования ОС изменились, пересматривать (п. 37 ФСБУ 6/2020).

**Плановый ремонт, техобслуживание, техосмотр** - существенные затраты на такие мероприятия, проводимые реже чем раз в год, признаем отдельными ОС (Информация Минфина N ИС-учет-29).

**Переоценку** можно отражать новым способом: списать всю амортизацию проводкой Д 02 - К 01, а затем довести счет 01 до рыночной стоимости. Но можно и продолжать делать как раньше (п. 17 ФСБУ 6/2020).

**Проверять ОС на обесценение** надо минимум раз в год на 31 декабря по правилам МСФО (IAS) 36 (п. 38 ФСБУ 6/2020).

Признаки обесценения - резкое снижение рыночной стоимости, существенный износ, порча объекта, простой. При наличии таких признаков надо уменьшить балансовую стоимость ОС до рыночной стоимости за минусом затрат на выбытие. Убыток от обесценения относят в прочие расходы (п. п. 12, 18, 59 МСФО (IAS) 36).

**При продаже или ином выбытии ОС** в ОФР показываем не доходы и расходы по сделке, а только ее результат: прибыль - в строке 2340, а убыток - в строке 2350*.*

**Инвестиционная недвижимость** - недвижимость для сдачи в аренду или для получения дохода от прироста ее стоимости. Ее можно учитывать по рыночной стоимости и не амортизировать. Дооценку и уценку списываем на счет 91, а счет 83 не используем (Информация Минфина).

**Для перехода на ФСБУ 6/2020** закрепите в учетной политике:

* новый лимит стоимости ОС
* начало начисления амортизации с месяца принятия к учету или со следующего месяца
* способ учета последствий переоценки - корректировка остаточной стоимости или первоначальной стоимости и амортизации
* способ оценки инвестиционной недвижимости - по рыночной стоимости или по первоначальной

Всем компаниям, кроме тех, которые могут вести упрощенный бухучет, на 01.01.2022 надо скорректировать стоимость ОС. Объекты с первоначальной стоимостью ниже нового лимита спишите. По остальным пересчитайте накопленную амортизацию с учетом ликвидационной стоимости. Разницу отнесите на счет 84 (п. 49 ФСБУ 6/2020).

**Как организации перейти на учет основных средств и капитальных вложений по ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | С 1 января 2022 г. применяются ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения". Начать применять эти стандарты можно и раньше.  Для перехода на применение новых стандартов необходимо внести изменения или дополнения в учетную политику.  Последствия изменения учетной политики, обусловленные переходом на ФСБУ 6/2020, можно отразить в бухгалтерском учете и отчетности ретроспективно или в альтернативном упрощенном порядке, предусмотренном самим стандартом. Переход на применение ФСБУ 26/2020 можно отразить ретроспективно либо перспективно по выбору организации.  Информацию о выбранных способах надо раскрыть в первой после перехода бухгалтерской отчетности. |  |

**1. Что изменится в учете основных средств и капитальных вложений при применении ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020**

ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 внесли ряд изменений в учет основных средств, а также зафиксировали действующие правила учета, которые не предусмотрены в ПБУ 6/01 "Учет основных средств", но применяются на основании других стандартов или рекомендаций Фонда "НРБУ "БМЦ".

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Сравнение нового и действующего порядка учета основных средств и капитальных вложений   |  |  |  | | --- | --- | --- | |  | Новый порядок | Старый порядок | | **1. Состав основных средств и капитальных вложений** | | | | Лимит стоимости ОС | Предельная величина стоимостного лимита ОС не установлена. Организация может установить этот лимит самостоятельно (п. 5 ФСБУ 6/2020) | Предельная величина стоимостного лимита ОС - 40 000 руб. Организация может установить лимит стоимости ОС не более этой величины (п. 5 ПБУ 6/01) | | Малоценные ОС | Затраты на приобретение, создание несущественных активов признаются расходами в периоде их осуществления (п. 5 ФСБУ 6/2020, п. 8 Рекомендации Р-126/2021-КпР) | Затраты на приобретение, создание ОС стоимостью **не более** установленного организацией лимита включаются в состав МПЗ на основании п. 5 ПБУ 6/01.  После начала применения ФСБУ 5/2019 "Запасы" малоценные ОС в запасы включать нельзя, так как их СПИ более 12 месяцев и они не потребляются и не продаются в рамках обычного операционного цикла (п. 3 ФСБУ 5/2019).  В то же время Минфин России допускает возможность учесть такие активы в составе запасов (Письмо от 02.03.2021 N 07-01-09/14384) | | Материальные ценности, предназначенные для создания, улучшения и (или) восстановления ОС | Учитываются в составе капитальных вложений (пп. "а" п. 5 ФСБУ 26/2020) | Отражаются в бухгалтерском балансе в составе внеоборотных активов (Приложение к Письму Минфина России от 29.01.2014 N 07-04-18/01) | | **2. Оценка капитальных вложений** | | | | Капитальные вложения на условиях длительной отсрочки (рассрочки), если в договоре проценты не выделены | Оцениваются в сумме, которая была бы уплачена продавцу без отсрочки (рассрочки). Разница между этой оценкой и номинальной стоимостью, подлежащей уплате продавцу, учитывается аналогично расходам по займу (п. 12 ФСБУ 26/2020) | Оцениваются в размере договорной стоимости (п. 8 ПБУ 6/01). Выделение из этой суммы процентов за отсрочку (рассрочку) ПБУ 6/01 не предусмотрено.  В то же время имеются рекомендации:   * об оценке ОС, приобретенных на условиях отсрочки (рассрочки) оплаты, исходя из приведенной (дисконтированной) стоимости будущих платежей (п. п. 1, 3, 7 Рекомендации Р-10/2010 КпР "Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей"); * об учете увеличения договорной цены за предоставление отсрочки (рассрочки) в качестве процентов по коммерческому кредиту (Приложение к Письму Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027, п. 6 Рекомендации Р-10/2010 КпР "Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей") | | Стоимость материальных ценностей, полученных в процессе приобретения, создания, улучшения или восстановления ОС (например, стоимость продукции, изготовленной в ходе пусконаладочных работ, запасных частей, извлеченных в процессе ремонтных работ) | Вычитается из фактических затрат на капитальные вложения (п. 15 ФСБУ 26/2020) | Вопрос не регулируется ПБУ 6/01.  Согласно п. 2 Рекомендации Р-57/2015-КпР "Тестирование и пусконаладка основных средств с выпуском продукции" расчетная стоимость материальных ценностей, полученных при проведении пусконаладочных работ, вычитается из суммы затрат на эти работы | | Обесценение капитальных вложений | Проверка капитальных вложений на обесценение предусмотрена п. 17 ФСБУ 26/2020 | Проверка капитальных вложений на обесценение не предусмотрена | | **3. Последующая оценка объектов ОС** | | | | Переоценка объектов ОС | Группы ОС могут переоцениваться **по** справедливой стоимости с периодичностью, установленной организацией (п. п. 15, 16 ФСБУ 6/2020).  Если инвестиционная недвижимость учитывается по переоцененной стоимости, то ее переоценка проводится на каждую отчетную дату, амортизация по ней не начисляется (п. п. 21, 28 ФСБУ 6/2020) | Группы однородных объектов основных средств могут переоцениваться по текущей (восстановительной) стоимости не чаще одного раза в год (п. 15 ПБУ 6/01) | | Накопленная дооценка ОС, кроме инвестиционной недвижимости | Списывается со счета 83 "Добавочный капитал", где учитывалась обособленно, на нераспределенную прибыль одним из способов (п. 20 ФСБУ 6/2020):   * единовременно при списании объекта ОС; * по мере начисления амортизации по объекту ОС | Списывается со счета 83, где учитывалась обособленно, на нераспределенную прибыль единовременно при выбытии объекта ОС (п. 15 ПБУ 6/01) | | Изменение величины оценочного ликвидационного обязательства, включенного в первоначальную стоимость ОС | Изменяет первоначальную стоимость объекта ОС, учтенную на счете 01 "Основные средства" (если ОС учитывается по первоначальной стоимости).  По ОС, учитываемым по переоцененной стоимости, запись по счету 96 "Резервы предстоящих расходов" корреспондирует со счетами 83 и (или) 91 "Прочие доходы и расходы". Сальдо по счету 01 не корректируется (п. 23 ФСБУ 6/2020, пп. "a", "b" п. 6 Разъяснения КРМФО (IFRIC) 1 "Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах") | Не изменяет первоначальную (восстановительную) стоимость объекта ОС, относится на прочие доходы или расходы (пп. "а", "б" п. 23 ПБУ 8/2020) | | Затраты на капитальный ремонт ОС | Признаются капитальными вложениями, если эти затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (пп. "а" п. 6, пп. "ж" п. 5 ФСБУ 26/2020). Затраты на ремонт, признаваемые капитальными вложениями:   * увеличивают первоначальную стоимость объекта ОС, если межремонтный период ("срок службы" ремонта) существенно не отличается от оставшегося СПИ объекта ОС (п. 24 ФСБУ 6/2020); * учитываются как отдельный объект ОС, если "срок службы" проведенного ремонта существенно отличается от оставшегося СПИ объекта ОС (п. 10 ФСБУ 6/2020) | Не капитализируются согласно ПБУ 6/01 в отличие от реконструкции и модернизации (п. 27 ПБУ 6/01).  В то же время есть рекомендация, согласно которой затраты на капитальный ремонт ОС, проводимый с периодичностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, надо капитализировать (Рекомендация Р-32/2016-КпР "Ремонт и техническое обслуживание основных средств") | | **4. Амортизация** | | | | Начало начисления амортизации | С даты признания объекта ОС в бухгалтерском учете.  Допускается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС (пп. "а" п. 33 ФСБУ 6/2020) | С 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия ОС к бухгалтерскому учету (п. 21 ПБУ 6/01) | | Окончание начисления амортизации | С даты **списания** объекта ОС с бухгалтерского учета.  Допускается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания объекта ОС (пп. "б" п. 33 ФСБУ 6/2020).  **Полное погашение стоимости** ОС при продолжении его использования свидетельствует о том, что СПИ и (или) другие элементы амортизации объекта своевременно не скорректированы. Это следует из п. п. 32, 37 ФСБУ 6/2020 | С 1-го числа месяца, следующего за месяцем **полного погашения стоимости** ОС либо **списания** его с бухгалтерского учета (п. 22 ПБУ 6/01) | | Периодичность начисления амортизации | Не регламентируется ФСБУ 6/2020 | Ежемесячно (п. 19 ПБУ 6/01) | | Основания для приостановления амортизации | Ликвидационная стоимость ОС стала больше или равна его балансовой стоимости (п. 30 ФСБУ 6/2020) | * консервация ОС на срок более трех месяцев; * восстановление ОС продолжительностью более 12 месяцев   (п. 23 ПБУ 6/01) | | Расчет суммы амортизации  (СПИ определен периодом времени) | При линейном способе - исходя из **балансовой** стоимости ОС, уменьшенной на ликвидационную стоимость, и **оставшегося** СПИ.  При способе уменьшаемого остатка не регламентируется ФСБУ 6/2020.  Другие способы амортизации не предусмотрены (п. 35 ФСБУ 6/2020).  При любом способе не подлежит амортизации ликвидационная стоимость (п. 32 ФСБУ 6/2020) | При линейном способе - исходя из **первоначальной** стоимости ОС и **всего** СПИ.  При способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости ОС на начало года, СПИ и коэффициента не выше 3, установленного организацией.  При способе "по сумме чисел лет срока полезного использования" - исходя из первоначальной стоимости и соотношения, в числителе которого - число лет до конца СПИ, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования (п. 19 ПБУ 6/01) | | Проверка и изменение элементов амортизации | Элементы амортизации проверяют на соответствие условиям использования ОС в конце каждого отчетного года и при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении. Необходимые корректировки отражаются в учете как изменения оценочных значений (п. 37 ФСБУ 6/2020) | ПБУ 6/01 установлено, что способ начисления амортизации по группе однородных объектов изменению не подлежит, а СПИ пересматривается только в случаях реконструкции и модернизации ОС (п. п. 18, 20 ПБУ 6/01).  Однако СПИ и способ начисления амортизации являются оценочными значениями и могут изменяться на основании п. п. 2, 3 ПБУ 21/2008 "Изменения оценочных значений". СПИ подлежит проверке на необходимость изменения не реже чем ежегодно (п. 2 Рекомендации Р-6/2009 КпР "Изменение срока полезного использования основных средств в течение эксплуатации"). Аналогично проверяться должен и применяемый способ начисления амортизации | | Обесценение объектов ОС | Проверка объектов ОС на обесценение и учет обесценения предусмотрены п. 38 ФСБУ 6/2020 | В ПБУ 6/01 отсутствуют нормы, регулирующие обесценение ОС.  Вместе с тем проверка объектов ОС на обесценение и отражение обесценения в учете предусмотрены п. п. 1, 2, 3, 4 Рекомендации Р-56/2016-КпР "Обесценение основных средств" | |

**2. Как отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 6/2020**

ФСБУ 6/2020 допускает два способа отражения в учете и отчетности последствий изменения учетной политики в связи с началом применения стандарта:

* ретроспективный (п. 48 ФСБУ 6/2020);
* альтернативный (п. 49 ФСБУ 6/2020).

Выбранный организацией способ раскрывается в бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения ФСБУ 6/2020 (п. 52 ФСБУ 6/2020, п. 21 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

**2.1. Ретроспективный способ отражения в бухгалтерском учете и отчетности перехода на применение ФСБУ 6/2020**

Этот вариант отражения в учете и отчетности последствий изменения учетной политики позволяет формировать максимально точную информацию об объектах учета (в данном случае - основных средствах и связанных с ними объектах) и полную сопоставимость показателей бухгалтерской отчетности за предыдущие годы. Однако он является наиболее трудоемким. При принятии решения о применении этого способа помните о требовании рациональности бухгалтерского учета.

Если вами принято решение отразить последствия перехода на применение ФСБУ 6/2020 ретроспективно, сделайте следующее (п. 48 ФСБУ 6/2020, п. 15 ПБУ 1/2008):

* скорректируйте остатки по счетам 01 "Основные средства", 03 "Доходные вложения в материальные ценности", 02 "Амортизация", 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и другим связанным счетам на дату начала применения нового стандарта таким образом, как если бы он применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни;
* при составлении бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения ФСБУ 6/2020 пересчитайте сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, которые отражаются в этой отчетности (например, если вы переходите на применение ФСБУ 6/2020 с 2022 г., то в бухгалтерском балансе придется скорректировать показатели на 31 декабря 2021 г. и на 31 декабря 2020 г., а в отчете о финансовых результатах - пересчитать показатели за 2021 г.).

Если вы не можете с достаточной надежностью пересчитать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, ретроспективный способ не применяйте (п. 15 ПБУ 1/2008).

**2.2. Альтернативный способ отражения в бухгалтерском учете и отчетности перехода на применение ФСБУ 6/2020**

При применении этого способа допускается **не пересчитывать сравнительные показатели** бухгалтерской отчетности в связи с переходом на применение нового стандарта (п. 49 ФСБУ 6/2020).

По состоянию **на 1 января первого года применения** ФСБУ 6/2020 скорректируйте:

1) состав объектов ОС. В частности, спишите балансовую стоимость объектов, которые являются несущественными активами (п. 49 ФСБУ 6/2020);

2) балансовую стоимость ОС. Для этого по каждому объекту ОС:

* установите ликвидационную стоимость;
* проверьте применяемый СПИ и способ начисления амортизации. В случае необходимости измените их;
* рассчитайте по правилам ФСБУ 6/2020 сумму накопленной амортизации за истекший СПИ исходя из:

первоначальной (с учетом переоценок, если они проводились) стоимости, сформированной до начала применения ФСБУ 6/2020 согласно ранее применявшейся учетной политике;

установленной на дату перехода ликвидационной стоимости;

способа амортизации, установленного учетной политикой, действующей с момента перехода на ФСБУ 6/2020;

СПИ объекта ОС, скорректированного на дату перехода;

истекшего СПИ на дату перехода;

* рассчитайте балансовую стоимость ОС по формуле:

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

* сравните эту балансовую стоимость с прежней балансовой (остаточной) стоимостью. Скорректируйте прежнюю балансовую стоимость на полученную разницу. Так как первоначальная стоимость объектов ОС при расчете новой балансовой стоимости не меняется, корректировать нужно сумму накопленной амортизации. Сумму корректировки отнесите на нераспределенную прибыль (убыток), если она не связана с изменением других статей баланса (п. 50 ФСБУ 6/2020).

По состоянию на 1 января года начала применения ФСБУ 6/2020 могут быть сделаны, например, следующие записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Списана первоначальная стоимость объектов, являющихся несущественными активами | 84 | 01 |
| Списана накопленная амортизация по объектам, являющимся несущественными активами | 02 | 84 |
| Отражена корректировка накопленной амортизации, не затрагивающая других статей баланса, кроме нераспределенной прибыли | 84  (02) | 02  (84) |

**2.2.1. Пример расчета суммы амортизации, накопленной на дату перехода на применение ФСБУ 6/2020**

Организация применяет ФСБУ 6/2020 с 1 января 2022 г. На эту дату в учете организации числится объект ОС, используемый для управленческих целей, у которого:

* первоначальная стоимость - 100 000 руб.;
* СПИ - 10 лет;
* истекший СПИ - 4 года;
* способ амортизации - линейный;
* начисленная амортизация - **40 000** руб. (100 000 руб. / 10 лет x 4 года).

На 1 января 2022 г. в отношении этого объекта установлены:

* ликвидационная стоимость - 20 000 руб.;
* способ амортизации - линейный;
* СПИ - 6 лет;
* оставшийся СПИ - 2 года (6 лет - 4 года). Через 2 года организация предполагает продать объект за 20 000 руб.

Накопленная амортизация по объекту ОС, рассчитанная по правилам ФСБУ 6/2020, - **53 333** руб. ((100 000 руб. - 20 000 руб.) / 6 лет x 4 года).

По состоянию на 1 января 2022 г. в учете организация корректирует балансовую стоимость объекта ОС бухгалтерской записью:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Скорректирована амортизация по объекту ОС  (53 333 - 40 000) | 84 | 02 | 13 333 |

**2.2.2. Пример отражения в бухгалтерском учете перехода на ФСБУ 6/2020 альтернативным способом**

Организация применяет ФСБУ 6/2020 с 1 января 2021 г.

При переходе на применение ФСБУ 6/2020 принято решение применить альтернативный способ отражения последствий изменения учетной политики - с единовременной корректировкой балансовой стоимости ОС на дату перехода и без пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности.

Для перехода потребовались следующие корректировки:

* в учетной политике на 2021 г. установлен лимит в отношении совокупности несущественных активов - 500 000 руб.

На конец 2020 г. в организации имеются объекты ОС, являющиеся несущественными активами. Их общая первоначальная стоимость составляет 480 000 руб., общая накопленная амортизация - 220 000 руб.;

* при пересчете амортизации по правилам ФСБУ 6/2020 необходимо уменьшить ее накопленную сумму на конец 2020 г. на 625 940 руб. с отнесением корректировки на нераспределенную прибыль.

В учете организация 1 января 2021 г. делает следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Списана первоначальная стоимость объектов ОС, которые являются несущественными активами | 84 | 01 | 480 000 |
| Списана накопленная амортизация по объектам ОС, которые являются несущественными активами | 02 | 84 | 220 000 |
| Отражено уменьшение накопленной амортизации | 02 | 84 | 625 940 |

**3. Как отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 26/2020**

ФСБУ 26/2020 допускает отражение последствий изменения учетной политики в связи с началом применения стандарта по выбору организации любым из способов:

1. ретроспективным (п. 25 ФСБУ 26/2020);
2. перспективным (п. 26 ФСБУ 26/2020).

Выбранный организацией способ раскрывается в бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения ФСБУ 26/2020 (п. 27 ФСБУ 26/2020, п. 21 ПБУ 1/2008).

**3.1. Ретроспективный способ отражения в бухгалтерском учете и отчетности перехода на применение ФСБУ 26/2020**

Если вы приняли решение отражать переход на ФСБУ 26/2020 ретроспективно, вам нужно (п. 25 ФСБУ 26/2020, п. 15 ПБУ 1/2008):

* скорректировать остатки по счетам 08 "Вложения во внеоборотные активы", 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и другим связанным счетам на дату начала применения нового стандарта таким образом, как если бы он применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни;
* при составлении бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения ФСБУ 26/2020 пересчитать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, которые отражаются в этой отчетности **1**.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Если вы не можете с достаточной надежностью пересчитать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, ретроспективный способ не применяйте (п. 15 ПБУ 1/2008). |  |

По состоянию **на 1 января первого года применения** ФСБУ 26/2020 скорректируйте:

* **состав капитальных вложений.** Например, спишите отраженную на счете 08 сумму затрат, понесенных на создание (приобретение) ОС, если точно известно, что затраты на этот актив формируют стоимость несущественных активов с учетом лимита, установленного организацией для всей их совокупности;
* **фактические затраты на капитальные вложения.** Например, исключите из фактических затрат на капитальные вложения стоимость продукции, полученной при пусконаладочных работах, продолжающихся на объекте капитальных вложений.

По состоянию на 1 января года начала применения ФСБУ 26/2020 могут быть сделаны, например, следующие записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Капитальные вложения уменьшены на расчетную стоимость материальных ценностей, полученных в процессе пусконаладочных работ, продолжающихся на объекте | 84 | 08 |
| Списаны капитальные вложения в объекты ОС, предполагаемая первоначальная стоимость которых формирует стоимость несущественных активов | 84 | 08 |
| В капитальные вложения включены материальные ценности, предназначенные для создания, улучшения и (или) восстановления ОС (если рабочим планом счетов организации предусмотрено применение счета 08 для учета всех активов, отвечающих условиям признания капитальных вложений) | 08 | 10,  07 |
| В капитальные вложения включены затраты, понесенные по незаконченным капитальным ремонтам | 08 | 84 |
| Уменьшены фактические затраты на капитальные вложения при приобретении (создании) ОС с длительной отсрочкой (рассрочкой) платежа на разницу между договорной стоимостью и приведенной (дисконтированной) стоимостью кредиторской задолженности на дату признания капитальных вложений в учете | 60 | 08 |
| Отражены проценты за длительную отсрочку (рассрочку) платежа за период с даты признания капитальных вложений в учете до даты перехода на применение ФСБУ 26/2020 | 84  (08) | 60 |

**3.1.1. Пример отражения в бухгалтерском учете и отчетности перехода на ФСБУ 26/2020 ретроспективно**

Организация применяет ФСБУ 26/2020 с 1 января 2021 г.

Переход на применение ФСБУ 26/2020 организация отражает ретроспективно.

Для перехода потребовались следующие корректировки:

* из состава капитальных вложений исключены затраты на объекты, которые являются несущественными активами.

На 31 декабря 2020 г. на счете 08 числился один такой объект (недоукомплектованный системный блок компьютера для руководителя отдела продаж) стоимостью 60 000 руб.

На 31 декабря 2019 г. в учете таких объектов не было;

* в 2020 г. при приобретении материальных ценностей, признаваемых капитальными вложениями на 31 декабря 2020 г., организации предоставлена длительная отсрочка по их оплате. Превышение договорной стоимости (без НДС) над приведенной (дисконтированной) стоимостью кредиторской задолженности на дату признания капитальных вложений в учете равно 120 000 руб. На эту сумму необходимо уменьшить величину капитальных вложений и кредиторскую задолженность поставщика материальных ценностей;
* проценты за длительную отсрочку платежа, подлежащие самостоятельному начислению организацией за период с даты принятия материальных ценностей к учету до 1 января 2021 г., - 43 000 руб. Капитальные вложения связаны с созданием объекта ОС, не являющегося инвестиционным активом согласно учетной политике организации.

Организация отражает капитальные вложения в бухгалтерском балансе по отдельной самостоятельно введенной строке "Капитальные вложения" в разд. I бухгалтерского баланса, а долгосрочную кредиторскую задолженность перед поставщиками - по самостоятельно введенной строке "Кредиторская задолженность" в разд. IV бухгалтерского баланса.

Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежегодно.

В учете организации 1 января 2021 г. сделаны следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Списаны капитальные вложения в объект, являющийся несущественным активом | 84 | 08 | 60 000 |
| Уменьшены капитальные вложения и кредиторская задолженность поставщика на разницу между договорной (без НДС) и приведенной стоимостью материальных ценностей | 60 | 08 | 120 000 |
| Кредиторская задолженность перед поставщиком увеличена на сумму процентов за отсрочку платежа за период с момента приобретения материальных ценностей до 1 января 2021 г. | 84 | 60 | 43 000 |

В бухгалтерской отчетности за 2021 г. организации необходимо скорректировать сравнительные показатели.

**В бухгалтерском балансе:**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пояснения | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|  | АКТИВ |  |  |  |  |
|  | I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ |  |  |  |  |
|  | Капитальные вложения | 1155 |  | -180 **1** | - |
|  | Итого по разд. I | 1100 |  | -180 | - |
|  | БАЛАНС | 1600 |  | -180 | - |
|  | ПАССИВ |  |  |  |  |
|  | III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ |  |  |  |  |
|  | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 1370 |  | -103 **2** | - |
|  | Итого по разд. III | 1300 |  | -103 | - |
|  | IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |  |  |  |
|  | Кредиторская задолженность | 1440 |  | -77 **3** | - |
|  | Итого по разд. IV | 1400 |  | -77 | - |
|  | БАЛАНС | 1700 |  | -180 | - |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Показатель строки 1155 "Капитальные вложения" на 31 декабря 2020 г. надо уменьшить на 180 000 руб. (60 000 руб. + 120 000 руб.).  **2** Показатель строки 1370 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" надо уменьшить на 103 000 руб. (60 000 руб. + 43 000 руб.).  **3** Показатель строки 1440 "Кредиторская задолженность" надо уменьшить на 77 000 руб. (120 000 руб. - 43 000 руб.). |  |

**В отчете о финансовых результатах:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Пояснения | Наименование показателя | Код | За 2021 г. | За 2020 г. |
|  | Коммерческие расходы | 2210 |  | (+60) |
|  | Прибыль (убыток) от продаж | 2200 |  | -60 |
|  | Проценты к уплате | 2330 |  | (+43) |
|  | Прибыль (убыток) до налогообложения | 2300 |  | -103 |
|  | Чистая прибыль (убыток) | 2400 |  | -103 |
|  | Совокупный финансовый результат периода | 2500 |  | -103 |

**В отчете об изменениях капитала:**

1. **движение капитала**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код | Уставный капитал | Собственные акции, выкупленные у акционеров | Добавочный капитал | Резервный капитал | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | Итого |
| Величина капитала на 31 декабря 2019 г. | 3200 |  | () |  |  |  |  |
| За 2020 г. |  |  |  |  |  |  |  |
| Увеличение капитала - всего: | 3310 |  |  |  |  | -103 | -103 |
| в том числе: |  |  |  |  |  |  |  |
| чистая прибыль | 3311 | X | X | X | X | -103 **1** | -103 |
| Величина капитала на 31 декабря 2020 г. | 3200 |  | () |  |  | -103 | -103 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Чистую прибыль организации за 2020 г. надо уменьшить на 103 000 руб. (60 000 руб. + 43 000 руб.). В случае если в бухгалтерской отчетности за 2020 г. значится убыток, то его надо увеличить на 103 000 руб. |  |

1. **корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2019 г. | Изменения капитала за 2020 г. | | На 31 декабря 2020 г. |
| за счет чистой прибыли (убытка) | за счет иных факторов |
| Капитал - всего |  |  |  |  |  |
| до корректировок | 3400 |  |  |  |  |
| корректировка в связи с: |  |  |  |  |  |
| изменением учетной политики | 3410 | - | (103) | - | (103) |
| исправлением ошибок | 3420 |  |  |  |  |
| после корректировок | 3500 | - | (103) | - | (103) |
| в том числе: |  |  |  |  |  |
| нераспределенная прибыль (непокрытый убыток): |  |  |  |  |  |
| до корректировок | 3401 |  |  |  |  |
| корректировка в связи с: |  |  |  |  |  |
| изменением учетной политики | 3411 | - | (103) | - | (103) |
| исправлением ошибок | 3421 |  |  |  |  |
| после корректировок | 3501 | - | (103) | - | (103) |

1. **чистые активы**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. |
| Чистые активы | 3600 |  | -103 | - |

Соответствующие корректировки надо внести в данные за 2020 г. в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2021 г.

**3.2. Перспективный способ отражения в бухгалтерском учете и отчетности перехода на применение ФСБУ 26/2020**

Вы вправе принять решение о переходе на применение ФСБУ 26/2020 перспективно (п. 26 ФСБУ 26/2020, п. 14 ПБУ 1/2008). В таком случае:

* применяйте новые правила учета только в отношении фактов хозяйственной жизни, имеющих место после даты начала применения нового стандарта. Не корректируйте сформированные ранее данные бухгалтерского учета;
* при составлении бухгалтерской отчетности сравнительные показатели за предыдущие периоды не пересчитывайте.

**4. Какие изменения внести в учетную политику в связи с переходом на ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020**

В связи с началом применения ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 вам может потребоваться внести в учетную политику, в частности, следующую информацию:

* новые лимиты стоимости - для совокупности объектов ОС или для отдельного объекта ОС (п. 5 ФСБУ 6/2020). Отметим, Минфин России рекомендует устанавливать лимит для отдельных объектов ОС, а не для их группы (Письмо от 25.08.2021 N 07-01-09/68312);
* критерий существенности величины затрат на ремонты, технические осмотры, техническое обслуживание ОС, проводимые с периодичностью более 12 месяцев (более обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев) (п. 10 ФСБУ 6/2020);
* классификационные виды и группы ОС, применяемые в организации (п. 11 ФСБУ 6/2020);
* условия и порядок ведения группового учета ОС (п. 7.4 ПБУ 1/2008);
* способ оценки после признания ОС в бухгалтерском учете - для каждой группы ОС (п. 13 ФСБУ 6/2020);
* периодичность переоценки и способы пересчета первоначальной стоимости ОС, отличных от инвестиционной недвижимости (п. п. 16, 17 ФСБУ 6/2020);
* способы списания сумм накопленной дооценки (п. 20 ФСБУ 6/2020);
* периодичность начисления амортизации ОС. Начислять амортизацию можно на конец каждого отчетного периода или на конец иного периода, не превышающего установленный в организации отчетный период;
* момент начала и прекращения начисления амортизации ОС (п. 33 ФСБУ 6/2020);
* способы начисления амортизации для каждой группы ОС (п. 34 ФСБУ 6/2020);
* формулу расчета суммы амортизации для способа уменьшаемого остатка (п. 35 ФСБУ 6/2020);
* порядок проверки элементов амортизации, а также уровень и иные критерии существенности, соответствие которым влечет за собой пересмотр элементов амортизации (п. 37 ФСБУ 6/2020);
* порядок перехода на ФСБУ 6/2020 - ретроспективный или альтернативный (п. п. 48, 49 ФСБУ 6/2020);
* порядок перехода на ФСБУ 26/2020 - ретроспективный или перспективный (п. п. 25, 26 ФСБУ 26/2020).

Измененная учетная политика должна применяться с начала года, с которого вы переходите на новые стандарты (п. п. 10, 12 ПБУ 1/2008).

**Когда по правилам ФСБУ 6/2020 надо признать в бухгалтерском учете основное средство**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Основное средство надо признать в бухгалтерском учете на дату завершения капитальных вложений, связанных с его приобретением или созданием. Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", которые обязательны к применению с 2022 г., но по решению организации могут применяться и раньше. |  |

**1. Какое имущество относится к основным средствам в бухгалтерском учете**

К основным средствам в бухгалтерском учете относят активы, которые одновременно соответствуют следующим критериям (п. п. 4, 11 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29):

* имеют материально-вещественную форму;
* способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
* предназначены:

для использования при производстве и (или) продаже продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд, для охраны окружающей среды в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

или для получения дохода от прироста стоимости в долгосрочной (более 12 месяцев) перспективе. При этом купля-продажа такого имущества не относится к обычным видам деятельности организации.

Основные средства разделяют (п. 11 ФСБУ 6/2020):

* по видам, в частности:

недвижимость;

машины и оборудование;

транспортные средства;

инвентарь производственный и хозяйственный;

* по группам.

|  |
| --- |
| Что такое группа основных средств  Группа основных средств - это совокупность объектов ОС одного вида, имеющих сходный характер использования (п. 11 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29). Для однотипных объектов ОС, одновременно поступающих в одно структурное подразделение организации или выбывающих из него, могут применяться документы для группового оформления операций с основными средствами. |

|  |
| --- |
| Что относится к машинам и оборудованию  Для термина "оборудование" есть такие определения:   * оборудование - это применяемое самостоятельно или устанавливаемое на машину техническое устройство, необходимое для выполнения ее основных или дополнительных функций, а также для объединения нескольких машин в единую систему (п. 1 ст. 2 ТР ТС 010/2011 "Технический регламент Таможенного союза. О безопасности машин и оборудования"); * оборудование - совокупность связанных между собой частей или устройств, из которых по крайней мере одно движется, а также элементы привода, управления и энергетические узлы, которые предназначены для определенного применения, в частности для обработки, производства, перемещения или упаковки материала, а также машина или совокупность машин, которые так устроены и управляемы, что они функционируют как единое целое для достижения одной и той же цели (п. 3.4 разд. 3 ГОСТ ЕН 1070-2003 "Межгосударственный стандарт. Безопасность оборудования. Термины и определения").   Машина - это ряд взаимосвязанных частей или узлов, из которых хотя бы одна часть или один узел двигается с помощью соответствующих приводов, цепей управления, источников энергии, объединенных вместе для конкретного применения (например, обработки, переработки, перемещения или упаковки материала) (п. 1 ст. 2 ТР ТС 010/2011 "Технический регламент Таможенного союза. О безопасности машин и оборудования").  Машины и оборудование (расположенные как внутри, так и вне зданий) не являются составными элементами зданий (сооружений), поскольку предназначены не для обеспечения эксплуатации объектов недвижимости, а для изготовления готовой продукции либо обслуживания производственного процесса. |

Обратите внимание: для классификации актива в качестве объекта ОС важен срок предполагаемого использования (удержания) - если он не более 12 месяцев (или не более операционного цикла, превышающего 12 месяцев), то актив надо включить в запасы (п. 3 ФСБУ 5/2019 "Запасы").

Не относятся к основным средствам (п. 6 ФСБУ 6/2020):

* капитальные вложения;
* долгосрочные активы к продаже.

**1.1. Как учитывать "малоценные" ОС**

Учет объектов с невысокой стоимостью и сроком полезного использования более 12 месяцев (более операционного цикла, если операционный цикл организации превышает 12 месяцев) вы можете организовать двумя способами.

Сразу списывать затраты на приобретение (создание) "малоценных" ОС в пределах стоимостного лимита позволяют оба способа.

Лимит стоимости основных средств для единовременного списания в бухгалтерском учете нормативно не установлен, поэтому закрепите его в учетной политике.

**Способ 1. Установить лимит стоимости для совокупности объектов ОС.**

Для этого определите в учетной политике категории ОС, информация о которых заведомо несущественна для вашей организации с учетом особенностей ее деятельности и структуры активов (то есть не может повлиять на экономические решения пользователей отчетности). Это могут быть ОС конкретных видов, подвидов, групп, подгрупп, сегментов и т.п. (п. п. 2, 6 Рекомендации Р-126/2021-КпР "Стоимостной лимит для основных средств", Иллюстративный пример 1 Рекомендации Р-100/2019-КпР "Реализация требования рациональности").

Установите в учетной политике лимит в отношении всей совокупности несущественных активов. Количественное значение лимита рассчитайте исходя из потенциального влияния на релевантные показатели. Он может выражаться в денежной сумме или в процентах от денежной величины релевантных показателей. Определить лимит надо таким образом, чтобы годовые затраты на приобретение, создание, улучшение, восстановление ОС из несущественных категорий не превысили установленное значение (п. п. 3, 4, 5, 6 Рекомендации Р-126/2021-КпР "Стоимостной лимит для основных средств").

Затраты на приобретение, создание, улучшение, восстановление ОС из несущественных категорий независимо от стоимости отдельных объектов списывайте в расходы или признавайте затратами на создание других активов (например, НЗП) в периоде их осуществления - так же, как признавалась бы амортизация по этим активам (п. 5 ФСБУ 6/2020, п. п. 8, 9 Рекомендации Р-126/2021-КпР "Стоимостной лимит для основных средств").

**Способ 2. Установить лимит стоимости для отдельного объекта ОС.**

Отметим, Минфин России рекомендует использовать именно этот способ установления лимита (для отдельных объектов ОС, а не для их совокупности) (Письмо от 25.08.2021 N 07-01-09/68312).

При определении лимита важно помнить, что его величина не должна быть для организации существенной. То есть использование лимита не должно приводить к значительному влиянию на показатели отчетности. Других ограничений в отношении суммы лимита нет.

Если первоначальная стоимость отдельного объекта ОС, сформированная по правилам бухгалтерского учета, ниже установленного организацией лимита (например, 100 000 руб.) 1, то ее включают в расходы или в стоимость других активов единовременно (п. 5 ФСБУ 6/2020).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | 1 Если вы установите лимит 100 000 руб. в бухгалтерском учете, то это позволит вам сблизить бухгалтерский и налоговый учет. |  |

Обратите внимание: формально п. 5 ФСБУ 6/2020 разрешает признавать затраты на приобретение (создание) "малоценных" ОС в периоде их осуществления. Однако на практике так можно поступать, только если очевидно, что первоначальная стоимость ОС, определенная исходя из всех затрат, связанных с его приобретением (созданием), не превысит лимит, установленный в учетной политике. В противном случае рекомендуем сначала сформировать в учете первоначальную стоимость ОС и, только убедившись, что она ниже лимита, включить ее в расходы (затраты на создание других активов).

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Если применяется 1-й способ либо применяется 2-ой способ, но изначально очевидно, что лимит не будет превышен | | |
| Отражена задолженность перед продавцом ОС в сумме договорной стоимости (без НДС) | 20  (25,  23,  26,  44  и 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  (23  и др.) |
| Сформированная первоначальная стоимость ОС списана на расходы или включена в стоимость других активов | 20  (25,  23,  26,  44  и 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").

**2. На какую дату принимать к бухгалтерскому учету объект основных средств**

Объект основных средств принимайте к бухгалтерскому учету на дату завершения капитальных вложений, связанных с его приобретением или созданием (п. 18 ФСБУ 26/2020). Это значит, что:

* понесены все затраты в целях приобретения (создания) объекта ОС и их сумма определена;
* объект ОС находится в месте и состоянии, в котором организация намерена его использовать, то есть готов к эксплуатации.

Если вы начали эксплуатацию части объекта капитальных вложений до полного их завершения, то признайте объектом ОС используемую часть капитальных вложений (п. 18 ФСБУ 26/2020). Стоимость капитальных вложений распределите между используемой и незавершенной частями обоснованным и рациональным способом, установленным в вашей учетной политике. Например, пропорционально физическому показателю, характерному для данного объекта (для здания - площадь; для системы, состоящей из ряда однородных элементов, - количество таких элементов и т.д.).

При признании основного средства в бухгалтерском учете сделайте запись по дебету счета 01 "Основные средства" (03 "Доходные вложения в материальные ценности") и кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" на сумму его первоначальной стоимости.

|  |
| --- |
| Как отражать в бухгалтерском учете основные средства, находящиеся в запасе (резерве)  Если ОС приведены в состояние готовности к использованию на случай непредвиденных ситуаций, то принимайте их к учету в общем порядке - на дату завершения капитальных вложений. Амортизацию по таким объектам начисляйте как обычно. |

**Как установить единицу бухгалтерского учета основных средств при применении ФСБУ 6/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. В качестве инвентарного объекта может быть выбран физический объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, часть физического объекта или даже группа однотипных объектов. Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства", который обязателен к применению с 2022 г., но по решению организации может применяться и раньше. |  |

**1. Что признается инвентарным объектом в целях бухгалтерского учета основных средств**

Инвентарным объектом ОС в общем случае признается (п. 10 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29):

* объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
* отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
* **комплекс конструктивно сочлененных предметов**, если он обособлен, представляет собой единое целое и предназначен для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения. Они имеют общее управление, общие приспособления и принадлежности, смонтированы на одном фундаменте в единый комплекс. В результате каждый входящий в этот комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно (п. 10 ФСБУ 6/2020);
* существенные по величине затраты на ремонты, технические осмотры, техническое обслуживание ОС, проводимые с периодичностью более 12 месяцев (более обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев). Критерий существенности величины затрат ФСБУ 6/2020 не определен, поэтому установите его в учетной политике.

Части одного объекта ОС могут учитываться как самостоятельные инвентарные объекты в случаях, когда:

* объект вводится в эксплуатацию по частям;
* стоимость частей существенна по отношению к стоимости всего объекта, а сроки полезного использования частей существенно отличаются от срока полезного использования объекта в целом (п. 10 ФСБУ 6/2020, п. 2 Рекомендации Р-82/2017-КпР "Единицы учета основных средств в составе комплексных объектов").

Критерии существенности стоимости и разницы сроков полезного использования ФСБУ 6/2020 не определены, поэтому установите их в учетной политике.

В некоторых случаях допустимо установить групповую единицу бухгалтерского учета ОС.

**2. Какие существуют требования к определению инвентарных объектов в бухгалтерском учете**

При определении единицы учета основных средств рекомендуется руководствоваться следующим (п. 4 Рекомендации Р-45/2013-ОК Связь "Комплексные основные средства (ЛЭП, ВОЛС)"):

* рациональностью ведения бухгалтерского учета. Затраты на учет разукрупненных объектов должны покрываться выгодами от получения информации о наличии и движении таких единиц учета ОС;
* существенностью формируемой информации. Существенность единицы учета определяется на основе профессионального суждения;
* необходимостью определения срока полезного использования единицы учета основных средств. Существенно отличающиеся сроки использования частей объекта являются основанием для выделения двух и более единиц учета ОС (п. 10 ФСБУ 6/2020);
* функциями единицы учета ОС. Если объект состоит из частей, которые по своему характеру и функциям различны, следует выделять отдельные единицы учета ОС. Например, трансформаторная подстанция, состоящая из земельного участка, технологического оборудования, подъездных путей и элементов ограждения, должна состоять как минимум из четырех единиц учета.

**3. Как определить единицу учета для сложного объекта основных средств**

В качестве единицы бухгалтерского учета (инвентарного объекта) основных средств для сложного объекта могут быть выбраны (Рекомендация Р-45/2013-ОК Связь "Комплексные основные средства (ЛЭП, ВОЛС)"):

* весь объект в целом (комплекс устройств);
* отдельное устройство, входящее в комплекс;
* определенная группа устройств, входящих в комплекс.

Для принятия решения проанализируйте стоимость и предполагаемые сроки использования устройств в составе сложного объекта (п. 10 ФСБУ 6/2020, п. 2 Рекомендации Р-82/2017-КпР "Единицы учета основных средств в составе комплексных объектов"). В частности, если стоимость отдельного устройства существенна по сравнению со стоимостью объекта в целом, а предполагаемый срок его использования существенно **1** отличается от срока полезного использования комплекса устройств, то признавайте каждое такое устройство самостоятельным инвентарным объектом. В случаях, когда отсутствует информация о фактической стоимости отдельного устройства в составе сложного объекта, определите его стоимость расчетным путем с применением профессионального суждения учетных и производственных служб (п. 4 Рекомендации Р-82/2017-КпР "Единицы учета основных средств в составе комплексных объектов").

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Критерии существенности стоимости и разницы сроков полезного использования ФСБУ 6/2020 не определены, поэтому установите их в учетной политике. |  |

Если таких устройств в составе объекта нет, то признавайте инвентарным объектом весь комплекс устройств.

**4. В каких случаях и в каком порядке ведется групповой учет основных средств**

Групповая единица учета ОС - это определенная организацией совокупность однородных объектов (п. 1 Рекомендации Р-125/2021-КпР "Групповая единица учета основных средств").

Вести групповой учет основных средств можно, если одновременно выполняются условия (п. 2 Рекомендации Р-125/2021-КпР "Групповая единица учета основных средств"):

* управленческие решения в отношении любых объектов групповой единицы учета являются взаимно обусловленными;
* все объекты групповой единицы выполняют однородные функции;
* элементы амортизации объектов в составе групповой единицы совпадают либо отличаются не настолько, чтобы невозможно было установить единую норму амортизации;
* статьи затрат, в которые включается амортизация групповой единицы учета, и способы ее распределения по этим статьям не отличаются от статей и способов распределения амортизации, которая начислялась бы по каждому объекту групповой единицы учета;
* все объекты групповой единицы учета относятся к одной группе основных средств;
* все объекты групповой единицы учета входят в одну единицу, генерирующую денежные средства.

Организации могут вводить дополнительные условия объединения объектов основных средств в групповые единицы учета.

Амортизацию по групповой единице учета начисляйте в следующем порядке:

* если капитальные вложения в объекты групповой единицы учета осуществляются в разное время, то используйте единую норму амортизации и средневзвешенную суммарную балансовую стоимость объектов групповой единицы учета за период начисления амортизации (п. 3 Рекомендации Р-125/2021-КпР "Групповая единица учета основных средств");
* если капитальные вложения в объекты групповой единицы учета осуществляются одновременно в виде мероприятий, относящихся ко всем объектам этой единицы, то амортизацию по групповой единице рассчитывайте в обычном порядке, как она рассчитывалась бы в отношении отдельного объекта ОС (п. 4 Рекомендации Р-125/2021-КпР "Групповая единица учета основных средств").

**Документальное оформление операций с основными средствами**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Поступление объектов основных средств, их внутреннее перемещение, ремонт, модернизация, выбытие и прочие факты хозяйственной жизни должны быть оформлены первичными учетными документами. Данные из этих первичных учетных документов вносят в инвентарные карточки (книги) и другие регистры бухгалтерского учета основных средств. |  |

**1. Как оформить первичными учетными документами операции с основными средствами**

Основные операции, связанные с объектами основных средств, оформляйте следующими первичными документами:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Операция | Первичный учетный документ | Комментарий |
| Поступление оборудования, требующего установки (сборки, монтажа) | * Акт о приеме (поступлении) оборудования по форме N ОС-14 Акт (иной документ) по самостоятельно разработанной форме с обязательными реквизитами первичного учетного документа | Акт составляет комиссия, назначенная руководителем организации для приемки основных средств, как правило, в двух экземплярах - для лица, принимающего ценности на ответственное хранение, и для бухгалтерии. Утверждает акт руководитель или иное уполномоченное им лицо |
| Передача оборудования в монтаж | * Акт о приемке-передаче оборудования в монтаж по форме N ОС-15 Акт (иной документ) по самостоятельно разработанной форме с обязательными реквизитами первичного учетного документа | Если представитель монтажной организации входил в состав приемочной комиссии и расписался в получении оборудования для монтажа в акте по форме N ОС-14, то акт по форме N ОС-15 не составляют |
| Принятие к учету основных средств | * Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме N ОС-1 * Акт о приеме-передаче здания (сооружения) по форме N ОС-1а (см. образец заполнения) * Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме N ОС-1б * Акт (иной документ) по самостоятельно разработанной форме с обязательными реквизитами первичного учетного документа | Акт составьте на дату, когда основное средство готово к использованию в запланированных целях (все необходимые для этого капитальные вложения произведены, объект находится в состоянии и местоположении, пригодных к использованию).  Если вы приобрели основное средство, бывшее в эксплуатации, которое готово к использованию, и получили от продавца экземпляр акта о приеме-передаче по унифицированной форме, заполните свою часть акта. Укажите в нем дату принятия к бухгалтерскому учету объекта в состав основных средств |
| Перемещение основных средств между подразделениями организации | * Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств по форме N ОС-2 * Накладная по самостоятельно разработанной форме с обязательными реквизитами первичного учетного документа | Накладную составьте в трех экземплярах: для бухгалтерии, для передающего и получающего основные средства подразделений. Укажите данные о техническом состоянии передаваемых объектов, актуальные на момент передачи.  Накладную подписывают ответственные лица передающего и получающего основные средства подразделений |
| Приемка основных средств после окончания ремонта, модернизации, реконструкции | * Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств по форме N ОС-3 * Акт по самостоятельно разработанной форме или документ, предоставленный подрядчиком с обязательными реквизитами первичного учетного документа | В акте укажите:   * данные об объекте основных средств на момент передачи его в ремонт (на реконструкцию, модернизацию) * сведения о проведенных работах и понесенных затратах на ремонт (улучшение) основных средств.   При выполнении работ собственными силами акт составьте в одном экземпляре. Если привлекали стороннюю организацию, составьте акт в двух экземплярах.  Акт подписывают приемочная комиссия и представитель подрядчика или структурного подразделения, проводившего работы; утверждает - руководитель организации или иное уполномоченное лицо |
| Списание основных средств | * Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) по форме N ОС-4 * Акт о списании автотранспортных средств по форме N ОС-4а * Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) по форме N ОС-4б * Акт о списании по самостоятельно разработанной форме с обязательными реквизитами первичного учетного документа | Акт составьте в двух экземплярах - для бухгалтерии и лица, ответственного за сохранность основных средств.  В акте укажите сведения о списываемых основных средствах, перечень и стоимость материальных ценностей, поступивших от списания (при наличии).  Акт подписывает комиссия по списанию и утверждает руководитель организации или иное уполномоченное лицо |
| Разукомплектация (частичное выбытие) основного средства | Акт о разукомплектации (частичном выбытии) основного средства по самостоятельно разработанной форме с обязательными реквизитами первичного учетного документа | Акт составляют, если принято решение о разделении основного средства на части в связи с изменением условий использования |
| Продажа основных средств | * Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме N ОС-1 * Акт о приеме-передаче здания (сооружения) по форме N ОС-1а * Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме N ОС-1б * Накладная по форме N ТОРГ-12 * УПД по рекомендованной форме * Акт (накладная) по самостоятельно разработанной форме с обязательными реквизитами первичного учетного документа | Составьте документы минимум в двух экземплярах - для бухгалтерии и для покупателя. Укажите договорную стоимость основного средства, выделив НДС (п. 4 ст. 168 НК РФ).  В акт по форме N ОС-1 (ОС-1а, ОС-1б) внесите данные об основном(ых) средстве(ах) по состоянию на дату передачи покупателю |

Применяемые формы первичных документов по движению основных средств утвердите в учетной политике.

Данные из первичных документов регистрируйте и накапливайте в регистрах учета наличия и движения основных средств.

|  |
| --- |
| Какой срок хранения актов по форме N ОС-1  Поскольку акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме N ОС-1 определяет параметры начисления амортизации основных средств, то срок его хранения должен составлять пять лет с момента выбытия объекта (ст. 323 Перечня типовых управленческих архивных документов). |

**2. Как оформить инвентарные карточки (книги) учета объектов основных средств**

Для аналитического учета наличия и движения основных средств вы можете применять следующие унифицированные формы:

* инвентарную карточку учета объекта основных средств по форме N ОС-6;
* инвентарную карточку группового учета объектов основных средств по форме N ОС-6а;
* инвентарную книгу учета объектов основных средств по форме N ОС-6б.

Вы также можете использовать самостоятельно разработанную форму, содержащую обязательные реквизиты регистра бухгалтерского учета.

Применяемую форму утвердите в учетной политике.

Инвентарные карточки (книги) ведите в бухгалтерии в одном экземпляре.

**Заполняйте инвентарные карточки учета основных средств** по формам N ОС-6 и N ОС-6а путем переноса данных из первичных документов. Если вы ведете учет с использованием одной из бухгалтерских программ, при вводе данных первичных документов инвентарные карточки учета основных средств формируются и заполняются автоматически.

**Инвентарную книгу учета объектов основных средств обычно ведут** организации с небольшим количеством основных средств, в частности, малые предприятия.

Данные для заполнения берут из первичных учетных документов по учету основных средств. В отличие от инвентарных карточек, в книгу заносят данные обо всех основных средствах организации или ее структурного подразделения.

**Срок хранения инвентарных карточек** (книг) учета объектов основных средств - до ликвидации организации (п. "а" ст. 329 Перечня типовых управленческих архивных документов).

**2.1. Как указать наименование основного средства в инвентарной карточке**

При заполнении инвентарной карточки укажите в ней наименование основного средства из первичного учетного документа, которым оформлено принятие объекта в состав основных средств (ч. 1 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете). Обычно это акт по форме N ОС-1, ОС-1а или ОС-1б.

**Наименование основного средства** в указанных актах и других первичных учетных документах должно соответствовать его основному назначению и однозначно его идентифицировать. Рекомендуем использовать название, указанное в технической или иной документации к основному средству. Наименование основного средства не обязательно должно дублировать название товарной позиции, указанной в передаточных документах поставщика.

**Переименовать основное средство**, отразив это в инвентарной карточке (книге), можно. Исправив наименование основного средства в инвентарной карточке (книге), укажите дату исправления. Лица, ответственные за ее ведение, должны заверить исправление своей подписью, указав фамилию и инициалы либо иные реквизиты, необходимые для идентификации (ч. 8 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете).

Это может потребоваться, в частности, в следующих случаях:

* при изменении основного назначения основного средства в результате его модернизации, реконструкции, дооборудования и т.п.;
* при выявлении в ходе инвентаризации основных средств неверного (неточного) наименования объектов.

**2.2. Как присвоить инвентарный номер основному средству**

**Инвентарный номер** - это код, который присваивается каждому инвентарному объекту основных средств в момент принятия к бухгалтерскому учету. Инвентарный номер нужен для учета наличия, движения основных средств и контроля за их сохранностью.

Инвентарные номера должны быть уникальны и последовательны. Они могут содержать цифры, буквы, символы. Порядок присвоения инвентарных номеров и их вид (набор и последовательность знаков) установите самостоятельно. Утвердите порядок в учетной политике или другом локальном нормативном акте.

**Обратите внимание:** отсутствие инвентарных номеров может стать причиной спора с налоговым органом относительно правомерности включения начисленной амортизации в налоговые расходы. В таком случае доказывать обоснованность расхода придется в суде.

**Изменить инвентарный номер**, присвоенный основному средству, нельзя. Инвентарный номер, присвоенный объекту, сохраняется за ним все время его нахождения в организации. Не рекомендуется присваивать инвентарные номера выбывших объектов вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение пяти лет по окончании года выбытия.

Инвентарный номер по возможности наносят на основное средство.

**К нанесению инвентарных номеров** обязательных требований не установлено. Вы можете использовать любой способ, обеспечивающий сохранность инвентарного номера в течение всего срока службы основного средства в организации. Например, можно написать инвентарный номер несмываемым маркером или устойчивой краской, выгравировать, прикрепить специальный металлический жетон, пластиковую этикетку, бирку. Нанесите номер так, чтобы его можно было легко увидеть и сопоставить с данными учета.

При отсутствии возможности нанесения инвентарного номера на основное средство (например, из-за особых условий его эксплуатации) инвентарный номер на объекте не проставляется и фиксируется только в документах.

**Как при применении ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 принять к учету основные средства, приобретенные за плату**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Основное средство признают в бухгалтерском учете по завершении капитальных вложений, если объект характеризуется всеми необходимыми признаками. При признании основное средство оценивают по первоначальной стоимости, которой считают сумму капитальных вложений, то есть сумму фактических затрат, связанных с его приобретением и подготовкой к эксплуатации. Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", которые обязательны к применению с 2022 г., но по решению организации могут применяться и раньше.  Условия для признания объектов основными средствами и перечень фактических затрат, на базе которых формируется их первоначальная стоимость, в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают. |  |

**1. Какие документы оформляют при приобретении основных средств за плату**

Новое имущество, которое вы приобретаете для использования в качестве основного средства, для продавца является товаром или готовой продукцией. Поэтому продавец может оформить, например, следующие документы:

* товарную накладную по форме N ТОРГ-12;
* УПД;
* накладную или иной документ по форме, разработанной самостоятельно. Такой документ должен содержать все обязательные реквизиты первичного учетного документа.

Документы при покупке основного средства, бывшего в употреблении, могут быть такие:

* акт о приеме-передаче объекта основных средств по форме N ОС-1;
* акт о приеме-передаче здания (сооружения) по форме N ОС-1а;
* акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме N ОС-1б;
* акт приема-передачи или накладная по самостоятельно разработанной форме, которые содержат все обязательные реквизиты первичного учетного документа.

Документы оформляют в двух экземплярах (для продавца и покупателя).

В унифицированных формах N N ОС-1 и ОС-1а разд. 1 заполняет организация-продавец, а разд. 2 заполняет покупатель только в одном (своем) экземпляре. В акте по форме N ОС-1б продавец заполняет графы 1 - 14, а покупатель - графу 15 и последующие графы.

Принятие объектов к учету в качестве основных средств можно оформлять документами, составленными с применением тех же унифицированных форм:

* актом о приеме-передаче объекта основных средств по форме N ОС-1;
* актом о приеме-передаче здания (сооружения) по форме N ОС-1а;
* актом о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме N ОС-1б.

Вы также можете оформить приемку объекта в состав ОС актом или иным документом по самостоятельно разработанной форме, которые содержат обязательные реквизиты первичного учетного документа.

В любом случае достаточно составить один экземпляр документа, который подписывает руководитель организации или иное уполномоченное лицо.

Сведения из акта о приеме объекта в состав ОС внесите в инвентарную карточку (книгу, журнал) учета объектов основных средств (это могут быть формы N N ОС-6, ОС-6а, ОС-6б или самостоятельно разработанная организацией форма).

Важно: формы применяемых организацией первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета должен утвердить для применения руководитель или иное уполномоченное лицо в учетной политике организации (ч. 4 ст. 9, ч. 5 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете, п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

Первичные документы по учету основных средств необходимо хранить в течение срока, который определяют в зависимости от вида документов.

Так, например, пять лет после выбытия основных средств хранят следующие документы (ст. ст. 323, 325 Перечня типовых управленческих архивных документов):

* документы (протоколы, акты, справки, расчеты, ведомости, заключения) о переоценке, определении амортизации, списании основных средств;
* акты приема-передачи недвижимого имущества от прежнего к новому правообладателю.

Некоторые документы надо хранить до ликвидации организации. К ним относятся, например (ст. 324, п. "а" ст. 329 Перечня типовых управленческих архивных документов):

* отчеты независимых оценщиков об оценочной стоимости имущества;
* журналы (книги), карточки учета основных средств.

**2. Как отражать в бухгалтерском учете поступление основных средств, приобретенных за плату**

**2.1. Как оценивать основные средства, приобретенные за плату, при принятии к бухгалтерскому учету**

При признании в бухгалтерском учете объекты основных средств оценивают по первоначальной стоимости, которой считают сумму капитальных вложений в соответствующий объект (п. 12 ФСБУ 6/2020, п. 18 ФСБУ 26/2020).

К капитальным вложениям относят фактические затраты на приобретение ОС, их приведение в состояние и местоположение, необходимые для использования (п. 9 ФСБУ 26/2020, п. п. 6, 7 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).

В частности, в капитальные вложения включают:

* суммы, уплачиваемые продавцу при приобретении объекта (пп. "а" п. 5 ФСБУ 26/2020);
* затраты на доставку основных средств к месту использования (пп. "з" п. 5 ФСБУ 26/2020);
* затраты на монтаж, установку основных средств (пп. "з" п. 5 ФСБУ 26/2020);
* проценты по займам, если основное средство относится к инвестиционным активам (пп. "е" п. 10 ФСБУ 26/2020);
* суммы оценочных обязательств на демонтаж, утилизацию основных средств и восстановление окружающей среды (пп. "ж" п. 10 ФСБУ 26/2020);
* затраты на пусконаладочные работы за вычетом расчетной стоимости произведенной продукции (пп. "и" п. 5, п. 15 ФСБУ 26/2020).

Важно! Суммы, уплачиваемые продавцу основного средства, а также иным организациям за его доставку, установку, монтаж, пусконаладку, включайте в капитальные вложения за вычетом (п. 11 ФСБУ 26/2020):

* всех предоставленных вам скидок, уступок, премий и т.п.;
* НДС, предъявленного вам и подлежащего вычету.

|  |
| --- |
| Как учесть расходы на доставку основных средств при их приобретении  Затраты на доставку основных средств при их приобретении в бухгалтерском и налоговом учете отражают одинаково. Их включают в первоначальную стоимость основных средств. Это следует из п. 12 ФСБУ 6/2020, пп. "з" п. 5, п. 18 ФСБУ 26/2020 и п. 1 ст. 257 НК РФ. |

Есть особенности в определении первоначальной стоимости ОС, приобретенных:

* по договорам с длительной отсрочкой (рассрочкой) платежа;
* по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами.

**2.2. Какими проводками отражать поступление основных средств, приобретенных за плату**

В бухгалтерском учете капитализацию фактических затрат на приобретение основных средств отражайте по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

|  |
| --- |
| Как в бухгалтерском учете отражать оборудование, не требующее монтажа  Оборудование, не требующее монтажа, примите к учету в состав капитальных вложений на счет 08, субсчет 08-4 "Приобретение объектов основных средств" (пп. "а" п. 5 ФСБУ 6/2020). |

По завершении капитальных вложений их сумму, накопленную на счете 08, спишите в дебет (п. 18 ФСБУ 26/2020):

* счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности", если основное средство предназначено для сдачи в аренду и (или) для получения дохода в виде прироста стоимости;
* счета 01 "Основные средства" - в остальных случаях.

Бухгалтерские записи при принятии к учету основных средств, приобретенных за плату, могут быть такими:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| В стоимость капитальных вложений включена договорная стоимость приобретенного объекта без НДС, подлежащего вычету (в случае значительной отсрочки или рассрочки оплаты - приведенная стоимость) | 08-4 | 60 |
| Затраты на доставку, монтаж, установку и т.п. приобретенного объекта включены в капитальные вложения | 08-4 | 60  (76,  10,  70,  69  и др.) |
| Отражен НДС, предъявленный контрагентами с договорной стоимости объекта, а также со стоимости доставки, монтажа, установки и т.п. | 19 | 60  (76) |
| Принят к вычету НДС, предъявленный контрагентами | 68 | 19 |
| Оценочное обязательство включено в капитальные вложения (по приведенной стоимости) | 08-4 | 96 |
| Капитальные вложения уменьшены на стоимость ценностей, полученных при проведении пусконаладочных работ | 10  (21,  43) | 08-4 |
| Признано в учете основное средство | 01  (03) | 08-4 |
| Дополнительно ежемесячно в течение периода отсрочки (рассрочки) -  в случае приобретения основного средства с отсрочкой (рассрочкой) платежа | | |
| Признан процентный расход | 91-2 | 60 |
| Дополнительно на каждую отчетную дату в течение срока полезного использования основного средства - в случае включения оценочного обязательства в первоначальную стоимость основного средства | | |
| Увеличено оценочное обязательство в связи с ростом его приведенной стоимости | 91-2 | 96 |
| На дату (даты) оплаты продавцу и иным контрагентам | | |
| Перечислена оплата продавцу и иным контрагентам | 60  (76) | 51 |

Все объекты ОС, за некоторыми исключениями, должны амортизироваться в бухгалтерском учете.

В целях начисления амортизации при принятии амортизируемого объекта ОС к учету определите (п. 37 ФСБУ 6/2020):

* срок полезного использования - период, в течение которого использование объекта принесет экономические выгоды;
* ликвидационную стоимость. Амортизировать надо будет первоначальную стоимость ОС за вычетом ликвидационной;
* способ начисления амортизации.

|  |
| --- |
| Как отражать в бухгалтерском учете приобретение основных средств, бывших в употреблении  ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 не содержат никаких специальных положений, касающихся учета приобретения ОС, уже бывших в употреблении. Поэтому первоначальную стоимость приобретенного ОС, бывшего в употреблении, определите в общем порядке. В капитальные вложения включите все фактические затраты, связанные с его приобретением и подготовкой к эксплуатации.  Принимая объект ОС к учету, сделайте обычные записи.  Срок полезного использования определите исходя из ожидаемого срока эксплуатации основного средства, его технического состояния на момент принятия к учету и т.п. (п. 9 ФСБУ 6/2020).  Получение от продавца приобретенного основного средства, бывшего в употреблении, оформляют актом по форме N N ОС-1, ОС-1а, ОС-1б или документом по форме, разработанной самостоятельно, который содержит все обязательные реквизиты первичного учетного документа. |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Как документально оформить и отразить в бухгалтерском учете организации приобретение основного средства через подотчетное лицо  Рекомендуем выдать доверенность подотчетному лицу. Тогда продавец должен будет оформить счет-фактуру и отгрузочные документы на организацию, выдавшую доверенность. Если в строке 6 "Покупатель" счета-фактуры наименование вашей организации указано в соответствии с учредительными документами, предъявленный продавцом НДС можно принять к вычету.  Бухгалтерские записи при наличии отгрузочных документов и счета-фактуры, оформленных на организацию надлежащим образом, следующие:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операций | Дебет | Кредит | Первичный документ | | На дату оприходования имущества | | | | | Приобретено имущество | 08 | 60 | Отгрузочные документы поставщика | | Отражен НДС, предъявленный продавцом со стоимости имущества | 19 | 60 | Счет-фактура | | Принят к вычету предъявленный НДС | 68 | 19 | Счет-фактура | | На дату утверждения авансового отчета | | | | | Отражена оплата продавцу через подотчетное лицо 1 | 60 | 71 | Авансовый отчет,  Чек ККТ | | На дату окончания капитальных вложений 2  (готовности объекта к эксплуатации) | | | | | Принят к учету объект основных средств 3 | 01  (03) | 08 | Акт о приеме-передаче объекта основных средств,  Инвентарная карточка учета объекта основных средств |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  |  | 1 При расчетах наличными деньгами с продавцом, являющимся юридическим лицом или ИП, соблюдайте лимит расчетов. В противном случае вам грозит штраф.  2 В таблице проводок для упрощения не отражены возможные дополнительные затраты организации на приведение приобретенного имущества в местоположение и состояние, в котором оно может использоваться в качестве объекта основных средств. Данные затраты могут быть оплачены как через подотчетное лицо, так и непосредственно организацией. Независимо от этого включите их в капитальные вложения в общем порядке.  3 Принятие к учету ОС, приобретенного через подотчетное лицо, оформите как обычно: актом по формам N N ОС-1, ОС-1а, ОС-1б или по самостоятельно разработанной форме, содержащей все обязательные реквизиты первичного учетного документа. |  |   При отсутствии доверенности у подотчетного лица продавец, скорее всего, не выставит отгрузочные документы на вашу организацию и оформит продажу физическому лицу. При отсутствии счета-фактуры, выставленного на организацию, НДС принимать к вычету рискованно, даже если он выделен в документах, приложенных к авансовому отчету. В бухгалтерском учете не принятую к вычету сумму НДС включите в капитальные вложения на приобретение основного средства. Это следует из пп. "а" п. 10, пп. "а" п. 11 ФСБУ 26/2020. Записи в бухгалтерском учете сделайте на основании утвержденного авансового отчета подотчетного лица, а также приложенных к нему документов, подтверждающих оплату, и отгрузочных документов продавца. |

**3. Как отражать в налоговом учете поступление основных средств, приобретенных за плату**

При покупке объекта, признаваемого в налоговом учете объектом ОС, сформируйте его первоначальную стоимость исходя из суммы всех затрат на его приобретение, доставку и доведение до состояния, в котором оно будет пригодно для использования. НДС, принимаемый к вычету, в первоначальную стоимость объекта не включайте (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Не забудьте об отличиях между налоговым и бухгалтерским учетом. В налоговом учете:

* не считаются основными средствами объекты инвестиционной недвижимости, которые приобретены исключительно в целях получения дохода от прироста их стоимости. Если же до момента продажи планируете сдавать инвестиционную недвижимость в аренду, признайте ее ОС (п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 257 НК РФ, Письмо Минфина России от 13.09.2019 N 03-03-06/1/70481);
* проценты по заемным обязательствам в стоимость основных средств не включают (Письмо Минфина России от 10.03.2015 N 03-03-10/12339). Независимо от направлений использования средств проценты учитывают во внереализационных расходах;
* получение отсрочки (рассрочки) на оплату ОС не влияет на первоначальную стоимость ОС;
* создание резерва на ликвидацию выводимых из эксплуатации ОС и восстановление окружающей среды предусмотрено только для организаций, добывающих углеводороды, и только в определенной ситуации. Но и в этом случае начисляемый резерв в первоначальную стоимость ОС не включают (п. 4 ст. 267.4 НК РФ);
* затраты на пусконаладочные работы, проводимые в целях доведения объекта ОС до состояния, пригодного к использованию, учитывают в его первоначальной стоимости (Письма Минфина России от 20.09.2011 N 03-03-06/1/560 (п. 1), от 02.11.2010 N 03-03-06/1/682). Однако скорректировать затраты на пусконаладочные работы на стоимость произведенной продукции нельзя.

Срок полезного использования основного средства в налоговом учете определите самостоятельно на дату ввода его в эксплуатацию с учетом Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (п. 1 ст. 258 НК РФ). Начислять амортизацию начинайте с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 НК РФ). В месяце начала начисления амортизации учтите в расходах амортизационную премию, если ее применение предусмотрено вашей учетной политикой (п. 3 ст. 272 НК РФ).

Моментом ввода в эксплуатацию считайте событие, фиксирующее готовность объекта к использованию по назначению, документально оформленное в установленном порядке. И только в случае неясности с определением готовности к использованию датой ввода в эксплуатацию следует считать дату начала использования объекта в деятельности организации (Письма Минфина России от 21.06.2019 N 03-03-06/1/45357, от 20.05.2019 N 03-03-06/1/35949, от 10.02.2020 N 03-05-05-01/8435).

Амортизацию начисляйте ежемесячно методом, закрепленным в вашей учетной политике (п. п. 1, 2 ст. 259 НК РФ). Норму амортизации при приобретении основного средства за плату определите в зависимости от того, линейный или нелинейный метод амортизации вы выбрали.

Обратите внимание: по мнению Минфина России, начисленная амортизация по объекту основных средств учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации, если такой объект используется налогоплательщиком для извлечения дохода (Письма от 23.06.2021 N 03-03-06/1/49256, от 01.04.2020 N 03-03-06/1/26179, от 27.11.2019 N 03-03-06/1/92176). Соответственно, если объект фактически не используется, то возникают риски с учетом в расходах начисленной амортизации.

|  |
| --- |
| Как отражать в налоговом учете приобретение основных средств, бывших в употреблении  При приобретении основных средств, бывших в употреблении, первоначальную стоимость определите в общем порядке.  Приобретенное основное средство, бывшее в употреблении, включите в ту амортизационную группу (подгруппу), в которую оно было включено у предыдущего собственника (п. 12 ст. 258 НК РФ).  Если вы применяете линейный метод начисления амортизации, то при расчете нормы амортизации можете взять срок полезного использования в рамках амортизационной группы, в которую ОС было включено предыдущим собственником, уменьшив его на количество лет (месяцев) эксплуатации предыдущим собственником (п. 7 ст. 258 НК РФ).  По мнению Минфина России, срок полезного использования по объектам, приобретаемым у физлица, следует определять как по новым объектам, то есть без уменьшения на срок использования предыдущим собственником. Это объясняется тем, что физлицо не устанавливает срок полезного использования основных средств и не начисляет по ним амортизацию (Письма от 27.10.2020 N 03-03-07/93315, от 29.03.2013 N 03-03-06/1/10056, от 15.03.2013 N 03-03-06/1/7939, от 15.03.2013 N 03-03-06/1/7937). |

|  |
| --- |
| Применяется ли амортизационная премия по основным средствам, бывшим в употреблении  Вы вправе применить амортизационную премию в отношении приобретенного ОС, бывшего в употреблении. Вы можете это сделать даже в том случае, если предыдущий собственник уже использовал амортизационную премию к этому ОС. Такой вывод следует из того, что Налоговый кодекс РФ не содержит запрета на применение амортизационной премии в отношении ОС, бывших в употреблении. Минфин России считает так же. |

**Как при применении ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 отражать создание основных средств**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | При признании в бухгалтерском учете созданные основные средства оценивают по первоначальной стоимости, сформированной исходя из общей суммы фактических затрат, связанных с их созданием. Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", которые обязательны к применению с 2022 г., но по решению организации могут применяться и раньше.  Условия для признания объектов основными средствами и перечень фактических затрат, на базе которых формируется их первоначальная стоимость, в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают. |  |

**1. Как отражать в бухгалтерском учете создание основных средств**

При признании в бухгалтерском учете объекты ОС оценивают по первоначальной стоимости, которой считают сумму капитальных вложений в соответствующий объект (п. 12 ФСБУ 6/2020, п. 18 ФСБУ 26/2020).

Сумму капитальных вложений формируют на базе фактических затрат, необходимых для создания и использования ОС (п. 9 ФСБУ 26/2020, п. 6 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).

В капитальные вложения при создании ОС, в частности, включают:

* затраты на строительство, включая стоимость используемых для создания ОС материальных ценностей, - при возведении объекта подрядным или хозяйственным способом;
* затраты на сборку (монтаж), включая стоимость узлов, агрегатов, деталей и иных необходимых материальных ценностей, - при изготовлении ОС из комплектующих;
* затраты на доставку основных средств к месту использования (пп. "з" п. 5 ФСБУ 26/2020);
* проценты по займам, использованным для создания ОС, признаваемых инвестиционными активами (пп. "е" п. 10 ФСБУ 26/2020);
* суммы оценочных обязательств на демонтаж, утилизацию основных средств и восстановление окружающей среды (так называемые ликвидационные обязательства) (пп. "ж" п. 10 ФСБУ 26/2020, пп. "а" п. 7 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28);
* суммы оценочных обязательств на оплату отпусков работникам, занятым созданием ОС (пп. "ж" п. 10 ФСБУ 26/2020);
* затраты на пусконаладочные работы за вычетом расчетной стоимости произведенной продукции (пп. "и" п. 5, п. 15 ФСБУ 26/2020, пп. "б" п. 7 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).

**Важно!** Суммы, уплачиваемые контрагентам в связи с созданием основного средства (за приобретаемые материалы, выполняемые строительные работы, сборку, монтаж, пусконаладку и др.), включайте в капитальные вложения за вычетом (п. 11 ФСБУ 26/2020):

* всех предоставленных вам скидок, уступок, премий и т.п.;
* НДС, предъявленного вам и подлежащего вычету.

|  |
| --- |
| Как учитывать материальные ценности, используемые для создания основных средств  **Материальные ценности, приобретенные для использования в процессе создания ОС** (например, в качестве частей ОС или материалов при строительстве), к запасам не относятся. Их квалифицируют как капитальные вложения с момента приобретения (пп. "а" п. 5 ФСБУ 26/2020, пп. "а" п. 2 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28). В связи с этим вы можете:   * учитывать эти ценности на отдельном субсчете счета 10 "Материалы" и на счете 07 "Оборудование к установке", закрепив для них те же правила оценки при признании и отпуске на нужды создания ОС, что и для запасов; * принимать все приобретенные для создания ОС материалы и комплектующие (узлы, агрегаты, детали и др.) сразу на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы", ограничившись складским учетом операций с этими ценностями.   При любом варианте учета в отчетности вы должны показать стоимость как использованных, так и неиспользованных материальных ценностей в составе капитальных вложений на создание ОС (в разд. I бухгалтерского баланса).  Если вы приняли решение использовать в создании ОС **материальные ценности, приобретенные для обычной деятельности** и учтенные в составе запасов, то на дату принятия такого решения переквалифицируйте их в капитальные вложения.  Если вы изначально или впоследствии учли материальные ценности по дебету счета 08, но они **не были использованы в процессе создания ОС**, вычтите их расчетную стоимость из общей суммы капитальных вложений (п. 15 ФСБУ 26/2020, пп. "б" п. 7 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).  Материальные ценности, оставшиеся неиспользованными при создании ОС, признайте в бухгалтерском учете в зависимости от целей дальнейшего использования:   * как капитальные вложения, если планируете использовать материальные ценности для создания, капитального ремонта, улучшения других ОС (пп. "а" п. 5 ФСБУ 26/2020); * как запасы, если в дальнейшем будете использовать материальные ценности в обычной деятельности в течение периода, не превышающего 12 месяцев или обычного операционного цикла; * как долгосрочные активы к продаже, если намерены продать материальные ценности. |

**В капитальные вложения при создании ОС не нужно включать:**

* затраты, вызванные авариями, пожарами, стихийными бедствиями, нарушением производственного процесса. Примерами таких затрат являются (пп. "г", "д" п. 16 ФСБУ 26/2020, пп. "в" п. 7 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28):
  + сверхнормативный расход материалов;
  + штрафы, наложенные на организацию за нарушение законодательства об охране труда;
  + потери от простоев и брака;
  + стоимость ремонтов активов, используемых для создания объектов ОС, вызванных чрезвычайными ситуациями;
* управленческие расходы. Исключение составляют случаи, когда такие расходы напрямую связаны с созданием основных средств (пп. "ж" п. 16 ФСБУ 26/2020). Например, в капитальные вложения надо включить заработную плату сотрудников администрации, занимающихся исключительно управлением строительством;
* затраты на перемещение и ликвидацию (снос) объектов, которые ранее учитывались как ОС (пп. "к" п. 16 ФСБУ 26/2020).

**2. Как отражать в налоговом учете создание основных средств**

**При создании (строительстве, сборке из комплектующих, монтаже) объектов, признаваемых в налоговом учете основными средствами,** сформируйте их первоначальную стоимость из суммы всех затрат на создание, доставку и доведение до состояния, в котором они будут пригодны для использования. НДС, принимаемый к вычету, в первоначальную стоимость объекта не включайте (п. 1 ст. 257 НК РФ). При этом неважно, создаете вы ОС собственными силами или подрядным способом - порядок налогового учета затрат на создание ОС одинаков.

**Не забудьте об отличиях между налоговым и бухгалтерским учетом.** В налоговом учете:

* не считаются ОС объекты инвестиционной недвижимости, которые созданы исключительно в целях получения дохода от прироста их стоимости. Если же до момента продажи планируете сдавать инвестиционную недвижимость в аренду, признайте ее ОС (п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 257 НК РФ, Письмо Минфина России от 13.09.2019 N 03-03-06/1/70481);
* проценты по заемным обязательствам в стоимость ОС не включают (Письмо Минфина России от 10.03.2015 N 03-03-10/12339). Независимо от направлений использования средств проценты учитывают во внереализационных расходах;
* получение отсрочки (рассрочки) на оплату приобретенных для создания ОС материальных ценностей, работ подрядчика, услуг технического заказчика и т.п. не влияет на первоначальную стоимость ОС;
* создание резерва на ликвидацию выводимых из эксплуатации ОС и восстановление окружающей среды предусмотрено только для организаций, добывающих углеводороды, и только в определенной ситуации. Но и в этом случае начисляемый резерв в первоначальную стоимость ОС не включают (п. 4 ст. 267.4 НК РФ);
* затраты на пусконаладочные работы, проводимые в целях доведения объекта ОС до состояния, пригодного к использованию, учитывают в его первоначальной стоимости (Письма Минфина России от 20.09.2011 N 03-03-06/1/560 (п. 1), от 02.11.2010 N 03-03-06/1/682). Однако скорректировать затраты на пусконаладочные работы на стоимость произведенной продукции нельзя;
* стоимость объектов, сносимых (демонтируемых) с целью высвобождения площадки под новое строительство (площадки под размещение нового оборудования), а также затраты на ликвидацию этих объектов учитывают в первоначальной стоимости создаваемых ОС. В отличие от бухгалтерского учета, при этом не имеет значения, ликвидируете вы специально приобретенные под снос объекты или собственные ОС **1** (Письма Минфина России от 24.09.2021 N 03-03-06/1/77722, от 02.06.2021 N 03-03-06/1/42998, от 15.12.2016 N 03-03-06/1/75343, от 24.12.2010 N 03-03-06/1/806, от 11.07.2019 N 03-03-06/3/51450, от 03.07.2019 N 03-03-07/48905, от 02.10.2019 N 03-03-06/1/75684).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** По вопросу признания затрат на ликвидацию собственных ОС и сумм недоначисленной амортизации по ним у Минфина России была и другая позиция. В соответствии с ней указанные суммы можно единовременно учесть во внереализационных расходах на основании пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ (Письма от 10.09.2012 N 03-03-06/1/475, от 11.09.2009 N 03-05-05-01/55). Это рискованно, но примеры судебных актов в пользу налогоплательщика есть. |  |

Моментом ввода ОС в эксплуатацию считайте событие, фиксирующее готовность объекта к использованию по назначению, документально оформленное в установленном порядке. И только в случае неясности с определением готовности к использованию в качестве даты ввода в эксплуатацию примите дату начала использования объекта в деятельности организации (Письма Минфина России от 21.06.2019 N 03-03-06/1/45357, от 20.05.2019 N 03-03-06/1/35949, от 10.02.2020 N 03-05-05-01/8435).

Начислять амортизацию начинайте с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 НК РФ).

**Обратите внимание**: по мнению Минфина России, начисленная амортизация по объекту основных средств учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации, если такой объект используется налогоплательщиком для извлечения дохода (Письма от 23.06.2021 N 03-03-06/1/49256, от 01.04.2020 N 03-03-06/1/26179, от 27.11.2019 N 03-03-06/1/92176). Соответственно, если объект к эксплуатации готов, но фактически не используется, то возникают риски с учетом в расходах начисленной амортизации.

**3. Особенности документального оформления и учета при строительстве объектов основных средств**

**3.1. Какие документы оформляют при строительстве основных средств**

**Для приемки работ (этапов работ) по строительству объектов ОС**, выполненных подрядчиком, составляют акт о приемке выполненных работ. Его форму вы можете разработать самостоятельно, включив в нее все обязательные реквизиты первичного учетного документа, либо использовать унифицированную форму N КС-2.

На основании акта заполняют справку о стоимости выполненных работ и затрат, которую применяют для расчетов за выполненные работы. Ее можно составить по форме N КС-3.

Если поэтапная сдача работ договором не предусмотрена, то в процессе строительства часто составляют промежуточные акты по форме N КС-2 и промежуточные справки по форме N КС-3. Они не являются подтверждением приемки, а лишь фиксируют фактический объем выполненных за отчетный период работ и служат основанием для расчетов между заказчиком и подрядчиком. Для этого такой порядок расчетов нужно закрепить в заключенном договоре.

**Для оформления строительных работ, выполненных хозяйственным способом** (собственными силами), вы можете составить акт по таким же формам - разработанной самостоятельно или N КС-2. В этом случае акт подписывают руководители организации и подразделения, выполнившего работы.

**Для ввода в эксплуатацию объектов капитального строительства и принятия их к бухгалтерскому учету** (списания капитальных вложений с кредита счета 08 в дебет счета 01 "Основные средства" или счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности") можно составить акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией по форме N КС-14 или акт приемки законченного строительством объекта по форме N КС-11. Эти акты также служат основанием для окончательного расчета с подрядчиком за выполненные работы.

Кроме того, принять объекты капстроительства к бухгалтерскому учету в качестве ОС и зафиксировать их ввод в эксплуатацию можно с помощью акта о приеме-передаче здания (сооружения) по форме N ОС-1а или по самостоятельно разработанной форме, содержащей все обязательные реквизиты первичного учетного документа.

Формы первичных учетных документов для оформления операций по строительству ОС и принятию их к учету утвердите в учетной политике (ч. 1, 4 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

**3.2. Как отражать в бухгалтерском и налоговом учете затраты на строительство объектов основных средств**

Затраты на строительство включайте:

* в капитальные вложения в связи с созданием объекта ОС в бухгалтерском учете;
* в первоначальную стоимость ОС в налоговом учете.

**3.2.1. Как отражать в бухгалтерском учете затраты на строительство объектов основных средств**

В капитальные вложения в качестве фактических затрат на строительство включите:

* затраты на подготовку строительной площадки, включая затраты на снос расположенных на ней строений, если эти объекты не учитывались организацией в качестве ОС (пп. "д" п. 5, пп. "к" п. 16 ФСБУ 26/2020);
* затраты на подготовку проектной, рабочей документации, получение разрешений на строительство (пп. "г" п. 5 ФСБУ 26/2020);
* затраты на авторский надзор (пп. "е" п. 5 ФСБУ 26/2020);
* стоимость материальных ценностей (материалов, комплектующих, инструментов и т.п.), потребленных в процессе строительства (пп. "б" п. 10 ФСБУ 26/2020);
* затраты на оплату строительно-монтажных работ, выполненных подрядчиками, и услуг технического заказчика;
* амортизацию объектов ОС - строительных машин и оборудования, используемых при строительстве основного средства (пп. "в" п. 10 ФСБУ 26/2020);
* заработную плату работников организации, занятых на строительстве основного средства, а также страховые взносы с нее (пп. "д" п. 10 ФСБУ 26/2020);
* затраты на техобслуживание и текущий (как правило, проводимый с периодичностью менее года) ремонт основных средств, используемых в строительстве (пп. "г" п. 10 ФСБУ 26/2020);
* транспортные расходы на доставку строительных материалов, техники и работников;
* суммы, уплачиваемые за аренду строительной техники;
* иные затраты, возникающие в связи со строительством объекта.

**Затраты на строительство ОС отражайте по дебету счета 08, субсчет 08-3 "Строительство объектов основных средств",** в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с контрагентами, накопленной амортизации и пр. При этом не имеет значения, строите вы ОС собственными силами или привлекаете подрядчиков.

На дату завершения капитальных вложений сумму затрат, накопленную на счете 08, субсчет 08-3, спишите в дебет:

* счета 03, если основные средства предназначены для сдачи в аренду или получения дохода от прироста стоимости;
* счета 01 - в остальных случаях.

Основные бухгалтерские записи при строительстве ОС такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| **1. В процессе строительства ОС собственными силами** | | |
| Фактические затраты на строительство основных средств собственными силами включены в капитальные вложения (в случае значительной отсрочки или рассрочки **1** оплаты - величина приведенных затрат) | 08-3 | 02,  10,  70,  69  и др. |
| На последнее число квартала | | |
| Начислен НДС на стоимость СМР, выполненных собственными силами | 19 | 68 |
| Принят к вычету НДС со стоимости СМР, выполненных собственными силами | 68 | 19 |
| **2. В процессе строительства ОС с привлечением подрядчика** | | |
| Фактические затраты на строительство основных средств подрядным способом включены в капитальные вложения (в случае значительной отсрочки или рассрочки **1** оплаты - величина приведенных затрат) | 08-3 | 60  и др. |
| Отражен НДС, предъявленный подрядчиком | 19 | 60 |
| Принят к вычету НДС, предъявленный подрядчиком | 68 | 19 |
| **3. В процессе создания ОС независимо от способа строительства (подрядного или хозяйственного)** | | |
| Затраты на капитальные вложения уменьшены на расчетную стоимость ценностей, оставшихся неиспользованными при создании основных средств | 10 **2**  (07,  08-3,  41) | 08-3 |
| Оценочное обязательство включено в капитальные вложения (ликвидационное оценочное обязательство - по приведенной стоимости) | 08-3 | 96 |
| Проценты по заемным обязательствам (отсрочкам, рассрочкам) включены в капитальные вложения в части, подлежащей включению в стоимость инвестиционного актива | 08-3 | 66  (67,  60) |
| **4. При признании ОС в бухгалтерском учете** | | |
| Принято к учету основное средство по первоначальной стоимости | 01  (03) | 08-3 |
| **5. Дополнительно ежемесячно в течение периода отсрочки (рассрочки) - в случае создания основного средства с отсрочкой (рассрочкой) платежа** **1** | | |
| Признан процентный расход | 91-2 | 60 |
| **6. Дополнительно на каждую отчетную дату в течение срока полезного использования основного средства - в случае включения ликвидационного оценочного обязательства в первоначальную стоимость основного средства** | | |
| Увеличено ликвидационное оценочное обязательство в связи с ростом его приведенной стоимости | 91-2 | 96 |
| **7. На дату (даты) оплаты подрядчику и иным контрагентам** | | |
| Перечислена оплата контрагенту | 60 | 51 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Под отсрочкой (рассрочкой) платежа понимаются любые длительные (как правило, свыше 12 месяцев) отсрочки (рассрочки), предоставленные контрагентами в процессе создания ОС: по оплате приобретенных материальных ценностей, по оплате работ подрядчика и др.  **2** Корреспондирующий счет выбирайте в зависимости от намерений по дальнейшему использованию ценностей (продать, направить на нужды производства или для создания, восстановления, улучшения других объектов ОС) с учетом положений вашей учетной политики. |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в бухгалтерском учете строительства основного средства хозяйственным способом  Организация строит здание производственного корпуса хозяйственным способом. Сумма фактических затрат, связанных со строительством, составила:   1. материалы - 1 500 000 руб. Строительные материалы закуплены у продавца за 1 800 000 руб., в том числе НДС 300 000 руб.; 2. зарплата и страховые взносы с нее - 795 000 руб., в том числе затраты на выравнивание и планировку строительной площадки - 45 000 руб.; 3. затраты на оплату выполненных подрядчиком работ по прокладке внутренних инженерных коммуникаций - 200 000 руб. Договорная стоимость работ составила 240 000 руб., включая НДС 40 000 руб.   В соответствии с учетной политикой материалы, приобретенные для создания ОС, при принятии к учету отражаются на счете 08.  Помимо этого, при подготовке строительной площадки был снесен гараж, учитываемый в организации как основное средство. Его первоначальная стоимость равна 600 000 руб., накопленная амортизация - 580 000 руб. Затраты на снос гаража (ГСМ, зарплата и страховые взносы) составили 120 000 руб. Оценочное обязательство в связи с ликвидацией гаража не признавалось.  Строительство велось в течение одного квартала.  В учете бухгалтер организации сделал проводки:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Списана первоначальная стоимость гаража | 01-выбытие | 01-эксплуатация | 600 000 | | Списана накопленная амортизация гаража | 02 | 01-выбытие | 580 000 | | Остаточная стоимость гаража включена в прочие расходы | 91-2 | 01-выбытие | 20 000 | | Затраты на снос гаража включены в прочие расходы | 91-2 | 10,  70,  69 | 120 000 | | Затраты на выравнивание и планировку строительной площадки включены в капитальные вложения | 08-3 | 10,  70,  69 | 45 000 | | В капитальных вложениях учтена стоимость строительных материалов  (1 800 000 - 300 000) | 08-3 | 60 | 1 500 000 | | Отражен НДС, предъявленный продавцом строительных материалов | 19 | 60 | 300 000 | | Принят к вычету НДС, предъявленный продавцом строительных материалов | 68 | 19 | 300 000 | | Перечислена оплата продавцу строительных материалов | 60 | 51 | 1 800 000 | | Фактические затраты на общестроительные работы, выполненные собственными силами, включены в капитальные вложения  (795 000 - 45 000) | 08-3 | 70,  69 | 750 000 | | Стоимость подрядных работ (без НДС) включена в капитальные вложения | 08-3 | 60 | 200 000 | | Отражен НДС со стоимости подрядных работ, предъявленный подрядчиком | 19 | 60 | 40 000 | | Принят к вычету "входной" НДС, предъявленный подрядчиком | 68 | 19 | 40 000 | | Перечислена оплата подрядчику за выполненные работы | 60 | 51 | 240 000 | | По окончании квартала, в котором выполнены строительные работы | | | | | Начислен НДС на стоимость строительных работ, выполненных собственными силами  ((1 500 000 + 795 000 + 120 000) x 20%) | 19 | 68 | 483 000 | | Принят к вычету НДС со стоимости строительных работ, выполненных собственными силами | 68 | 19 | 483 000 | | На дату признания основного средства | | | | | Здание производственного корпуса включено в состав основных средств  (1 500 000 + 795 000 + 200 000) | 01 | 08-3 | 2 495 000 | |

**3.3. Как исчислять НДС при строительстве основных средств**

**Если вы строите объекты ОС хозспособом**, то на стоимость строительно-монтажных работ (СМР), выполненных собственными силами, начислите НДС. Этот же НДС при выполнении определенных условий примите к вычету. Начисляйте НДС и принимайте его к вычету на последнее число квартала, в котором проводились работы (пп. 3 п. 1 ст. 146, п. 10 ст. 167, п. 6 ст. 171, п. 5 ст. 172 НК РФ).

**Если вы строите объекты ОС подрядным способом**, то "входной" НДС принимайте к вычету на основании счетов-фактур подрядчиков или счета-фактуры технического заказчика на сумму его вознаграждения и сводного счета-фактуры на стоимость строительства.

"**Входной" НДС по материалам, приобретенным вами для выполнения СМР** (как хозяйственным способом, так и с привлечением подрядных организаций), а также по материалам, работам, услугам, приобретенным в связи с созданием объекта, но не для выполнения строительно-монтажных работ (например, услуги по оформлению права собственности на построенный объект), принимайте к вычету при соблюдении обычных условий (пп. 1 п. 2, п. 6 ст. 171, п. п. 1, 5 ст. 172 НК РФ, Письмо Минфина России от 19.07.2019 N 03-07-11/54587).

**4. Особенности документального оформления и учета при сборке (монтаже) основных средств из комплектующих**

**4.1. Какие документы оформляют при сборке (монтаже) основных средств из комплектующих**

**При поступлении комплектующих (узлов, агрегатов, деталей и пр.) для сборки (монтажа) ОС на склад** оформите акт. Вы можете использовать самостоятельно разработанную форму, содержащую обязательные реквизиты первичного учетного документа, либо унифицированную форму N ОС-14.

**Передачу узлов, агрегатов, деталей и иных комплектующих для сборки (монтажа)** можно оформить актом по форме N ОС-15 или по самостоятельно разработанной форме.

По окончании работ стороны оформляют акт сдачи-приемки выполненных работ. В случае выполнения работ собственными силами акты подписывают руководитель организации и подразделения, выполнившего работы.

**Когда все работы по сборке (монтажу) завершены** и объект ОС готов к эксплуатации, оформите акт о приеме-передаче объекта основных средств по форме N ОС-1 или самостоятельно разработанной форме.

Формы первичных учетных документов для оформления операций по сборке (монтажу) ОС и принятию их к учету утвердите в учетной политике (ч. 1, 4 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, п. 4 ПБУ 1/2008).

**4.2. Как отражать в бухгалтерском и налоговом учете затраты на сборку (монтаж) основных средств из комплектующих**

Затраты на сборку (монтаж) и стоимость комплектующих включайте:

* в капитальные вложения в связи с созданием объекта ОС в бухгалтерском учете;
* в первоначальную стоимость ОС в налоговом учете.

**4.2.1. Как отражать в бухгалтерском учете затраты на сборку (монтаж) основных средств из комплектующих**

В капитальные вложения в качестве затрат на сборку (монтаж) ОС включите:

* стоимость материальных ценностей (узлов, деталей, агрегатов и иных комплектующих), использованных для создания ОС (пп. "б" п. 10 ФСБУ 26/2020);
* заработную плату работников организации, занятых сборкой (монтажом) ОС, и страховые взносы с нее (пп. "д" п. 10 ФСБУ 26/2020);
* амортизацию активов - объектов ОС, задействованных в процессе сборки (монтажа) (пп. "в" п. 10 ФСБУ 26/2020);
* затраты на оплату работ по сборке (монтажу), выполненных подрядчиками (пп. "з" п. 5 ФСБУ 26/2020);
* иные затраты, возникающие в связи со сборкой (монтажом) объекта.

**НДС на стоимость работ по сборке (монтажу) ОС** из комплектующих, выполненных собственными силами, не начисляйте, так как такие работы к СМР не относятся.

"**Входной" НДС** по материалам, услугам, подрядным работам, связанным со сборкой (монтажом) ОС, принимайте к вычету при соблюдении общих условий применения налоговых вычетов (пп. 1 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ, Письмо Минфина России от 19.07.2019 N 03-07-11/54587).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример формирования первоначальной стоимости основного средства, созданного из комплектующих. При его создании остались неиспользованными материальные ценности  Организация приобрела комплектующие для сборки производственной линии договорной стоимостью 360 000 руб., в том числе НДС 60 000 руб. Затраты на сборку основного средства, выполненные силами организации, составили 150 000 руб.  При сборке ОС остались неиспользованными материальные ценности, которые решено продать. Их расчетная стоимость определена равной 32 000 руб. без НДС.  В соответствии с учетной политикой материальные ценности, приобретаемые для создания ОС, учитываются на счете 08, долгосрочные активы к продаже - на счете 10, субсчет 10-6 "Прочие материалы".  В учете бухгалтер организации сделал проводки:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Стоимость комплектующих производственной линии включена в капитальные вложения | 08-4 | 60 | 300 000 | | Отражен НДС, предъявленный поставщиком комплектующих | 19 | 60 | 60 000 | | Принят к вычету "входной" НДС, предъявленный поставщиком комплектующих | 68 | 19 | 60 000 | | Перечислена оплата поставщику комплектующих | 60 | 51 | 360 000 | | Отражены затраты на сборку производственной линии | 08-4 | 70,  69  и др. | 150 000 | | Оприходованы материальные ценности, оставшиеся неиспользованными при сборке производственной линии | 10-6 | 08-4 | 32 000 | | На дату признания основного средства | | | | | Производственная линия включена в состав основных средств  (300 000 + 150 000 - 32 000) | 01 | 08-4 | 418 000 | |

**Как при применении ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 учитывать получение основных средств, переданных безвозмездно, в том числе по договору дарения**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | При признании в бухгалтерском учете безвозмездно полученные основные средства оценивают по первоначальной стоимости, сформированной исходя из их справедливой стоимости, дополнительных затрат и оценочных обязательств, связанных с их получением.  Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", которые обязательны к применению с 2022 г., но по решению организации могут применяться раньше.  В налоговом учете такое имущество обычно оценивают по рыночной стоимости и относят либо к основным средствам, либо к неамортизируемому имуществу. |  |

**1. Как в бухгалтерском учете отражать получение основных средств, переданных безвозмездно**

**1.1. Как оценить основные средства, полученные безвозмездно**

При признании в бухгалтерском учете объект основных средств оценивают **по первоначальной стоимости**, которой считают общую сумму связанных с этим объектом капитальных вложений (п. 12 ФСБУ 6/2020, п. 18 ФСБУ 26/2020).

**При безвозмездном получении основных средств** в стоимость капитальных вложений **включите справедливую стоимость** поступившего имущества на дату его принятия к учету (п. 14 ФСБУ 26/2020, пп. "в" п. 8 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).

В общую сумму капитальных вложений включите также дополнительные затраты, связанные с безвозмездным получением основных средств. Это могут быть, например:

* затраты на доставку полученного имущества до места использования, его установку или монтаж (пп. "з" п. 5 ФСБУ 26/2020);
* стоимость пусконаладочных работ (пп. "и" п. 5 ФСБУ 26/2020).

В случае возникновения оценочного обязательства по предстоящему демонтажу, утилизации безвозмездно полученного от акционеров (участников) имущества, восстановлению окружающей среды его сумму также включите в стоимость капитальных вложений (пп. "ж" п. 10 ФСБУ 26/2020, пп. "а" п. 7 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).

**1.2. Какими бухгалтерскими записями отразить безвозмездное получение основных средств**

Бухгалтерский учет при безвозмездном получении основных средств зависит от того, кто вам их передал - акционер (участник) или другое лицо.

**Если основные средства передал акционер (участник)**, например, в качестве вклада в имущество общества или по договору дарения, то по сути это является дополнительной инвестицией в вашу организацию, которая не признается доходом (п. 2 ПБУ 9/99 "Доходы организации", Приложение к Письму Минфина России от 28.12.2016 N 07-04-09/78875). В этом случае поступление имущества отразите по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредиту счета 83 "Добавочный капитал" (Письма Минфина России от 28.10.2013 N 03-03-06/1/45463, от 29.01.2008 N 07-05-06/18).

**Если основные средства безвозмездно получены не от акционера (участника)**, то поступление имущества покажите по дебету счета 08 в корреспонденции со счетом 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 98-2 "Безвозмездные поступления".

В любом случае в общем порядке отражайте на счете 08 суммы фактически понесенных в связи с поступлением ОС затрат, а также суммы возникших при их получении оценочных обязательств.

На дату завершения капитальных вложений и готовности объектов к эксплуатации спишите накопленную на счете 08 сумму в дебет:

* счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности" - если собираетесь использовать полученные основные средства для предоставления во временное пользование за плату или получать доход от прироста стоимости полученной недвижимости (Инструкция по применению Плана счетов);
* счета 01 "Основные средства" - в остальных случаях.

Основные бухгалтерские записи при принятии к учету основных средств, полученных безвозмездно, такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| При получении имущества от акционеров (участников) | | |
| Справедливая стоимость имущества, полученного безвозмездно от акционера (участника), включена в капитальные вложения | 08 | 83 |
| При получении имущества от лиц, не являющихся акционерами (участниками) | | |
| Справедливая стоимость имущества, полученного безвозмездно от лица, не являющегося акционером (участником), включена в капитальные вложения | 08 | 98-2 |
| Независимо от категории лица, передавшего имущество | | |
| Дополнительные затраты и оценочные обязательства в связи с получением имущества включены в капитальные вложения | 08 | 60  (76,  23,  10,  70,  69,  96  и др.) |
| Отражен НДС с суммы дополнительных затрат | 19 | 60  (76) |
| Принят к вычету НДС с суммы дополнительных затрат (при наличии права на вычет) | 68 | 19 |
| Оплачены дополнительные затраты | 60  (76) | 51 |
| Приняты к учету основные средства по первоначальной стоимости | 01  (03) | 08 |

**Амортизацию по безвозмездно полученному имуществу** начисляйте в бухгалтерском учете в общем порядке.

По мере начисления амортизации по ОС, полученному от иных лиц (кроме акционеров и участников), включайте в прочий доход часть справедливой стоимости, пропорциональную доле начисленной амортизации в общей стоимости ОС, подлежащей амортизации (п. п. 7, 16 ПБУ 9/99 "Доходы организации", Инструкция по применению Плана счетов).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример признания прочего дохода по мере начисления амортизации по основному средству  Справедливая стоимость имущества, полученного от лица, не входящего в состав акционеров (участников) организации, равна 12 000 000 руб. Сумма дополнительных затрат, понесенных организацией в связи с приведением объекта в состояние и местоположение, пригодное для использования, составила 100 000 руб. Организация начисляет амортизацию ежемесячно с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода ОС в эксплуатацию. В отношении полученного объекта применяется способ уменьшаемого остатка, при котором согласно учетной политике организации амортизация начисляется исходя из балансовой стоимости ОС на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой - коэффициент 1,5, а в знаменателе - оставшийся срок полезного использования в месяцах. Ликвидационная стоимость ОС определена в размере 800 000 руб., срок полезного использования - 36 месяцев.  Организация сделала следующие записи:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | При получении имущества | | | | | Справедливая стоимость безвозмездно полученного имущества включена в капитальные вложения | 08 | 98-2 | 12 000 000 | | По мере несения затрат на приведение объекта в состояние и местоположение, пригодное для использования | | | | | Сумма дополнительных затрат включена в капитальные вложения | 08 | 60  (76,  10,  70,  69  и др.) | 100 000 | | При принятии ОС к учету | | | | | Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости  (12 000 000 + 100 000) | 01 | 08 | 12 100 000 | | В первый месяц начисления амортизации | | | | | Начислена амортизация по ОС  ((12 100 000 - 800 000) / 36 x 1,5) | 20 | 02 | 470 833,33 | | Признан прочий доход  (470 833,33 x 12 000 000 / (12 100 000 - 800 000)) | 98-2 | 91-1 | 500 000 |   В первый и последующие месяцы суммы амортизации и прочего дохода организация рассчитала так:   |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Период | Амортизация за месяц, руб. | Прочий доход за месяц, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Балансовая стоимость за вычетом ликвидационной стоимости, руб. | Оставшийся СПИ, мес. | | 1-й месяц | 470 833,33  ((12 100 000 - 800 000) / 36 x 1,5) | 500 000,00  (12 000 000 x 470 833,33 / (12 100 000 - 800 000)) | 470 833,33 | 10 829 166,67 | 35 | | 2-й месяц | 464 107,14  (10 829 166,67 / 35 x 1,5) | 492 857,14  (12 000 000 x 464 107,14 / (12 100 000 - 800 000)) | 934 940,48 | 10 365 059,52 | 34 | | 3-й месяц | 457 282,04 | 485 609,24 | 1 392 222,51 | 9 907 777,49 | 33 | | 4-й месяц | 450 353,52 | 478 251,53 | 1 842 576,04 | 9 457 423,96 | 32 | | 5-й месяц | 443 316,75 | 470 778,85 | 2 285 892,78 | 9 014 107,22 | 31 | | 6-й месяц | 436 166,48 | 463 185,64 | 2 722 059,26 | 8 577 940,74 | 30 | | 7-й месяц | 428 897,04 | 455 465,88 | 3 150 956,30 | 8 149 043,70 | 29 | | 8-й месяц | 421 502,26 | 447 613,02 | 3 572 458,56 | 7 727 541,44 | 28 | | 9-й месяц | 413 975,43 | 439 619,93 | 3 986 433,99 | 7 313 566,01 | 27 | | 10-й месяц | 406 309,22 | 431 478,82 | 4 392 743,22 | 6 907 256,78 | 26 | | 11-й месяц | 398 495,58 | 423 181,15 | 4 791 238,80 | 6 508 761,20 | 25 | | 12-й месяц | 390 525,67 | 414 717,53 | 5 181 764,47 | 6 118 235,53 | 24 | | 13-й месяц | 382 389,72 | 406 077,58 | 5 564 154,19 | 5 735 845,81 | 23 | | 14-й месяц | 374 076,90 | 397 249,81 | 5 938 231,09 | 5 361 768,91 | 22 | | 15-й месяц | 365 575,15 | 388 221,40 | 6 303 806,25 | 4 996 193,75 | 21 | | 16-й месяц | 356 870,98 | 378 978,03 | 6 660 677,23 | 4 639 322,77 | 20 | | 17-й месяц | 347 949,21 | 369 503,58 | 7 008 626,44 | 4 291 373,56 | 19 | | 18-й месяц | 338 792,65 | 359 779,81 | 7 347 419,09 | 3 952 580,91 | 18 | | 19-й месяц | 329 381,74 | 349 785,92 | 7 676 800,83 | 3 623 199,17 | 17 | | 20-й месяц | 319 694,04 | 339 498,10 | 7 996 494,87 | 3 303 505,13 | 16 | | 21-й месяц | 309 703,61 | 328 888,78 | 8 306 198,48 | 2 993 801,52 | 15 | | 22-й месяц | 299 380,15 | 317 925,83 | 8 605 578,63 | 2 694 421,37 | 14 | | 23-й месяц | 288 688,00 | 306 571,33 | 8 894 266,63 | 2 405 733,37 | 13 | | 24-й месяц | 277 584,62 | 294 780,13 | 9 171 851,25 | 2 128 148,75 | 12 | | 25-й месяц | 266 018,59 | 282 497,62 | 9 437 869,85 | 1 862 130,15 | 11 | | 26-й месяц | 253 926,84 | 269 656,82 | 9 691 796,69 | 1 608 203,31 | 10 | | 27-й месяц | 241 230,50 | 256 173,98 | 9 933 027,18 | 1 366 972,82 | 9 | | 28-й месяц | 227 828,80 | 241 942,09 | 10 160 855,99 | 1 139 144,01 | 8 | | 29-й месяц | 213 589,50 | 226 820,71 | 10 374 445,49 | 925 554,51 | 7 | | 30-й месяц | 198 333,11 | 210 619,23 | 10 572 778,60 | 727 221,40 | 6 | | 31-й месяц | 181 805,35 | 193 067,63 | 10 754 583,95 | 545 416,05 | 5 | | 32-й месяц | 163 624,82 | 173 760,87 | 10 918 208,76 | 381 791,24 | 4 | | 33-й месяц | 143 171,71 | 152 040,76 | 11 061 380,48 | 238 619,52 | 3 | | 34-й месяц | 119 309,76 | 126 700,63 | 11 180 690,24 | 119 309,76 | 2 | | 35-й месяц | 89 482,32 | 95 025,47 | 11 270 172,56 | 29 827,44 | 1 | | 36-й месяц | 29 827,44  (списан остаток в размере разницы между балансовой и ликвидационной стоимостью) | 31 675,16 | 11 300 000,00 | 0,00 | 0 | | Итого | 11 300 000,00 | 12 000 000,00 | X | X | X | |

**2. Как в налоговом учете отражать безвозмездно полученное имущество, признанное в бухгалтерском учете объектом основных средств**

Сформируйте первоначальную стоимость полученного имущества, включив в нее (п. 1 ст. 257 НК РФ):

* рыночную цену, которую признали внереализационным доходом. Она не должна быть меньше остаточной стоимости этого имущества по данным налогового учета передающей стороны (п. 8 ст. 250 НК РФ);
* дополнительные затраты, связанные с его поступлением.

**Обратите внимание!** Если стоимость безвозмездно полученного имущества в разрешенных случаях в доходах не учитывается, то при отсутствии дополнительных затрат, связанных с его поступлением, первоначальная стоимость имущества равна нулю (Письма Минфина России от 14.05.2018 N 03-03-06/1/31986, от 30.08.2017 N 03-07-08/55630, от 27.07.2012 N 03-07-11/197).

|  |
| --- |
| Возникает ли у организации-учредителя доход в целях налогообложения прибыли при получении от дочерней организации основного средства  При получении от дочерней организации основного средства доход у организации-учредителя (п. 8 ст. 250, пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ):   * возникает, если доля ее участия в дочерней организации составляет менее 50%; * возникает, если доля ее участия в дочерней организации равна или превышает 50%, но дочерняя организация имеет постоянное местопребывание в офшорной зоне либо в такой зоне находятся организации (структуры без образования юрлица), через которые осуществляется участие, - при наличии косвенного участия в дочерней организации; * не возникает, если доля ее участия в дочерней организации равна или превышает 50%, но при этом отсутствуют обстоятельства из п. 2.   **Важно!** Доход не возникает только при выполнении дополнительного условия - если в течение одного года со дня получения основное средство не передается третьим лицам. |

|  |
| --- |
| Возникает ли у организации доход в целях налогообложения прибыли при получении от учредителя основного средства  При получении от учредителя (участника, акционера) основного средства доход у организации (п. 8 ст. 250, пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ):   * возникает, если доля его участия в вашей организации менее 50%; * не возникает, если доля его участия в вашей организации составляет 50% или более.   **Важно!** Доход не возникает только при выполнении дополнительного условия - если в течение одного года со дня получения основное средство не передается третьим лицам. |

Отнесите безвозмездно полученное имущество со сроком полезного использования больше 12 месяцев к **основным средствам**, если его первоначальная стоимость более 100 000 руб. (п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 257 НК РФ). По основным средствам, подлежащим амортизации, начисляйте амортизацию и включайте ее в расходы. Амортизационную премию по безвозмездно полученным основным средствам не применяйте.

Если стоимость безвозмездно полученного имущества со сроком полезного использования больше 12 месяцев оказалась менее 100 000 руб., то **включайте ее в материальные расходы** единовременно на дату ввода в эксплуатацию или в течение нескольких отчетных периодов исходя из срока его использования (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ, Письмо Минфина России от 11.03.2021 N 03-03-06/1/17067).

**Как учесть затраты на капитальный, текущий и неплановый ремонт основных средств при применении ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | В бухгалтерском учете затраты на ремонт основных средств могут капитализироваться, а могут включаться в себестоимость продукции (работ, услуг) или в текущие расходы периода. Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", которые обязательны к применению с 2022 г., но по решению организации могут применяться и раньше.  В налоговом учете затраты на ремонт основных средств, как правило, включают в прочие расходы, связанные с производством и реализацией, или относят за счет резерва на ремонт основных средств. |  |

**1. Как документально оформить проведение ремонта основных средств**

Передачу оборудования и других основных средств в ремонт оформляйте документами:

* накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств по форме N ОС-2 - если передаете ОС для ремонта собственному специализированному подразделению;
* актом приемки-передачи объекта по форме, применяемой подрядчиком, - если передаете ОС для ремонта подрядной организации (Приложение к Письму Минфина России от 21.01.2019 N 07-04-09/2654). Форма такого документа может быть согласована сторонами в качестве приложения к договору подряда.

На основании накладной или передаточного акта можете сделать бухгалтерские записи в аналитическом учете по счету 01 "Основные средства" (по счету 03 "Доходные вложения в материальные ценности"), отражающие смену местонахождения объекта ОС.

Для оформления результатов ремонта существует унифицированный документ - акт по форме N ОС-3.

Документ по форме N ОС-3 можно использовать как в случае выполнения капитального ремонта основных средств, так и в случае выполнения текущего или непланового ремонта. Но его применение не обязательно.

При выполнении ремонта подрядным способом для приемки результатов работ вместо формы N ОС-3 чаще используют составленный подрядчиком документ с обязательными реквизитами. В частности, в нем должны быть указаны сведения о выполненных работах, их стоимость с учетом НДС, а также отдельной строкой - начисленный подрядчиком НДС (п. 4 ст. 168 НК РФ). На основании него вы сможете признать затраты на проведение ремонта в бухгалтерском и налоговом учете.

При выполнении ремонта собственными силами (хозяйственным способом) оформляют либо акт по форме N ОС-3, либо акт по самостоятельно разработанной форме с обязательными реквизитами первичного учетного документа. На основании этого документа вы сможете списать затраты со счета 23 "Вспомогательные производства" (в случае его использования).

Документы подписывают приемочная комиссия и представитель подрядчика или структурного подразделения, проводившего работы.

**2. Как затраты на капитальный, текущий и неплановый ремонт основных средств отразить в бухгалтерском учете**

В целях бухгалтерского учета имеет значение, проводят ремонт в плановом порядке (в рамках системы планово-предупредительных ремонтов) или причиной его проведения стала авария, стихийное бедствие, неправильная эксплуатация, внезапная поломка и т.п.

Когда говорят о капитальном и текущем ремонте, то в бухгалтерском учете подразумевают плановые мероприятия, проводимые с определенной периодичностью.

Затраты на проведение капитального, текущего и непланового ремонта отражают по-разному.

При подрядном способе в качестве затрат на ремонт рассматривают договорную стоимость выполненных подрядчиком работ (за минусом НДС, принимаемого к вычету).

При хозяйственном способе к затратам на ремонт в бухгалтерском учете относят:

* амортизацию задействованных в выполнении работ ОС;
* стоимость материальных ценностей, израсходованных при проведении ремонта;
* заработную плату работников, принимающих участие в ремонтных работах;
* страховые взносы с этой заработной платы.

Предварительно эти затраты могут накапливаться на счете 23, если в организации есть специальное подразделение, занятое ремонтом ОС. С каким счетом будет корреспондировать счет 23 при списании затрат - зависит от вида ремонта.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Облагается ли НДС стоимость ремонта объекта основных средств, выполненного хозяйственным способом  В общем случае не облагается. Ведь затраты на ремонт учитываются в целях налогообложения прибыли, поэтому пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ на выполнение ремонтных работ для собственных нужд не распространяется.  Однако рекомендуем начислить НДС, если:   * ремонтные работы относятся к строительно-монтажным; * затраты на ремонт увеличивают первоначальную стоимость отремонтированного объекта ОС (недвижимого имущества) или формируют первоначальную стоимость самостоятельного объекта ОС, относящегося к недвижимости.   Такой подход к определению объекта налогообложения по пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ следует из Писем Минфина России от 15.11.2017 N 03-07-11/75377, от 30.10.2014 N 03-07-10/55074, от 05.11.2003 N 04-03-11/91.   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  |  | См. также: НДС при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления |  | |

Ни на капитальный ремонт основных средств, ни на иные виды ремонта резерв в бухгалтерском учете не создается.

**2.1. Как затраты на капитальный ремонт основных средств отразить в бухгалтерском учете**

Под капитальным ремонтом обычно понимают плановый ремонт, при котором восстанавливают исправность объекта и полностью или почти полностью - его ресурс с заменой или восстановлением:

* любых его частей, включая базовые, - для технических объектов (п. 2.3.7 ГОСТ 18322-2016 "Межгосударственный стандарт. Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения");
* не относящихся к несущим строительных конструкций или их элементов, систем и сетей инженерно-технического обеспечения или их элементов, а также отдельных элементов несущих строительных конструкций - для объектов капитального строительства. При этом могут улучшаться эксплуатационные показатели отдельных конструкций или их элементов, но основные технико-экономические характеристики объекта в целом остаются неизменными (ч. 14.2 ст. 1 ГрК РФ, Письма Минстроя России от 10.12.2018 N 49277-ОД/08, от 27.02.2018 N 7026-АС/08).

Периодичность проведения капитальных ремонтов и объемы выполняемых работ определите в соответствии с технической документацией, нормативно установленными требованиями или самостоятельно в рамках разработки системы планово-предупредительных ремонтов на основе существующих рекомендаций (п. 2.3.6 ГОСТ 18322-2016 "Межгосударственный стандарт. Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения", Письма Минстроя России от 27.02.2018 N 7026-АС/08, Минфина России от 14.01.2004 N 16-00-14/10).

Периодичность проведения капитального ремонта измеряется годами, а затраты, как правило, существенны для организации.

Поэтому затраты на капитальные ремонты ОС обычно признают капитальными вложениями 1 (пп. "ж" п. 5 ФСБУ 26/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | 1 Если затраты на капитальный ремонт несущественны для организации, то она вправе, руководствуясь требованием рациональности, учитывать затраты на капитальный ремонт так же, как затраты на текущий. Для этого соответствующее решение и критерий существенности следует закрепить в учетной политике (п. 7.4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации"). |  |

Перечень и величину этих затрат определяйте так же, как и при создании ОС. Материальные ценности, необходимые для капитального ремонта, учитывайте как капитальные вложения (пп. "а" п. 5 ФСБУ 26/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28). Если капитальный ремонт требует длительного времени и существенных затрат, то капитализируйте проценты по кредитам и займам, направленным на его финансирование. Проценты нужно капитализировать в течение периода фактического проведения работ (пп. "е" п. 10 ФСБУ 26/2020, п. 7 ПБУ 15/08 "Учет расходов по займам и кредитам", п. п. 1, 2 Рекомендации Р-71/2016-КпР "Долговые затраты в последующие капвложения").

Если в ходе капитального ремонта вы извлекли материальные ценности (запасные части, металлолом и др.), которые собираетесь продать или использовать иным способом, вычтите из сумм фактических затрат на капитальный ремонт расчетную стоимость этих ценностей. Расчетную стоимость определите самостоятельно, например, исходя из справедливой стоимости ценностей, чистой стоимости продажи и др. (п. 15 ФСБУ 26/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).

В зависимости от целей дальнейшего использования признайте извлеченные материальные ценности:

* как капитальные вложения, если планируете использовать их для создания, капитального ремонта, улучшения других ОС (пп. "а" п. 5 ФСБУ 6/2020);
* как запасы, если в дальнейшем будете использовать материальные ценности в обычной деятельности, в течение периода, не превышающего 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
* как долгосрочные активы к продаже, если намерены продать материальные ценности, но не можете квалифицировать их в качестве запасов.

В момент завершения ремонта отнесите сумму затрат на капитальный ремонт на увеличение первоначальной стоимости отремонтированного ОС, если межремонтный период существенно не отличается от оставшегося срока полезного использования ОС (п. 18 ФСБУ 26/2020, п. 24 ФСБУ 6/2020).

Однако гораздо чаще бывает, что межремонтный период (то есть "срок службы" проведенного ремонта) существенно отличается от оставшегося срока полезного использования объекта ОС (например, установленный изначально срок полезного использования ОС - 30 лет, а капитальный ремонт потребуется каждые 10 лет). В таком случае примите затраты на капитальный ремонт к учету в качестве отдельного объекта ОС и определите его срок полезного использования исходя из продолжительности межремонтного периода (п. 8, пп. "а" п. 9, п. 10 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29). Начисляйте амортизацию по этому объекту тем же способом, что и по самому объекту ОС. Начисленную амортизацию отражайте в бухгалтерском учете в обычном порядке.

Основные бухгалтерские проводки в связи с капитальным ремонтом ОС такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Признаны затраты на капитальный ремонт ОС | 08-ремонт | 60  (10,  70,  69  и др.) |
| Отражен НДС, предъявленный подрядчиком при выполнении работ по капитальному ремонту ОС | 19 | 60 |
| НДС, предъявленный подрядчиком, принят к вычету | 68 | 19 |
| Оплачены ремонтные работы подрядчику | 60 | 51 |
| Оприходованы ценности, полученные в ходе капитального ремонта | 10 1,  07,  41,  08 - материальные ценности | 08-ремонт |
| Затраты на капитальный ремонт ОС включены в его первоначальную стоимость (учтены в качестве самостоятельного объекта) | 01  (03) | 08-ремонт |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | 1 Корреспондирующий счет выбирайте в зависимости от намерений по дальнейшему использованию ценностей (продать, направить на нужды производства или для создания, восстановления, улучшения других объектов ОС) с учетом положений вашей учетной политики. |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете затрат на капитальный ремонт. В процессе ремонта извлечены материальные ценности, пригодные к использованию в качестве запасных частей  В соответствии с технической документацией капитальный ремонт оборудования должен проводиться раз в 5 лет. Срок полезного использования оборудования, определенный при признании этого объекта в качестве ОС, равен 15 годам. Амортизация по объекту начисляется ежемесячно линейным способом.  Организация провела капитальный ремонт оборудования с привлечением подрядной организации. Договорная стоимость работ - 9 600 000 руб. (в том числе НДС - 1 600 000 руб.). В процессе ремонта ОС подрядчиком заменены и переданы организации детали, которые после восстановления предполагается использовать при ремонте аналогичных ОС.  В соответствии с учетной политикой организации материальные ценности, которые можно использовать для создания, капитального ремонта и улучшения объектов ОС, учитываются на счете 10 "Материалы" обособленно.  Рыночная стоимость таких деталей в исправном состоянии, но бывших в употреблении, находится в диапазоне от 90 000 руб. до 95 000 руб. По оценке организации, затраты на восстановление деталей составят 20 000 руб. Фактические затраты на восстановление деталей собственными силами составили 19 000 руб.  В учете организации сделаны следующие записи:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Стоимость выполненных работ включена в капитальные вложения  (9 600 000 - 1 600 000) | 08 | 60 | 8 000 000 | | Отражен НДС, предъявленный подрядчиком | 19 | 60 | 1 600 000 | | Принят к вычету "входной" НДС, предъявленный подрядчиком | 68 | 19 | 1 600 000 | | Затраты на ремонт уменьшены на среднюю рыночную стоимость запчастей (в неисправном состоянии)  ((90 000 + 95 000) / 2 - 20 000) | 10 | 08 | 72 500 | | Перечислена оплата подрядчику | 60 | 51 | 9 600 000 | | После ремонта извлеченных ценностей | | | | | Отремонтированы детали, извлеченные в процессе ремонта | 10 | 70,  69  и др. | 19 000 | | На дату признания основного средства | | | | | Затраты на капитальный ремонт включены в состав основных средств  (8 000 000 - 72 500) | 01 | 08 | 7 927 500 | | Ежемесячно в течение межремонтного периода | | | | | Начислена амортизация по объекту ОС - затратам на ремонт  (7 927 500 / 5 / 12) | 20 | 02 | 132 125 | | По истечении пяти лет | | | | | Списан объект ОС - затраты на капитальный ремонт | 02 | 01 | 7 927 500 | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Как отражать затраты на капитальный ремонт здания в бухгалтерском учете  Капитальный ремонт здания обычно проводят раз в несколько лет, а затраты на него являются существенными для организации. Поэтому, как правило, их включают в капитальные вложения (пп. "ж" п. 5 ФСБУ 26/2020).  Такими затратами могут быть:   * затраты на подготовку и экспертизу проектно-сметной документации (пп. "г" п. 5 ФСБУ 26/2020); * стоимость материальных ценностей, использованных в процессе капремонта, включая стоимость строительных материалов, деталей и конструкций (пп. "б" п. 10 ФСБУ 26/2020); * затраты на авторский надзор (пп. "е" п. 5 ФСБУ 26/2020); * амортизация объектов ОС (строительных машин и оборудования), используемых при капитальном ремонте здания (пп. "в" п. 10 ФСБУ 26/2020); * заработная плата работников организации, выполняющих работы по капитальному ремонту здания, а также страховые взносы с нее (пп. "д" п. 10 ФСБУ 26/2020); * иные затраты, возникающие в связи с капитальным ремонтом здания.   В случае привлечения подрядчика в затраты включите договорную стоимость выполненных им работ (за минусом НДС, подлежащего вычету).  Уменьшите сумму капитальных вложений на расчетную стоимость извлеченных материальных ценностей, которые собираетесь использовать или продать.  По завершении капитального ремонта на сумму капитальных вложений увеличьте первоначальную стоимость здания, если вы не планируете больше проводить его капитальные ремонты до окончания срока полезного использования. Если же следующий капитальный ремонт здания ожидается через срок, существенно отличающийся от оставшегося срока полезного использования здания, то затраты на капитальный ремонт признайте отдельным объектом ОС. Амортизацию по такому объекту начисляйте в течение срока, равного межремонтному периоду (п. 8, пп. "а" п. 9, п. п. 10, 24 ФСБУ 6/2020, п. 18 ФСБУ 26/2020).  Начисление амортизации по зданию, которое находится в процессе капитального ремонта, не приостанавливайте, даже если оно временно не используется (п. 30 ФСБУ 6/2020). Начисляйте амортизацию в обычном порядке.  Приемку работ (этапов работ) по капитальному ремонту здания, выполненных подрядчиком, оформите актом о приемке выполненных работ. Для этого можно использовать унифицированную форму N КС-2. Для расчетов с подрядчиком за выполненные работы на основании акта составьте справку о стоимости выполненных работ и затрат по форме N КС-3.  В случае выполнения работ по капитальному ремонту здания собственными силами вы можете использовать эти же формы - N N КС-2 и КС-3. В этом случае их подписывают руководители организации и подразделения, выполняющего работы.  Работы, выполняемые при капитальном ремонте зданий, обычно являются строительно-монтажными. Поэтому при выполнении работ собственными силами начислите НДС на стоимость таких работ. Этот НДС при выполнении определенных условий примите к вычету. Начисляйте НДС и принимайте его к вычету на последнее число каждого квартала, в котором проводился капитальный ремонт здания.  Проводки по учету затрат по капитальному ремонту здания могут быть такими:   |  |  |  | | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | | 1. По мере выполнения работ по капитальному ремонту здания | | | | 1.1. Капитальный ремонт выполнен с привлечением подрядчика | | | | Приняты работы, выполненные подрядчиком | 08-ремонт | 60 | | Отражен НДС, предъявленный подрядчиком при выполнении работ по капитальному ремонту зданий | 19 | 60 | | НДС, предъявленный подрядчиком, принят к вычету | 68 | 19 | | Оплачены ремонтные работы подрядчику | 60 | 51 | | Стоимость использованных строительных материалов, конструкций и иные затраты на капитальный ремонт здания включены в капитальные вложения | 08-ремонт | 10  и др. | | 1.2. Капитальный ремонт выполнен собственными силами | | | | Отражены капитальные вложения в сумме затрат на выполнение капитального ремонта здания | 08-ремонт | 10,  70,  69,  02  и др. | | На последнее число квартала | | | | Начислен НДС на стоимость выполненных собственными силами СМР | 19 | 68 | | Принят к вычету НДС, начисленный на стоимость выполненных собственными силами СМР | 68 | 19 | | 2. При извлечении материальных ценностей в процессе выполнения работ | | | | Оприходованы ценности, полученные в ходе капитального ремонта здания | 10  (07,  41,  08) 1 | 08-ремонт | | 3. На дату завершения капитального ремонта здания | | | | Затраты на капитальный ремонт здания учтены в качестве самостоятельного объекта (включены в его первоначальную стоимость) | 01  (03) | 08-ремонт |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  |  | 1 Корреспондирующий счет выбирайте в зависимости от намерений по дальнейшему использованию ценностей (продать, направить на нужды производства или для создания, восстановления, улучшения других объектов ОС) с учетом положений вашей учетной политики. |  | |

**2.2. Как затраты на текущий ремонт основных средств отразить в бухгалтерском учете**

Под текущим ремонтом основных средств обычно понимают плановый ремонт, при котором:

* работоспособность объекта восстанавливают заменой отдельных легкодоступных частей - для технических объектов, таких, например, как транспортные средства и оборудование (п. 2.3.9 ГОСТ 18322-2016 "Межгосударственный стандарт. Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения");
* устраняют мелкие неисправности, выявляемые в ходе повседневной эксплуатации ОС без вывода объекта из эксплуатации, проводят работы по систематическому и своевременному предохранению основных средств от преждевременного износа - для объектов капитального строительства (например, зданий, помещений, сооружений). При этом технические характеристики объекта остаются неизменными (ч. 8 ст. 55.24 ГрК РФ, Письмо Минстроя России от 27.02.2018 N 7026-АС/08).

Периодичность проведения текущих ремонтов и объемы выполняемых работ определите в соответствии с технической документацией, нормативно установленными требованиями или самостоятельно в рамках разработки системы планово-предупредительных ремонтов на основе существующих рекомендаций (п. 2.3.6 ГОСТ 18322-2016 "Межгосударственный стандарт. Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения", Письма Минстроя России от 27.02.2018 N 7026-АС/08, Минфина России от 14.01.2004 N 16-00-14/10).

Как правило, периодичность проведения текущего ремонта составляет до одного года, хотя в некоторых случаях может быть установлена иная периодичность. Но в любом случае, когда речь идет о текущем ремонте, сумма затрат представляет собой несущественную для организации величину.

Поэтому фактические затраты на текущие ремонты ОС капитальными вложениями обычно не признают, а включают (пп. "б" п. 16 ФСБУ 26/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28):

* в себестоимость продукции (работ, услуг), если ремонтируемые основные средства используют в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг (пп. "д" п. 23 ФСБУ 5/2019 "Запасы", п. 7 ПБУ 10/99 "Расходы организации");
* затраты на капитальные вложения, если ремонтируемые ОС задействованы в создании, капитальном ремонте или улучшении других объектов ОС (пп. "г" п. 10 ФСБУ 26/2020);
* управленческие или коммерческие расходы, если ремонтируемые ОС не заняты в производстве (создании) активов, но участвуют в обычных видах деятельности организации (п. п. 5, 7 ПБУ 10/99);
* прочие расходы - в ином случае. Например, к прочим расходам относят затраты на текущий ремонт, если временно не используемый в деятельности организации объект передан в аренду (п. 11 ПБУ 10/99).

Материальные ценности, которые вы приобретаете для текущего ремонта ОС, учитывайте как запасы, так как срок их использования не превышает 12 месяцев (п. 3 ФСБУ 5/2019).

Если в ходе текущего ремонта вы получили материальные ценности (запчасти, металлолом и др.), которые собираетесь продать или использовать иным способом, вычтите из сумм фактических затрат на ремонт расчетную стоимость этих ценностей. Расчетную стоимость определите самостоятельно, например, исходя из справедливой стоимости ценностей, чистой стоимости продажи и др.

Извлеченные материальные ценности учитывайте в зависимости от целей дальнейшего использования.

Основные бухгалтерские проводки в связи с текущим ремонтом ОС такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Признаны затраты на текущий ремонт ОС | 20  (26,  44,  08  и др.) | 60  (10,  70,  69  и др.) |
| Отражен НДС, предъявленный подрядчиком при выполнении работ по текущему ремонту ОС | 19 | 60 |
| НДС, предъявленный подрядчиком, принят к вычету | 68 | 19 |
| Оприходованы ценности, полученные в ходе текущего ремонта | 10 1  (41  и др.) | 20  (26,  44,  08  и др.) |
| Перечислена оплата подрядчику | 60 | 51 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | 1 Корреспондирующий счет выбирайте в зависимости от намерений по дальнейшему использованию ценностей (продать, направить на нужды производства или для создания, восстановления, улучшения других объектов ОС) с учетом положений вашей учетной политики. |  |

**2.3. Как затраты на неплановые ремонты основных средств отразить в бухгалтерском учете**

Неплановый ремонт выполняют при внезапных поломках ОС, вызванных нарушением условий эксплуатации, перегрузками, стихийными бедствиями или другими причинами, для восстановления работоспособности этих объектов.

Фактические затраты не включайте в капитальные вложения, даже если ремонтируемые ОС вы используете при создании другого ОС. Исключением являются случаи, когда неплановый ремонт улучшает нормативные показатели функционирования или продлевает сроки полезного использования ремонтируемого ОС. В такой ситуации часть затрат нужно капитализировать (пп. "в", "д" п. 16 ФСБУ 26/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).

Не капитализируемые затраты на неплановые ремонты, как правило, признают прочими расходами (п. п. 11, 13 ПБУ 10/99, пп. "а", "б" п. 26 ФСБУ 5/2019).

В некоторых случаях их можно включить в себестоимость НЗП или в коммерческие либо управленческие расходы текущего периода (п. 4 ПБУ 10/99). Например, занятая перевозками организация может включать затраты на ремонт после незначительных ДТП в себестоимость перевозок (пп. "д" п. 23 ФСБУ 5/2019).

Основные бухгалтерские проводки в связи с неплановым ремонтом ОС такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Признаны затраты на неплановый ремонт ОС | 91-2  (20  и др.) | 60  (10,  70,  69  и др.) |
| Отражен НДС, предъявленный подрядчиком при выполнении работ по неплановому ремонту ОС | 19 | 60 |
| НДС, предъявленный подрядчиком, принят к вычету | 68 | 19 |
| Перечислена оплата подрядчику | 60 | 51 |

**3. Как затраты на капитальный, текущий и неплановый ремонт основных средств отразить в налоговом учете**

В целях налогового учета не важно, какой ремонт вы выполняете - текущий или капитальный, плановый или неплановый, существенна его стоимость для организации или нет. Главное, чтобы после ремонта функциональные характеристики объекта оставались прежними.

При ремонте подрядным способом к затратам на ремонт относят договорную стоимость работ подрядчика (за минусом НДС, принимаемого к вычету).

При хозяйственном способе в затраты на ремонт в налоговом учете включают стоимость запасных частей и материалов, израсходованных на выполнение ремонтных работ; заработную плату работников, занятых в их выполнении; страховые взносы с заработной платы и др.

Затраты на ремонт признавайте в прочих расходах, связанных с производством и реализацией, в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они осуществлены (пп. 2 п. 1 ст. 253, п. 1 ст. 260, п. 5 ст. 272 НК РФ, Письма Минфина России от 05.12.2012 N 03-03-06/1/628, от 28.10.2008 N 03-03-06/1/609).

В редких случаях затраты на ремонт могут признаваться внереализационными расходами, например, когда ремонт связан с эпизодической передачей имущества в аренду (пп. 1 п. 1 ст. 265 НК РФ).

При наличии в налоговом учете резерва на предстоящие ремонты ОС расходы на ремонт спишите за счет резерва (п. 2 ст. 324 НК РФ).

Если в ходе ремонта вы получили материальные ценности (металлолом и др.), которые собираетесь продать или использовать иным способом, включите их рыночную стоимость во внереализационные доходы в том периоде, в котором были получены эти ценности (п. 2 ст. 254 НК РФ, Письмо Минфина России от 02.06.2010 N 03-03-06/1/365).

**Как учитывать запасные части, предназначенные для технического обслуживания и ремонта основных средств, при применении ФСБУ 26/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | В бухгалтерском учете запасные части для основных средств признаются капитальными вложениями либо запасами - в зависимости от периодичности проведения ремонта (техобслуживания), для которого они предназначены. Впоследствии их стоимость вместе с другими затратами на ремонт (техобслуживание) капитализируется при выполнении определенных условий. Это следует из ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", который обязателен к применению с 2022 г., но по решению организации может применяться и раньше.  В налоговом учете затраты на приобретение запчастей для основных средств, как правило, включают в материальные расходы или в прочие расходы, связанные с производством и реализацией, либо относят за счет резерва на ремонт основных средств. |  |

**1. Как в бухгалтерском учете отражать приобретение и списание запасных частей для техобслуживания и ремонта основных средств**

Если запчасти необходимы для планового ремонта (техобслуживания), **проводимого с периодичностью более 12 месяцев** или более обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, то затраты на их приобретение признавайте **капитальными вложениями** (пп. "а" п. 5 ФСБУ 26/2020, пп. "а" п. 2 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).

В этом случае приобретенные для ремонта (техобслуживания) ОС запчасти вы можете отражать:

* на отдельном субсчете счета 08 "Вложения во внеоборотные активы";
* или на отдельном субсчете счета 10 "Материалы".

Рекомендуем закрепить для запчастей в учетной политике те же правила оценки при признании и отпуске на нужды ремонта (техобслуживания) ОС, что и для запасов.

При любом варианте учета в отчетности вы должны показать стоимость запчастей в разд. I "Внеоборотные активы" Бухгалтерского баланса.

Если запчасти приобретены для планового ремонта (техобслуживания**), периодичность которого менее одного года** (как правило, это текущий ремонт), либо для непланового ремонта, то **учитывайте их как запасы**.

Стоимость израсходованных в процессе ремонта (техобслуживания) запчастей учитывайте так же, как и другие затраты:

* как капитальные вложения на ремонт (техобслуживание), если совокупная сумма затрат на ремонт (техобслуживание) существенная, а периодичность проведения восстановительных мероприятий более 12 месяцев (пп. "ж" п. 5, пп. "б" п. 10 ФСБУ 26/2020, пп. "в" п. 2 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28). Так обычно бывает при капитальном ремонте;
* как затраты на производство продукции (работ, услуг) или как текущие расходы периода, если (п. п. 4, 5, 7, 11, 13 ПБУ 10/99 "Расходы организации", пп. "д" п. 23 ФСБУ 5/2019 "Запасы", пп. "в" п. 2 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28):

периодичность ремонта (техобслуживания) не более года и (или) совокупная сумма затрат не является существенной (пп. "б" п. 16 ФСБУ 26/2020). Так обычно бывает при текущем ремонте и при техобслуживании ОС **1**;

проведен неплановый ремонт **2** (пп. "в", "д" п. 16 ФСБУ 26/2020).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** За исключением случаев, когда ремонтируются или проходят техобслуживание ОС, используемые для создания, капитального ремонта или улучшения других ОС. В этом случае затраты нужно капитализировать (пп. "г" п. 10 ФСБУ 26/2020).  **2** При условии, что неплановый ремонт не улучшает нормативные показатели функционирования и не продлевает сроки полезного использования ОС. В противном случае часть затрат, пропорциональную, например, увеличению срока полезного использования, нужно капитализировать. |  |

Если вы приняли решение использовать для капитальных вложений материальные ценности, учтенные в составе запасов, то на дату принятия такого решения переклассифицируйте их в капитальные вложения. Момент такой переклассификации может совпадать с моментом отпуска ценностей для использования в ремонте (техобслуживании). В этом случае никаких дополнительных записей в бухгалтерском учете делать не надо - достаточно проводки по отражению передачи ценностей на нужды ремонта (техобслуживания).

Основные бухгалтерские проводки по учету запчастей для ремонта (техобслуживания) ОС такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Оприходованы запчасти для ремонта и техобслуживания ОС | 08-запчасти  (10-запчасти) | 60 |
| Отражен НДС, предъявленный поставщиком запчастей | 19 | 60 |
| НДС, предъявленный поставщиком, принят к вычету | 68 | 19 |
| Перечислена оплата поставщику запчастей | 60 | 51 |
| Стоимость запчастей, использованных при капитальном ремонте ОС, включена в капитальные вложения на капитальный ремонт | 08-ремонт | 08-запчасти  (10-запчасти) |
| Запчасти переданы для использования в ходе текущего ремонта (техобслуживания) ОС | 20  (26,  44  и др.) | 08-запчасти  (10-запчасти) |
| Запчасти переданы для использования при неплановом ремонте ОС | 91-2  (20  и др.) | 08-запчасти  (10-запчасти) |

|  |
| --- |
| Какими документами оформляют списание запчастей при ремонте ОС  Передачу запчастей со склада собственному ремонтному подразделению для проведения ремонта (техобслуживания) оформляйте документами, составленными:   * по типовым формам (накладными по формам N N М-11 или М-15, лимитно-заборной картой по форме N М-8, карточкой учета материалов по форме N М-17); * или по самостоятельно разработанным формам (например, накладной на внутреннее перемещение материалов, записями в книге складского учета материалов).   Для подтверждения факта использования запчастей в ходе ремонта (техобслуживания) можно составлять акт расхода или иной подобный документ. Его форму разработайте самостоятельно.  При передаче запчастей подрядчику для выполнения ремонта или техобслуживания составьте акт приема-передачи или иной документ о передаче материальных ценностей. В качестве передаточного документа можно использовать типовую форму М-15 "Накладная на отпуск материалов на сторону".  В этом случае запчасти списывайте на основании отчета подрядчика об их расходовании.  Не забудьте включить в самостоятельно разработанные формы обязательные реквизиты первичного учетного документа.  Применяемые формы утвердите в учетной политике (ч. 4 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации"). Формы документов, используемых во взаимоотношениях с подрядчиком, вы можете согласовать в качестве приложения к договору подряда. |

**2. Как в налоговом учете отражать приобретение и списание запасных частей для техобслуживания и ремонта основных средств**

При покупке запчастей для ремонта и техобслуживания ОС сформируйте их стоимость в налоговом учете по общим правилам исходя из всех затрат, связанных с их приобретением.

Стоимость запчастей, израсходованных для проведения ремонта, учитывайте за счет резерва на ремонт ОС - если такой резерв создавался и его средств достаточно. В противном случае включите стоимость запчастей в расходы - как правило, в прочие расходы, связанные с производством и реализацией (пп. 2 п. 1 ст. 253, п. п. 1, 3 ст. 260, п. п. 1, 2 ст. 324 НК РФ).

Стоимость запчастей, израсходованных для проведения техобслуживания, вы можете включить в материальные расходы или в прочие расходы, связанные с производством и реализацией (пп. 2 п. 1 ст. 254, пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ).

В редких случаях стоимость запчастей может быть признана во внереализационных расходах (пп. 1 п. 1 ст. 265 НК РФ): например, когда ремонт (при отсутствии резерва) или техобслуживание проводятся в рамках исполнения разовой сделки по передаче ОС в аренду.

Стоимость запасных частей включайте в расходы по мере использования в целях проведения ремонта и техобслуживания ОС. Это следует из анализа норм п. 5 ст. 254, п. п. 1, 5 ст. 272 НК РФ в совокупности с разъяснениями, приведенными в Письмах ФНС России от 02.04.2018 N СД-4-3/6107@, УФНС России по г. Москве от 21.06.2010 N 16-15/064586@.

При списании оценивайте запчасти методом, установленным в учетной политике.

**Как начислять амортизацию по основным средствам при применении ФСБУ 6/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Стоимость основных средств погашается посредством амортизации. Однако некоторые ОС не подлежат амортизации. При принятии ОС к бухгалтерскому учету установите элементы амортизации: срок полезного использования, ликвидационную стоимость и способ начисления амортизации. Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства", который обязателен к применению с 2022 г., но по решению организации может применяться и раньше. |  |

**1. Какие общие правила начисления амортизации по основным средствам в бухгалтерском учете**

Стоимость ОС погашается посредством амортизации (п. 27 ФСБУ 6/2020).

**Амортизацию начисляйте по всем видам имущества, учтенного в составе ОС,** за исключением (п. 28 ФСБУ 6/2020):

* инвестиционной недвижимости, учитываемой по переоцененной стоимости;
* ОС с неизменными потребительскими свойствами. К ним относят, например, земельные участки, объекты природопользования (водные объекты, недра и другие природные ресурсы), музейные предметы и коллекции;
* законсервированных и не используемых в деятельности организации объектов ОС, предназначенных для реализации законодательства РФ о мобилизационной подготовке и мобилизации.

**По другим временно не используемым и (или) законсервированным ОС начисляйте амортизацию** в обычном порядке (п. 30 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

|  |
| --- |
| Начисляется ли амортизация по ОС, находящимся в запасе  По ОС, которые введены в эксплуатацию, но находятся в запасе (например, резервное оборудование для организации бесперебойного производственного процесса), амортизацию начисляйте в обычном порядке. Установите для таких ОС элементы амортизации с учетом особенностей режима их эксплуатации. |

**Начинайте начислять амортизацию по объекту ОС** с даты его признания в бухгалтерском учете. Допустимо начать начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС, закрепив такой вариант в учетной политике (пп. "а" п. 33 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29, п. 7 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

**Наличие государственной регистрации не влияет на дату начала начисления амортизации по ОС** в бухгалтерском учете. Исключение составляют случаи, когда государственная регистрация является необходимым условием для использования объекта по назначению.

|  |
| --- |
| Как начислять амортизацию по легковым автомобилям в бухгалтерском учете  Амортизацию по автомобилю начисляйте в обычном порядке с даты его признания в составе ОС или с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания. При этом допуск автомобиля к участию в дорожном движении и выпуск его на линию возможны только после государственной регистрации. В то же время на ее осуществление дается 10 дней со дня приобретения транспортного средства. Поэтому организация должна сама определить, с какого момента автомобиль становится пригодным к использованию в соответствии с намерениями руководства и с какого момента она начнет его эксплуатировать. Это решение будет определяющим для установления даты принятия автомобиля к учету в составе ОС и даты начала начисления амортизации по нему. |

**Прекращайте начисление амортизации** с даты списания объекта ОС с бухгалтерского учета. Но если вы установили в учетной политике, что начинаете начислять амортизацию с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС, то прекращайте начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания объекта ОС (пп. "б" п. 33 ФСБУ 6/2020, п. 7 ПБУ 1/2008).

Амортизацию начисляйте независимо от результата деятельности организации в отчетном периоде (п. 29 ФСБУ 6/2020). Делать вы это можете на конец установленного в вашей организации отчетного периода - ФСБУ 6/2020 не содержит требования об обязательном ежемесячном начислении амортизации.

Сумму амортизации рассчитайте таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость объекта ОС стала равна его ликвидационной стоимости (п. 32 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

**Обратите внимание**: начисление амортизации нужно **приостановить**, когда балансовая стоимость объекта ОС будет равна или меньше его ликвидационной стоимости. А если впоследствии ликвидационная стоимость такого объекта ОС вновь станет меньше его балансовой стоимости, то начисление амортизации нужно **возобновить** (п. 30 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

**2. Как определять элементы амортизации объекта основных средств**

При признании объекта ОС в бухгалтерском учете определите следующие элементы амортизации (п. 37 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29):

* срок полезного использования;
* ликвидационную стоимость;
* способ начисления амортизации.

**2.1. Как установить срок полезного использования объекта основных средств для начисления амортизации в бухгалтерском учете**

Срок полезного использования (СПИ) объекта ОС может быть установлен (п. 8 ФСБУ 6/2020):

* как период, в течение которого его использование будет приносить экономические выгоды вашей организации. Рекомендуем установить его в месяцах, несмотря на то что ФСБУ 6/2020 не требует ежемесячного начисления амортизации;
* как количество продукции (объем работ в натуральном выражении), которое вы ожидаете получить от его использования. Установите его в штуках, квадратных метрах и т.п.

Определяйте СПИ исходя из (п. 9 ФСБУ 6/2020):

* ожидаемого периода эксплуатации ОС с учетом производительности, мощности объекта, нормативных, договорных ограничений, намерений руководства организации и др.;
* ожидаемого физического износа. Он зависит от режима и условий эксплуатации, периодичности ремонтов, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;
* ожидаемого морального устаревания, например, в результате усовершенствования производственного процесса или изменения спроса на продукцию, производимую с помощью данного объекта;
* планов по замене ОС (техническому перевооружению).

|  |
| --- |
| Что такое срок полезного использования основного средства  Срок полезного использования основного средства в бухгалтерском учете - это, как правило, период, в течение которого использование объекта будет приносить экономические выгоды организации (п. 8 ФСБУ 6/2020).  Сроком полезного использования основного средства для целей налогового учета признается период, в течение которого оно служит для выполнения целей деятельности организации (п. 1 ст. 258 НК РФ).  Несмотря на тождественность понятий, в бухгалтерском и налоговом учете срок полезного использования основного средства определяется по разным правилам. Например, в бухгалтерском учете СПИ может быть установлен в натуральных единицах измерения (штуках, тоннах и др.), как количество продукции, которое планируется получить (объем работ, который предполагается выполнить) при использовании основного средства. |

**2.2. Как определить ликвидационную стоимость объекта основных средств**

Ликвидационную стоимость объекта ОС определите как сумму, которую вы получили бы на текущий момент от его выбытия (включая стоимость оставшихся от выбытия материальных ценностей), за вычетом ожидаемых затрат на выбытие. При этом предполагается, что объект ОС находится в состоянии, характерном для момента окончания СПИ (п. 30 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

Определяйте ее для каждого объекта ОС при его признании в бухгалтерском учете (п. 37 ФСБУ 6/2020).

Ликвидационную стоимость принимайте **равной нулю**, если (п. 31 ФСБУ 6/2020):

* вы не ожидаете поступлений от выбытия объекта ОС по окончании СПИ, в том числе от продажи извлеченных из него материальных ценностей;
* ожидаемая сумма поступлений не является существенной;
* ожидаемая к поступлению сумма не может быть определена.

**2.3. Как выбрать способ начисления амортизации**

Способ начисления амортизации устанавливается одинаковым для всех ОС, входящих в одну группу. Выбранный способ должен наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению экономических выгод от использования этой группы ОС (пп. "а" п. 34 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

**Способы начисления амортизации в бухгалтерском учете** такие (п. п. 35, 36 ФСБУ 6/2020):

* линейный;
* уменьшаемого остатка;
* пропорционально количеству продукции (объему работ).

**Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** для начисления амортизации ФСБУ 6/2020 не предусмотрен.

Первый или второй способ применяйте к ОС, для которых СПИ определили периодом, третий - когда СПИ установлен в натуральных единицах (штуках, тоннах и т.д.).

Выбранный способ начисления амортизации применяйте последовательно, от одного отчетного периода к другому, чтобы обеспечить сравнимость показателей бухгалтерской отчетности. Однако при изменении распределения во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования ОС нужно изменить и способ начисления амортизации (пп. "б" п. 34 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

|  |
| --- |
| Примеры определения элементов амортизации (срока полезного использования, ликвидационной стоимости, способа начисления амортизации)   * 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.   * 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.   * 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.   * 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.   * 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. |

Способ начисления амортизации, ликвидационную стоимость и СПИ пересматривайте в конце каждого года, а также при наступлении обстоятельств, которые влияют на них. Например, после улучшения или восстановления ОС (п. 37 ФСБУ 6/2020).

**3. Как применять разные способы начисления амортизации в бухгалтерском учете**

**Формула расчета амортизации зависит от выбранного способа амортизации:**

* линейный;
* уменьшаемого остатка;
* пропорционально количеству продукции (объему работ).

**3.1. Как начислять амортизацию линейным способом**

При линейном способе подлежащая амортизации стоимость объекта ОС погашается равномерно в течение всего СПИ.

Ежемесячную сумму амортизации рассчитайте по формуле (п. 35 ФСБУ 6/2020):

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

Если вы начисляете амортизацию на конец отчетного периода, то сумму амортизации за отчетный период можно определить, например, так:

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации линейным способом  10 августа было готово к эксплуатации приобретенное организацией производственное оборудование первоначальной стоимостью 1 000 000 руб.  Элементы амортизации установлены следующие:   * СПИ - 15 месяцев; * ликвидационная стоимость - 100 000 руб.; * способ амортизации - линейный.   Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежемесячно. Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете.  Расчет амортизации оборудования согласно учетной политике организации следующий:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Период | Расчет амортизации за месяц,  руб. | Амортизация за месяц,  руб. | Накопленная амортизация,  руб. | Оставшийся СПИ,  мес. | | Сентябрь текущего года | (1 000 000 - 100 000) / 15 | 60 000,00 | 60 000,00 | 14 | | Октябрь текущего года | (1 000 000 - 100 000 - 60 000) / 14 | 60 000,00 | 120 000,00 | 13 | | Ноябрь текущего года | (1 000 000 - 100 000 - 120 000) / 13 | 60 000,00 | 180 000,00 | 12 | | Декабрь текущего года | (1 000 000 - 100 000 - 180 000) / 12 | 60 000,00 | 240 000,00 | 11 | | Январь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 240 000) / 11 | 60 000,00 | 300 000,00 | 10 | | Февраль следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 300 000) / 10 | 60 000,00 | 360 000,00 | 9 | | Март следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 360 000) / 9 | 60 000,00 | 420 000,00 | 8 | | Апрель следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 420 000) / 8 | 60 000,00 | 480 000,00 | 7 | | Май следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 480 000) / 7 | 60 000,00 | 540 000,00 | 6 | | Июнь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 540 000) / 6 | 60 000,00 | 600 000,00 | 5 | | Июль следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 600 000) / 5 | 60 000,00 | 660 000,00 | 4 | | Август следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 660 000) / 4 | 60 000,00 | 720 000,00 | 3 | | Сентябрь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 720 000) / 3 | 60 000,00 | 780 000,00 | 2 | | Октябрь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 780 000) / 2 | 60 000,00 | 840 000,00 | 1 | | Ноябрь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 840 000) / 1 | 60 000,00 | 900 000,00 | 0 |   На конец срока амортизации (через 15 месяцев) балансовая стоимость оборудования будет равна его ликвидационной стоимости - 100 000 руб. (1 000 000 руб. - 900 000 руб.). |

**3.2. Как начислять амортизацию способом уменьшаемого остатка**

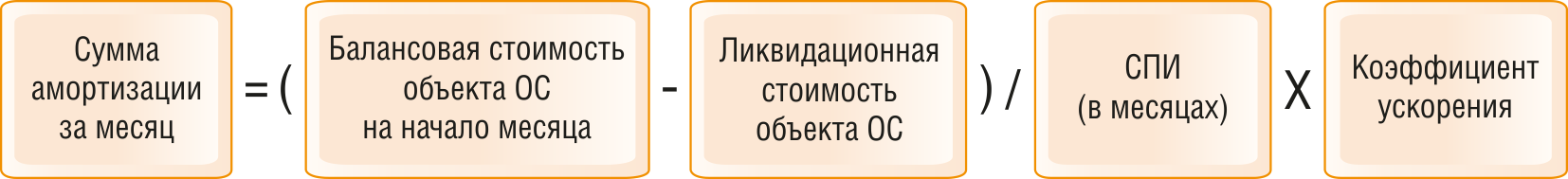
Способ уменьшаемого остатка позволяет списать большую часть стоимости объекта ОС в начале его эксплуатации, поскольку предполагает систематическое уменьшение суммы амортизации за одинаковые периоды по мере истечения его СПИ (п. 35 ФСБУ 6/2020).

Формулу расчета суммы амортизации определите самостоятельно так, чтобы:

1. сумма амортизации уменьшалась от периода к периоду (п. 35 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29);
2. на конец срока амортизации балансовая и ликвидационная стоимости объекта ОС были равны (п. 32 ФСБУ 6/2020).

**Применение ускоренной амортизации в бухгалтерском учете** ФСБУ 6/2020 прямо не предусмотрено. Однако при определении формулы для расчета амортизации способом уменьшаемого остатка вы можете применять коэффициент ускорения.

Например, для ежемесячного начисления амортизации способом уменьшаемого остатка могут применяться такие формулы:

1) 

2) Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

Порядок погашения остатка стоимости объекта ОС, образующегося в конце СПИ, организация определяет самостоятельно. Она утверждает данный порядок в учетной политике для целей бухгалтерского учета (п. 35 ФСБУ 6/2020, п. 7 ПБУ 1/2008, Письмо Минфина России от 29.01.2008 N 07-05-06/18).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации способом уменьшаемого остатка по формуле 1  10 августа было готово к использованию приобретенное организацией производственное оборудование. Первоначальная стоимость - 1 000 000 руб. Элементы амортизации установлены следующие:   * СПИ - 15 месяцев; * ликвидационная стоимость - 100 000 руб.; * способ амортизации - способ уменьшаемого остатка; * коэффициент ускорения - 3.   Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежемесячно. Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете. В учетной политике организация установила, что для равномерного списания амортизации в последних 4 месяцах СПИ общая формула расчета амортизации не применяется. В каждом из них амортизация начисляется в размере 1/4 от разности между балансовой и ликвидационной стоимостью так, чтобы балансовая стоимость оборудования стала равна его ликвидационной стоимости.  Расчет амортизации оборудования согласно учетной политике организации следующий:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | N п/п | Период | Амортизация за месяц,  руб. | Накопленная амортизация,  руб. | Балансовая стоимость минус ликвидационная стоимость,  руб. | | 1 | Сентябрь текущего года | 180 000,00  ((1 000 000 - 100 000) / 15 x 3) | 180 000,00 | 720 000,00  (1 000 000 - 180 000 - 100 000) | | 2 | Октябрь текущего года | 144 000,00  (720 000 / 15 x 3) | 324 000,00  (180 000 + 144 000) | 576 000,00  (1 000 000 - 324 000 - 100 000) | | 3 | Ноябрь текущего года | 115 200,00  (576 000 / 15 x 3) | 439 200,00  (324 000 + 115 200) | 460 800,00  (1 000 000 - 439 200 - 100 000) | | 4 | Декабрь текущего года | 92 160,00 | 531 360,00 | 368 640,00 | | 5 | Январь следующего года | 73 728,00 | 605 088,00 | 294 912,00 | | 6 | Февраль следующего года | 58 982,40 | 664 070,40 | 235 929,60 | | 7 | Март следующего года | 47 185,92 | 711 256,32 | 188 743,68 | | 8 | Апрель следующего года | 37 748,74 | 749 005,06 | 150 994,94 | | 9 | Май следующего года | 30 198,99 | 779 204,04 | 120 795,96 | | 10 | Июнь следующего года | 24 159,19 | 803 363,24 | 96 636,76 | | 11 | Июль следующего года | 19 327,35  (96 636,76 / 15 x 3) | 822 690,59  (803 363,24 + 19 327,35) | 77 309,41  (1 000 000 - 822 690,59 - 100 000) | | 12 | Август следующего года | 19 327,35  (77 309,41 / 4) | 842 017,94  (822 690,59 + 19 327,35) | 57 982,06  (1 000 000 - 842 017,94 - 100 000) | | 13 | Сентябрь следующего года | 19 327,35  (77 309,41 / 4) | 861 345,29  (842 017,94 + 19 327,35) | 38 654,71  (1 000 000 - 861 345,29 - 100 000) | | 14 | Октябрь следующего года | 19 327,35  (77 309,41 / 4) | 880 672,65  (861 345,29 + 19 327,35) | 19 327,35  (1 000 000 - 880 672,65 - 100 000) | | 15 | Ноябрь следующего года | 19 327,35  (77 309,41 / 4) | 900 000,00  (880 672,65 + 19 327,35) | 0,00  (1 000 000 - 900 000 - 100 000) | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации способом уменьшаемого остатка по формуле 2  10 августа было готово к использованию приобретенное организацией производственное оборудование. Первоначальная стоимость - 1 000 000 руб. Элементы амортизации установлены следующие:   * СПИ - 15 месяцев; * ликвидационная стоимость - 100 000 руб.; * способ амортизации - способ уменьшаемого остатка; * коэффициент ускорения - 1,9.   Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежемесячно. Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете. В учетной политике организация установила, что в последний месяц начисления амортизации общая формула расчета амортизации не применяется - списывается оставшееся на начало месяца превышение балансовой стоимости оборудования над его ликвидационной стоимостью.  Расчет амортизации оборудования согласно учетной политике организации следующий:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Период | Амортизация за месяц, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Балансовая стоимость за вычетом ликвидационной стоимости, руб. | Оставшийся срок полезного использования, мес. | | 1-й месяц | 114 000,00  ((1 000 000 - 100 000) / 15 x 1,9) | 114 000,00 | 786 000,00  (1 000 000 - 100 000 - 114 000) | 14 | | 2-й месяц | 106 671,43  (786 000 / 14 x 1,9) | 220 671,43  (114 000 + 106 671,43) | 679 328,57  (786 000 - 220 671,43) | 13 | | 3-й месяц | 99 286,48 | 319 957,91 | 580 042,09 | 12 | | 4-й месяц | 91 840,00 | 411 797,91 | 488 202,09 | 11 | | 5-й месяц | 84 325,82 | 496 123,73 | 403 876,28 | 10 | | 6-й месяц | 76 736,49 | 572 860,22 | 327 139,78 | 9 | | 7-й месяц | 69 062,84 | 641 923,06 | 258 076,94 | 8 | | 8-й месяц | 61 293,27 | 703 216,33 | 196 783,67 | 7 | | 9-й месяц | 53 412,71 | 756 629,04 | 143 370,96 | 6 | | 10-й месяц | 45 400,80 | 802 029,85 | 97 970,15 | 5 | | 11-й месяц | 37 228,66 | 839 258,50 | 60 741,50 | 4 | | 12-й месяц | 28 852,21 | 868 110,71 | 31 889,29 | 3 | | 13-й месяц | 20 196,55 | 888 307,26 | 11 692,74 | 2 | | 14-й месяц | 11 108,10 | 899 415,36 | 584,64 | 1 | | 15-й месяц | 584,64 | 900 000,00 | 0,00 | 0 | |

**3.3. Как начислять амортизацию пропорционально количеству продукции (объему работ)**

Метод заключается в том, чтобы распределить подлежащую амортизации стоимость объекта ОС между периодами пропорционально выпуску продукции (объему работ в натуральном выражении) (п. 36 ФСБУ 6/2020).

При применении данного способа месячную сумму амортизации рассчитайте по формуле (п. 36 ФСБУ 6/2020):

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

***Обратите внимание***: при применении данного способа нельзя определять сумму амортизации на основе величины выручки или иных поступлений от продажи продукции (работ, услуг), производимой (выполняемых, оказываемых) с использованием данного ОС (п. 36 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации пропорционально количеству продукции (объему работ)  10 августа было готово к использованию приобретенное организацией производственное оборудование. Первоначальная стоимость - 1 000 000 руб. Ожидается, что это оборудование выпустит 180 000 единиц готовой продукции за период более 12 месяцев. Ликвидационная стоимость определена в размере 100 000 руб.  Фактический выпуск продукции составил:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Период | Количество, шт. | Период | Количество, шт. | | Август текущего года | 2 000 | Апрель следующего года | 15 000 | | Сентябрь текущего года | 7 000 | Май следующего года | 15 000 | | Октябрь текущего года | 10 000 | Июнь следующего года | 11 000 | | Ноябрь текущего года | 15 000 | Июль следующего года | 10 000 | | Декабрь текущего года | 15 000 | Август следующего года | 10 000 | | Январь следующего года | 15 000 | Сентябрь следующего года | 7 000 | | Февраль следующего года | 20 000 | Октябрь следующего года | 5 000 | | Март следующего года | 20 000 | Ноябрь следующего года | 3 000 | |  |  | Итого | 180 000 |   Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежемесячно.  Амортизация начисляется с даты признания ОС в бухгалтерском учете.  Расчет амортизации оборудования согласно учетной политике организации следующий:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Период | Расчет амортизации за месяц,  руб. | Амортизация за месяц,  руб. | Накопленная амортизация,  руб. | Оставшийся ожидаемый выпуск, шт. | | Август текущего года | (1 000 000 - 100 000) x 2 000 / 180 000 | 10 000,00 | 10 000,00 | 178 000 | | Сентябрь текущего года | (1 000 000 - 100 000 - 10 000) x 7 000 / 178 000 | 35 000,00 | 45 000,00 | 171 000 | | Октябрь текущего года | (1 000 000 - 100 000 - 45 000) x 10 000 / 171 000 | 50 000,00 | 95 000,00 | 161 000 | | Ноябрь текущего года | (1 000 000 - 100 000 - 95 000) x 15 000 / 161 000 | 75 000,00 | 170 000,00 | 146 000 | | Декабрь текущего года | (1 000 000 - 100 000 - 170 000) x 15 000 / 146 000 | 75 000,00 | 245 000,00 | 131 000 | | Январь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 245 000) x 15 000 / 131 000 | 75 000,00 | 320 000,00 | 116 000 | | Февраль следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 320 000) x 20 000 / 116 000 | 100 000,00 | 420 000,00 | 96 000 | | Март следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 420 000) x 20 000 / 96 000 | 100 000,00 | 520 000,00 | 76 000 | | Апрель следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 520 000) x 15 000 / 76 000 | 75 000,00 | 595 000,00 | 61 000 | | Май следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 595 000) x 15 000 / 61 000 | 75 000,00 | 670 000,00 | 46 000 | | Июнь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 670 000) x 11 000 / 46 000 | 55 000,00 | 725 000,00 | 35 000 | | Июль следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 725 000) x 10 000 / 35 000 | 50 000,00 | 775 000,00 | 25 000 | | Август следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 775 000) x 10 000 / 25 000 | 50 000,00 | 825 000,00 | 15 000 | | Сентябрь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 825 000) x 7 000 / 15 000 | 35 000,00 | 860 000,00 | 8 000 | | Октябрь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 860 000) x 5 000 / 8 000 | 25 000,00 | 885 000,00 | 3 000 | | Ноябрь следующего года | (1 000 000 - 100 000 - 885 000) x 3 000 / 3 000 | 15 000,00 | 900 000,00 | 0 |   На конец срока амортизации балансовая стоимость оборудования будет равна его ликвидационной стоимости - 100 000 руб. (1 000 000 руб. - 900 000 руб.). |

|  |
| --- |
| Как начислять в бухгалтерском учете амортизацию по ОС, бывшим в употреблении  Амортизацию по ОС, бывшим в употреблении, начисляйте в общем порядке.  Никаких специальных положений относительно определения срока полезного использования ОС, бывших в употреблении, ФСБУ 6/2020 не содержит.  **Поэтому срок полезного использования уже бывшего в эксплуатации ОС в бухгалтерском учете** назначайте исходя из общих принципов, приняв во внимание техническое состояние объекта на момент его принятия к учету. |

**4. Как начисление амортизации по основным средствам отражать в бухгалтерском учете**

**Накопленную амортизацию по ОС** учитывайте на счете 02 "Амортизация основных средств" (п. 39 ФСБУ 6/2020, Инструкция по применению Плана счетов).

Начисление амортизации по ОС отражайте записью по кредиту счета 02.

**Сумму начисленной амортизации** включите:

* в стоимость незавершенного производства, когда ОС используется в обычных видах деятельности (пп. "г" п. 23 ФСБУ 5/2019 "Запасы");
* в стоимость внеоборотного актива, если ОС используется для создания или приобретения этого актива (пп. "в" п. 10 ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", п. 23 Положения N 34н);
* в прочие расходы - в иных случаях (п. 4 ПБУ 10/99). Например, в прочие расходы относят амортизацию ОС, временно не используемого в обычной деятельности организации и в связи с этим переданного в аренду.

Бухгалтерские записи могут быть такими:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Начислена амортизация по ОС | 20  (23,  25,  26,  44,  08,  91-2  и др.) | 02 |

**Как изменить элементы амортизации основных средств по правилам ФСБУ 6/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Элементы амортизации основных средств - это срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации. Их надо проверять на соответствие условиям использования ОС в конце каждого отчетного года, а также при получении новой информации, свидетельствующей о возможности изменений.  В случае существенного изменения условий использования ОС скорректируйте установленные значения элементов амортизации. В бухгалтерском учете такие корректировки считаются изменением оценочных значений.  Если условия использования ОС не изменились или изменились незначительно, то и элементы амортизации не меняйте.  Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства", который обязателен к применению с 2022 г., но по решению организации может применяться и раньше. |  |

**1. Когда пересматривают элементы амортизации объекта основных средств**

Установленные для объекта ОС элементы амортизации проверяйте на соответствие условиям использования этого объекта, чтобы определить, не возникла ли необходимость в их изменении. Такая проверка обязательна (п. 37 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29):

* **в конце каждого отчетного года**. Провести ее можно, например, в рамках инвентаризации ОС перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. Однако, если ОС вы инвентаризируете не каждый год, проверить элементы амортизации все равно придется;
* **при наступлении событий**, свидетельствующих о возможном изменении применяемых элементов амортизации.

**Срок полезного использования объекта ОС и другие элементы амортизации могут измениться**, например, после:

* улучшения объекта путем модернизации, реконструкции, технического перевооружения;
* изменения условий и режима использования объекта (в частности, перемещения объекта в агрессивную среду, увеличения количества смен);
* принятия нормативных актов, ограничивающих использование объектов данного вида;
* изменения планов руководства по замене, ремонту, модернизации и т.п.

Для пересмотра элементов амортизации вы можете создать отдельную комиссию или возложить соответствующие обязанности, например, на инвентаризационную комиссию или комиссию по приемке объекта ОС после ремонта, реконструкции и т.д. В зависимости от ситуации в нее должны входить не только технические специалисты, которые могут оценить состояние ОС и условия их использования, но и экономисты, технологи, начальники производства и прочие специалисты, которые планируют и просчитывают будущие экономические выгоды от использования ОС.

**2. Как проверяют элементы амортизации в бухгалтерском учете**

В процессе проверки комиссия анализирует физические параметры текущего и планируемого использования объектов ОС и иные данные (модель распределения будущих экономических выгод, ожидаемые доходы от выбытия и т.д.) и сравнивает их с теми данными, которые учитывались для установления элементов амортизации при признании объектов либо при предыдущем пересмотре:

* **для проверки срока полезного использования (СПИ)** проанализируйте (п. 8 Толкования Р91 "Изменение срока полезного использования основных средств в течение эксплуатации"):

режим и условия эксплуатации ОС;

физический и моральный износ;

нормативные и другие ограничения эксплуатации ОС;

планы по замене, модернизации, реконструкции ОС;

другие актуальные параметры использования ОС, оказывающие влияние на СПИ.

Если полученная в результате анализа информация свидетельствует о **существенном изменении** условий использования ОС по сравнению с теми, на основании которых был ранее установлен СПИ, то **скорректируйте СПИ по таким объектам**. При этом СПИ может измениться как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения.

Если же параметры использования ОС не изменились или изменились незначительно, то СПИ менять не нужно;

* **для проверки ликвидационной стоимости** определите актуальную сумму, которую ожидаете получить от выбытия объекта ОС.

Если предыдущая ликвидационная стоимость объекта ОС **существенно отличается** от текущей величины, скорректируйте ее в большую или меньшую сторону. Если сумма ожидаемых поступлений от выбытия ОС изменилась незначительно или не изменилась вовсе, то ликвидационную стоимость не меняйте;

* **для проверки способа начисления амортизации** проанализируйте актуальную схему распределения во времени ожидаемых к получению экономических выгод от использования группы ОС (п. 34 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

Если такое распределение существенно изменилось, то и способ начисления амортизации по такой группе ОС нужно изменить. Если же ваши ожидания не изменились или изменились незначительно, продолжайте начислять амортизацию, используя ранее установленный способ.

**Итоги проверки элементов амортизации** оформите документально. Это может быть протокол заседания комиссии, составленный в произвольной форме. По тем объектам ОС, по которым принято решение об изменении их элементов амортизации, укажите:

* ранее установленные элементы амортизации;
* новые (измененные) элементы амортизации;
* причины изменений.

Документ подписывают все члены комиссии и утверждает руководитель организации.

Конкретный порядок проверки каждого элемента амортизации, а также уровень и иные критерии существенности, соответствие которым влечет за собой изменение элементов амортизации, установите в учетной политике организации.

|  |
| --- |
| Примеры проверки и изменений элементов амортизации   * При признании объекта ОС в бухгалтерском учете ему установлен СПИ 13 лет - исходя из ожидаемого периода эксплуатации при условии работы в одну смену (8 часов). После 4 лет эксплуатации руководство организации приняло решение перевести данный объект в круглосуточный режим работы, что снизит его оставшийся СПИ в 3 раза.   Организация посчитала такое уменьшение периода, в течение которого данный объект ОС будет приносить экономические выгоды, существенным и приняла решение об изменении его СПИ.  Оставшийся СПИ после корректировки (для начисления амортизации) - 3 года ((13 лет - 4 года) / 3).  Установленный новый СПИ - 7 лет (4 года + 3 года).   * При предыдущей проверке элементов амортизации для объекта ОС определена ликвидационная стоимость - 400 000 руб., равная цене возможной продажи аналогичного объекта ОС со степенью износа, характерной для окончания СПИ. Организация начисляет амортизацию ежемесячно с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете. В феврале текущего года организация получила информацию о том, что цена возможной продажи аналогичного изношенного ОС снизилась на 100 000 руб. Изменение признано организацией существенным.   Принято решение с 1 марта изменить ликвидационную стоимость, учитываемую при расчете амортизации данного объекта ОС. Новая ликвидационная стоимость - 300 000 руб. (400 000 руб. - 100 000 руб.).   * По однотипному оборудованию (станкам), входящему в одну группу объектов ОС, амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка в течение 10 лет. При этом учитывалось, что максимальный выпуск продукции будет в течение первых 5 лет, а затем будет постепенно уменьшаться из-за снижения спроса на продукцию ввиду ее морального устаревания. После 6 лет выпуска продукции выяснилось, что спрос на нее хотя и снизился, но не так сильно, как ожидала организация. Кроме того, организация предполагает, что спрос на продукцию будет стабильным в течение как минимум еще 4 лет, что позволит организации получать экономические выгоды равномерно в течение этого времени.   Данные изменения модели получения экономических выгод признаны организацией существенными, и было принято решение изменить способ начисления амортизации по группе ОС на линейный.   * При признании ОС в бухгалтерском учете установлены следующие элементы амортизации:   + СПИ - 5 лет;   + ликвидационная стоимость - 200 000 руб.;   + способ начисления амортизации - линейный.   Через 3 года эксплуатации проведена модернизация объекта ОС и установлено, что он может эксплуатироваться еще 6 лет, а сумма, за которую его можно было бы продать после модернизации и 9 лет эксплуатации, на текущий момент равна 205 000 руб.  Приняты решения:   * установить СПИ - 9 лет (3 года + 6 лет). Оставшийся СПИ для начисления амортизации после корректировки - 6 лет; * ликвидационную стоимость не менять ввиду несущественности изменений (на 5 000 руб.). |

**3. Как рассчитать амортизацию в бухгалтерском учете после изменения ее элементов**

В бухгалтерском учете **элементы амортизации считаются оценочными значениями**. Их изменения возникают в результате появления новой информации и не являются исправлением ошибок. Поэтому такие изменения отражайте в бухгалтерском учете **как изменения оценочных значений** - перспективно. Ранее начисленную амортизацию не пересчитывайте (п. 37 ФСБУ 6/2020, п. п. 2, 3, 4 ПБУ 21/2008 "Изменения оценочных значений").

Начислять амортизацию с применением новых элементов начинайте (п. 4 ПБУ 21/2008, пп. "а" п. 7.1 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", п. 38 МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки"):

* с 1 января следующего отчетного года, если вы изменили элементы амортизации по результатам **обязательной ежегодной проверки**;
* с даты принятия решения об изменении элементов амортизации, если такое изменение вызвано **получением новой информации в течение года**. Если вы начисляете амортизацию с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете, начисление амортизации исходя из новых элементов амортизации начните с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия соответствующего решения.

**Помните**, если по какому-либо объекту ОС начисление амортизации было приостановлено, а в результате проверки его ликвидационная стоимость стала меньше балансовой стоимости, то начисление амортизации нужно **возобновить** (п. 30 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

**После изменения срока полезного использования ОС и (или) других элементов амортизации** рассчитывайте амортизацию в обычном порядке, но **с применением новых параметров**.

Так, например, при изменении только СПИ ежемесячную сумму амортизации при линейном способе можно рассчитать по формуле:

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

Если вы изменили элементы амортизации после улучшения объекта ОС (реконструкции, модернизации, достройки и т.п.), то начисляйте амортизацию, применяя новые параметры к увеличенной первоначальной стоимости такого объекта.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации после увеличения срока полезного использования ОС  По оборудованию, первоначальная стоимость которого составила 5 000 000 руб., в бухгалтерском учете определены следующие элементы амортизации:   * СПИ - 60 месяцев (в соответствии с рекомендациями производителя); * ликвидационная стоимость - 200 000 руб.; * способ начисления амортизации - линейный.   Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежемесячно. Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете.  Ежемесячная сумма амортизации по оборудованию составляет 80 000 руб.  При ежегодной проверке элементов амортизации по результатам наблюдения за фактическими сроками прекращения эксплуатации в организации аналогичного оборудования установлено, что обычно оно используется в течение 84 месяцев. На основе имеющейся информации из открытых источников организация определила, что аналогичное оборудование, бывшее в эксплуатации 84 месяца, можно продать за 60 000 руб. Организация посчитала, что полученная информация свидетельствует о существенном увеличении ожидаемого периода получения экономических выгод от использования оборудования, поэтому приняла решение с 1 января следующего года установить новые элементы амортизации:   * новый СПИ - 84 месяца; * новая ликвидационная стоимость - 60 000 руб.   Способ начисления амортизации не изменился - линейный.  На дату начала применения новых элементов амортизации:   * срок фактической эксплуатации оборудования - 26 месяцев; * сумма начисленной амортизации - 2 080 000 руб. (80 000 руб. x 26 мес.); * оставшийся СПИ после корректировки - 58 месяцев (84 мес. - 26 мес.).   Расчет амортизации оборудования после изменения ее элементов следующий:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Период | Расчет амортизации за месяц, руб. | Амортизация за месяц, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Новый оставшийся СПИ, мес. | | Январь | (5 000 000 - 2 080 000 - 60 000) / 58 | 49 310,34 | 2 129 310,34 | 57 | | Февраль | (5 000 000 - 2 129 310,34 - 60 000) / 57 | 49 310,34 | 2 178 620,69 | 56 | | Март | (5 000 000 - 2 178 620,69 - 60 000) / 56 | 49 310,34 | 2 227 931,03 | 55 | | Апрель | (5 000 000 - 2 227 931,03 - 60 000) / 55 | 49 310,34 | 2 277 241,38 | 54 | | Май | (5 000 000 - 2 277 241,38 - 60 000) / 54 | 49 310,34 | 2 326 551,72 | 53 | | И так далее ежемесячно в течение срока эксплуатации оборудования | | | | | | Предпоследний месяц начисления амортизации | (5 000 000 - 4 841 379,31 - 60 000) / 2 | 49 310,34 | 4 890 689,66 | 1 | | Последний месяц начисления амортизации | (5 000 000 - 4 890 689,66 - 60 000) / 1 | 49 310,34 | 4 940 000,00 | 0 |   Через 58 месяцев балансовая стоимость оборудования будет равна его ликвидационной стоимости (5 000 000 руб. - 4 940 000 руб. = 60 000 руб.). |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации после уменьшения срока полезного использования ОС  По состоянию на конец отчетного года используемый в организации объект спецтехники имеет следующие параметры:   1. первоначальная стоимость - 4 600 000 руб.; 2. СПИ - 84 месяца; 3. ликвидационная стоимость - 400 000 руб.; 4. способ начисления амортизации - линейный; 5. фактический срок эксплуатации - 47 месяцев; 6. сумма накопленной амортизации - 2 350 000 руб. ((4 600 000 руб. - 400 000 руб.) / 84 мес. x 47 мес.); 7. балансовая стоимость - 2 250 000 руб. (4 600 000 руб. - 2 350 000 руб.).   Организация начисляет амортизацию ежемесячно.  При планировании деятельности на будущие периоды руководство организации решило заменить спецтехнику на новую через 60 месяцев с начала ее эксплуатации, а старую - продать. По информации из открытых источников установлено, что аналогичную спецтехнику после 5 лет эксплуатации можно продать за 690 000 руб.  Учитывая планы руководства и их существенное влияние на период получения экономических выгод от использования спецтехники, при ежегодной проверке элементов амортизации принято решение установить для нее с 1 января следующего года:   * СПИ - 60 месяцев; * ликвидационную стоимость - 690 000 руб.   Способ начисления амортизации не меняется.  Тогда оставшийся СПИ для начисления амортизации по спецтехнике после корректировки составит 13 месяцев (60 мес. - 47 мес.).  Расчет амортизации спецтехники после изменения ее элементов следующий:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Период | Расчет амортизации за месяц, руб. | Амортизация за месяц, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Новый оставшийся СПИ, мес. | | Январь | (4 600 000 - 2 350 000 - 690 000) / 13 | 120 000,00 | 2 470 000,00 | 12 | | Февраль | (4 600 000 - 2 470 000 - 690 000) / 12 | 120 000,00 | 2 590 000,00 | 11 | | Март | (4 600 000 - 2 590 000 - 690 000) / 11 | 120 000,00 | 2 710 000,00 | 10 | | Апрель | (4 600 000 - 2 710 000 - 690 000) / 10 | 120 000,00 | 2 830 000,00 | 9 | | Май | (4 600 000 - 2 830 000 - 690 000) / 9 | 120 000,00 | 2 950 000,00 | 8 | | Июнь | (4 600 000 - 2 950 000 - 690 000) / 8 | 120 000,00 | 3 070 000,00 | 7 | | Июль | (4 600 000 - 3 070 000 - 690 000) / 7 | 120 000,00 | 3 190 000,00 | 6 | | Август | (4 600 000 - 3 190 000 - 690 000) / 6 | 120 000,00 | 3 310 000,00 | 5 | | Сентябрь | (4 600 000 - 3 310 000 - 690 000) / 5 | 120 000,00 | 3 430 000,00 | 4 | | Октябрь | (4 600 000 - 3 430 000 - 690 000) / 4 | 120 000,00 | 3 550 000,00 | 3 | | Ноябрь | (4 600 000 - 3 550 000 - 690 000) / 3 | 120 000,00 | 3 670 000,00 | 2 | | Декабрь | (4 600 000 - 3 670 000 - 690 000) / 2 | 120 000,00 | 3 790 000,00 | 1 | | Январь следующего года | (4 600 000 - 3 790 000 - 690 000) / 1 | 120 000,00 | 3 910 000,00 | 0 |   Через 13 месяцев балансовая стоимость спецтехники будет равна ее ликвидационной стоимости (4 600 000 руб. - 3 910 000 руб. = 690 000 руб.). |

Начисленную амортизацию отражайте в бухгалтерском учете в обычном порядке.

**Когда и как по правилам ФСБУ 6/2020 надо списать с бухгалтерского учета основное средство**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Объект основных средств, который выбывает или становится не способен приносить экономические выгоды в будущем, списывают с бухгалтерского учета. Его балансовую стоимость и затраты на выбытие относят в уменьшение поступлений от выбытия (при их наличии). Полученная разница признается прочим доходом (прочим расходом) периода, в котором списывается объект основных средств.  Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства", который обязателен к применению с 2022 г., но по решению организации может применяться и раньше. |  |

**1. Когда надо списать основные средства с бухгалтерского учета**

**Балансовую (остаточную) стоимость объекта ОС списывают с учета по следующим причинам** (п. 40 ФСБУ 6/2020):

* **ОС физически выбывает из организации**. Так происходит, например, когда объект:

передан другому лицу (при продаже, мене, внесении в уставный капитал и т.п.);

похищен;

уничтожен пожаром, аварией или в результате другой чрезвычайной ситуации;

* **ОС не способно приносить организации экономические выгоды в будущем.** Например, объект перестает использоваться:

вследствие морального или физического износа;

из-за истечения нормативно допустимых сроков или других предельных параметров его эксплуатации.

**Неиспользуемых ОС**, эксплуатация которых прекращена окончательно, на балансе организации быть не должно.

**При выводе из эксплуатации такие ОС** должны быть:

* либо списаны в периоде прекращения эксплуатации без перспектив дальнейшего использования и продажи (п. 41 ФСБУ 6/2020);
* либо переклассифицированы. ОС переклассифицируют в долгосрочные активы к продаже, если они способны **принести экономические выгоды (доход) в будущем посредством продажи**. В редких случаях неиспользуемые ОС могут быть переведены в состав запасов.

|  |
| --- |
| Нужно ли списывать с бухгалтерского учета полностью самортизированные ОС  Полностью самортизированный объект ОС списывайте с бухгалтерского учета по тем же причинам, что и другие объекты ОС. То, что стоимость объекта полностью погашена посредством начисления амортизации, не является основанием для его списания.  Однако если объект с полностью самортизированной стоимостью продолжает использоваться, то это может свидетельствовать о неверном определении элементов амортизации. Вероятно, вы своевременно не пересмотрели срок полезного использования объекта ОС. |

|  |
| --- |
| Как отражаются в бухгалтерском учете основные средства, по которым полностью начислена амортизация  Полностью самортизированные ОС продолжайте учитывать на счете 01 "Основные средства" (03 "Доходные вложения в материальные ценности"). То, что стоимость объекта полностью погашена посредством начисления амортизации, не является основанием для его списания. Списывайте такое ОС с бухгалтерского учета по тем же причинам, что и другие объекты ОС.  Однако если объект с полностью самортизированной стоимостью продолжает использоваться, то это может свидетельствовать о неверном определении элементов амортизации. Вероятно, вы своевременно не пересмотрели срок полезного использования объекта ОС. |

**2. Какими документами оформить списание (выбытие) основных средств**

Документальное оформление зависит от причины списания ОС.

**При передаче ОС другому лицу** (продаже, мене, внесении в уставный капитал и т.п.) составьте двусторонний документ, подтверждающий факт приемки объекта контрагентом. Это могут быть унифицированный акт приема-передачи, УПД или иной передаточный документ, разработанный самостоятельно и содержащий обязательные реквизиты.

**Для списания неиспользуемых, пришедших в негодность, морально устаревших ОС** подготовьте заключение комиссии о невозможности или нецелесообразности их дальнейшего использования и отсутствии возможности продажи.

**Заключение комиссии о списании ОС** составьте в произвольной форме. Если такое заключение содержится в иных документах, оформленных комиссией по результатам осмотра ОС, например в дефектной ведомости, то отдельный документ можно не оформлять.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Пример заключения комиссии о списании основных средств  ООО "Стильный город"  ЗАКЛЮЧЕНИЕ  о необходимости списания основных средств   |  |  | | --- | --- | | N 3 | 30.04.2021 |   Комиссия, назначенная приказом N 152 от 01.04.2021, произвела осмотр объекта основных средств - вышивальной машины "ВЕЛЕС-ПРО" (инв. N 00439).  Комиссией установлено, что машина эксплуатируется с 11.11.2009, последний ремонт проведен в июле 2014 г. На момент осмотра находится в нерабочем состоянии. Причина неисправности - вышла из строя микросхема компьютерной системы управления, неисправны двигатель каретки и челночный механизм, изношены все механизмы машины.  Заключение комиссии: в результате длительной интенсивной эксплуатации вышивальная машина "ВЕЛЕС-ПРО" (инв. N 00439) полностью выработала свой физический ресурс и подлежит списанию.  Председатель комиссии:  Главный технолог *Климова* Л.Г. Климова  Члены комиссии:  Инженер по технике безопасности *Маков* А.С. Маков  Начальник швейного цеха *Волынина* О.С Волынина  Бухгалтер *Замятина* А.П. Замятина |

На основании заключения издайте приказ руководителя о списании объекта ОС. Такой приказ составляют в произвольной форме. Рекомендуем включить в него обязательные реквизиты первичного учетного документа (в частности, отметку о списании и подпись лица, ответственного за оформление) - тогда вы сможете списать выведенный из эксплуатации объект с учета непосредственно на основании приказа.

Если на момент издания приказа **объект еще используется**, то дополнительно составьте документ, свидетельствующий о его фактическом выводе из эксплуатации (например, акт о переводе объекта ОС на ликвидацию) (Рекомендация Р-27/2012-КпР "Ликвидация основных средств с длительным демонтажом"). Форму такого документа разработайте самостоятельно.

**Списание полностью самортизированных ОС** оформляют так же, как и списание недоамортизированных ОС.

**В случае хищения или гибели объекта ОС** спишите его с учета на основании документов, оформленных по результатам инвентаризации, приказа руководителя и (или) акта о списании.

Применяемые формы первичных документов закрепите в учетной политике (ч. 4 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

**3. Как отражать в бухгалтерском учете выбытие и списание основных средств**

**Списание неиспользуемых, пришедших в негодность, морально и физически изношенных или выбывающих ОС в бухгалтерском учете** отражайте одинаково.

Независимо от причины списания сделайте следующее:

* начислите амортизацию по списываемому ОС;
* сформируйте балансовую стоимость ОС;
* спишите балансовую стоимость ОС;
* спишите накопленную дооценку по объекту ОС.

**3.1. Как начислить амортизацию по выбывающему ОС**

Начислите амортизацию за последний период использования ОС до даты его списания с бухгалтерского учета, то есть вплоть до момента, когда он фактически передан иному лицу либо его использование прекращено без перспектив возобновления в будущем.

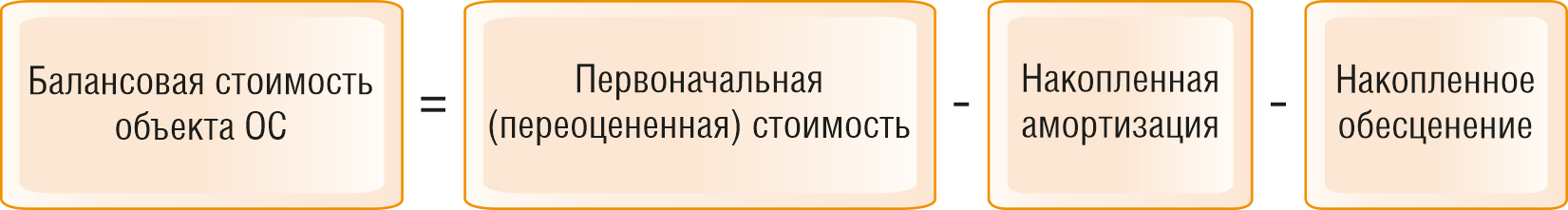
Если вы начисляли амортизацию ежемесячно с первого числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете, то к моменту списания ОС начислите амортизацию за весь последний календарный месяц использования.

Это следует из пп. "б" п. 33, п. п. 40, 41 ФСБУ 6/2020.

**3.2. Как сформировать балансовую стоимость ОС**

**Балансовая стоимость ОС - это** его первоначальная стоимость за вычетом накопленной амортизации и обесценения. По этой стоимости ОС показывают в бухгалтерском балансе (п. 25 ФСБУ 6/2020). Балансовая стоимость ОС учитывает результаты его переоценок, если они были.

**Для определения балансовой стоимости ОС** при его списании суммы накопленной амортизации и обесценения (при наличии) надо отнести в уменьшение его первоначальной (переоцененной) стоимости (п. 42 ФСБУ 6/2020).



На счетах бухгалтерского учета сформировать балансовую стоимость можно так.

**Сначала открыть отдельный субсчет "Выбытие основных средств", например субсчет 01-9,** на счете 01 "Основные средства". Для списания ОС, учитываемых на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности", можно открыть аналогичный субсчет "Выбытие материальных ценностей".

Затем в дебет этого субсчета **перенесите первоначальную (переоцененную) стоимость** списываемого объекта ОС.

**Спишите сумму накопленной амортизации**, а при наличии и сумму накопленного обесценения объекта ОС со счета 02 "Амортизация основных средств" в кредит этого субсчета.

Сделайте бухгалтерские записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Списана первоначальная (переоцененная) стоимость объекта ОС | 01-выбытие  (03-выбытие) | 01-первоначальная стоимость  (03-первоначальная стоимость) |
| Списана накопленная амортизация по объекту ОС | 02-амортизация | 01-выбытие  (03-выбытие) |
| Списано обесценение по объекту ОС | 02-обесценение | 01-выбытие  (03-выбытие) |

**Понятие балансовой стоимости ОС по сути тождественно понятию остаточной стоимости**, которое использовалось в бухгалтерском учете до принятия ФСБУ 6/2020. Ведь именно по остаточной стоимости ОС отражались в бухгалтерском балансе (п. 49 Положения N 34н, п. 35 ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации"). Поскольку понятие обесценения ОС отсутствовало в ПБУ 6/01, остаточная стоимость определялась без учета обесценения.

**3.3. Как списать балансовую стоимость объекта ОС**

**Балансовую (остаточную) стоимость объекта ОС спишите** в прочие расходы, если не ожидаете никаких поступлений от выбытия ОС. Например, при безвозмездной передаче, хищении ОС и т.п.

Если вы планируете получить в процессе ликвидации ОС материальные ценности, то уменьшите балансовую стоимость списываемого ОС на стоимость ожидаемых к получению материальных ценностей. А затем спишите оставшуюся сумму в прочие расходы.

В тех случаях, когда ОС выбывает на возмездной основе (по сделкам купли-продажи, мены и др.), в прочие доходы или расходы включите разницу между балансовой стоимостью ОС и затратами на выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия, с другой стороны. Это следует из п. 44 ФСБУ 6/2020.

**Результат от списания ОС (убыток или прибыль)** отражайте в отчете о финансовых результатах свернуто (п. 44 ФСБУ 6/2020).

* убыток - по строке 2350 "Прочие расходы";
* прибыль - по строке 2340 "Прочие доходы".

|  |
| --- |
| Как отразить в бухгалтерском учете списание объекта ОС, находящегося на консервации  Списание объекта ОС, переведенного по решению руководителя на консервацию, может произойти по тем же причинам, что и списание любого другого объекта ОС.  Списание законсервированного объекта отражается в бухгалтерском учете в обычном порядке с учетом конкретной причины его списания. Если ОС списывают по причине того, что оно больше не способно принести экономические выгоды организации, то списать его надо на дату, когда руководитель принял решение о списании и (или) ликвидации объекта. Такое решение означает, что использование ОС прекращено окончательно.  Если же принято решение о продаже законсервированного объекта, то его переквалифицируют в другой вида актива - долгосрочный актив к продаже. |

|  |
| --- |
| Как отразить в бухгалтерском учете списание не полностью самортизированных ОС  На дату списания объект ОС может оказаться не полностью самортизированным, если его выбытие произошло вследствие каких-либо незапланированных обстоятельств (аварии, стихийного бедствия, кражи и т.п.).  Сформируйте балансовую стоимость объекта и спишите ее в обычном порядке с учетом причины списания ОС. |

|  |
| --- |
| Как отразить в бухгалтерском учете списание полностью самортизированных ОС  Когда объект ОС списывается в плановом порядке, его стоимость полностью погашена посредством амортизации, то есть его балансовая стоимость равна нулю или ликвидационной стоимости, отличной от нуля. Это следует из п. 32 ФСБУ 6/2020.  Списание полностью самортизированного объекта ОС отразите стандартными записями. При этом если ликвидационная стоимость ОС равна нулю, то расхода от списания такого объекта при отсутствии затрат на выбытие у вас не возникнет. |

**3.4. Как при списании (выбытии) основных средств списать добавочный капитал в виде накопленной дооценки**

Если вы списываете с бухгалтерского учета объект ОС, не являющийся инвестиционной недвижимостью, который **ранее был дооценен**, то отнесите на нераспределенную прибыль (п. 20 ФСБУ 6/2020):

* всю сумму накопленной по нему дооценки - если не списывали ее по мере начисления амортизации;
* часть накопленной дооценки, которую не успели списать, - если списывали дооценку по мере начисления амортизации.

Сделайте запись:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Списана сумма накопленной дооценки (часть дооценки, не списанная по мере начисления амортизации) | 83 | 84 |

|  |
| --- |
| Как документально оформить и отразить в бухгалтерском учете списание оборудования  Оборудование списывают в тех же случаях, что и другие объекты ОС. В зависимости от конкретной причины списания объекта оформляют необходимые документы и делают записи в бухгалтерском учете.  Если вы проводите демонтаж (ликвидацию, утилизацию) неиспользуемого оборудования, помните, что его балансовую стоимость за вычетом стоимости ценностей, которые ожидаете получить, нужно списать с бухгалтерского учета при прекращении использования (выводе из эксплуатации), а не по окончании процесса его ликвидации (демонтажа, утилизации).  Обратите внимание, что полученные в процессе ликвидации непригодные для использования детали (узлы), содержащие драгметаллы, вы обязаны направить на аффинаж. Поэтому ценности, которые будут реализованы аффинажному заводу (иной специализированной организации), примите к учету как долгосрочные активы к продаже. |

**Как при применении ФСБУ 6/2020 и 26/2020 принять к учету основные средства, приобретенные на условиях оплаты неденежными средствами**

|  |
| --- |
| При признании в бухгалтерском учете основные средства, приобретенные по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, оценивают по первоначальной стоимости, которая формируется исходя из справедливой стоимости передаваемого имущества (имущественных прав, работ, услуг) и дополнительных затрат, связанных с их приобретением. При невозможности определить справедливую стоимость передаваемого применяют иные способы оценки.  Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", которые обязательны к применению с 2022 г., но по решению организации могут применяться раньше. |

**1. Как в бухгалтерском учете оценивать основные средства, приобретенные на условиях оплаты неденежными средствами**

При признании в бухгалтерском учете основные средства (ОС) оценивают по первоначальной стоимости, которой считают общую сумму капитальных вложений, связанных с их приобретением (п. 12 ФСБУ 6/2020, п. 18 ФСБУ 26/2020).

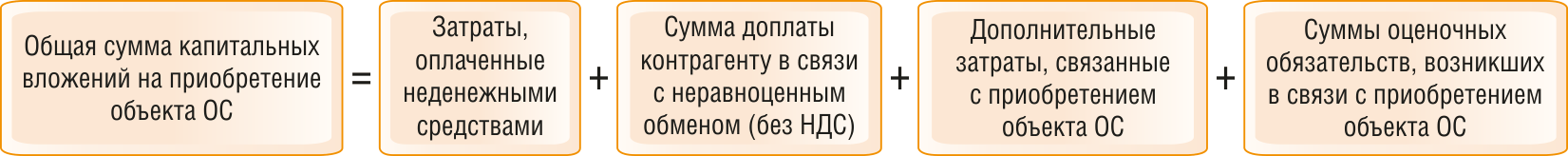
Общую сумму капитальных вложений в целом формируйте по общим правилам. При этом величину затрат, оплаченных неденежными средствами, определите в сумме (п. 13 ФСБУ 26/2020):

* **справедливой стоимости передаваемого имущества**, имущественных прав, работ, услуг **1**;
* **справедливой стоимости приобретенного имущества**, имущественных прав, работ услуг **1,** если справедливую стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг определить невозможно;
* **балансовой стоимости передаваемых активов** (фактических затрат, понесенных на выполнение работ, оказание услуг) - если невозможно определить справедливую стоимость передаваемого и приобретаемого имущества, имущественных прав, работ, услуг.

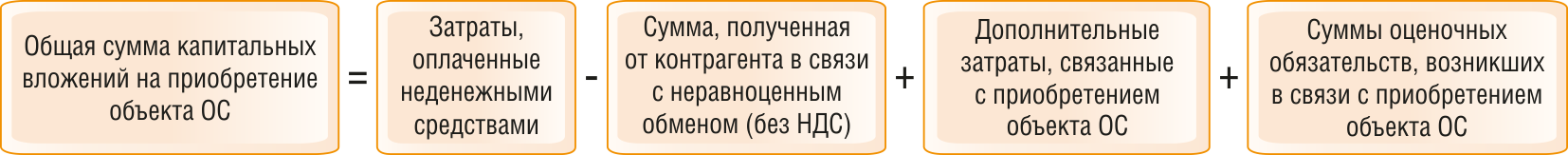
|  |  |
| --- | --- |
|  | **1** Стоимость, согласованная сторонами в договоре (без НДС), как правило, является справедливой стоимостью. Исключением могут быть ситуации, когда сделка заключена на нерыночных условиях (например, в силу взаимозависимости сторон). |

**Обратите внимание**: если обмен является неравноценным, то величина затрат определяется с учетом доплаты, компенсирующей разницу в цене (за минусом НДС, подлежащего вычету).

Если **вы доплачиваете контрагенту разницу в цене**, то общую сумму капитальных вложений на приобретение объекта ОС определите так (п. 12 ФСБУ 6/2020, п. п. 9, 10, 13, пп. "а" п. 11 ФСБУ 26/2020):



Если **контрагент доплачивает вам разницу в цене**, то общая сумма капитальных вложений на приобретение объекта ОС будет равна:



**2. Как в бухгалтерском учете отражать поступление основных средств, приобретенных на условиях оплаты неденежными средствами**

Капитальные вложения в сумме фактических затрат отражайте по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" на дату, когда выполняются оба следующих условия (п. 6 ФСБУ 26/2020):

* понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он длится более 12 месяцев. Обычно выполнение этого условия связано с переходом права собственности на приобретенное имущество. Однако если вы можете распоряжаться им или использовать его до момента перехода права собственности либо выполнение вами условий для перехода к вашей организации права собственности является высоковероятным, то ждать перехода не нужно (п. 6 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации");
* определена сумма понесенных затрат.

На дату завершения капитальных вложений и готовности объекта к эксплуатации спишите накопленную на счете 08 сумму в дебет:

* счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности" - если собираетесь использовать полученный объект ОС для предоставления во временное пользование за плату или если собираетесь получать доход от прироста стоимости полученной недвижимости (Инструкция по применению Плана счетов);
* счета 01 "Основные средства" - в остальных случаях.

**Если вы первым получили имущество от контрагента по договору, предусматривающему оплату неденежными средствами**, бухгалтерские записи могут быть следующими:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| На дату поступления имущества | | |
| Признаны капитальные вложения на приобретение объекта ОС | 08-4 | 60 |
| Отражен НДС, предъявленный контрагентом | 19 | 60 |
| Принят к вычету НДС, предъявленный контрагентом (при наличии у организации права на вычет) **1** | 68 | 19 |
| Начислен НДС с полученного аванса (предоплаты) в неденежной форме в счет будущей передачи имущества (имущественных прав, работ, услуг) | 76-НДС | 68 |
| На дату перехода права собственности к организации | | |
| Отражено закрытие неденежных расчетов с контрагентом | 60 | 62 |
| Принят к вычету НДС с аванса (предоплаты), исчисленный при поступлении имущества | 68 | 76-НДС |
| На даты осуществления дополнительных затрат | | |
| Дополнительные затраты и оценочные обязательства в связи с получением имущества включены в капитальные вложения | 08-4 | 60  (76,  23,  10,  70,  69,  96  и др.) |
| Отражен НДС с суммы дополнительных затрат | 19 | 60  (76) |
| НДС с суммы дополнительных затрат принят к вычету (при наличии у организации права на вычет) | 68 | 19 |
| На дату завершения капитальных вложений | | |
| Принят к учету объект ОС по первоначальной стоимости | 01  (03) | 08-4 |
| На даты расчетов | | |
| Получена доплата от контрагента - в случае, если стоимость переданного имущества (имущественных прав, работ, услуг) больше, чем стоимость полученного имущества | 51 | 62 |
| Перечислена доплата контрагенту - в случае, если стоимость переданного имущества (имущественных прав, работ, услуг) меньше стоимости полученного имущества | 60 | 51 |
| Оплачены дополнительные затраты | 60  (76) | 51 |

|  |  |
| --- | --- |
|  | **1** Если до перехода права собственности вы не можете распоряжаться полученным имуществом, то на момент признания капитальных вложений принимать к вычету НДС, предъявленный контрагентом, рискованно. Это следует из Письма Минфина России от 22.08.2016 N 03-07-11/48963. |

**Если вы первым передаете имущество (имущественные права, работы, услуги) контрагенту,** то вы имеете право на вычет НДС с аванса, уплаченного в неденежной форме. Тогда при получении имущества от контрагента восстановите НДС с аванса (предоплаты) в неденежной форме, принятый ранее к вычету.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример. Бухгалтерский учет поступления основного средства и доплаты от контрагента в обмен на готовую продукцию  Организация заключила договор мены, по которому она:   * передает контрагенту партию из 10 единиц продукции собственного производства, договорная стоимость которой - 288 000 руб., в том числе НДС - 48 000 руб. Справедливая стоимость партии - 240 000 руб., фактическая себестоимость - 200 000 руб.; * получает в оплату имущество, которое планирует включить в состав основных средств; * получает доплату от контрагента в сумме 60 000 руб., в том числе НДС - 10 000 руб.   Все операции по договору совершаются в один день. Других затрат, связанных с поступлением объекта основных средств, у организации не было.  В учете организации сделаны следующие записи:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма | | Признана выручка от реализации продукции | 62 | 90-1 | 288 000 | | Начислен НДС со стоимости реализованной продукции | 90-3 | 68 | 48 000 | | Списана себестоимость реализованной продукции | 90-2 | 43 | 200 000 | | Справедливая стоимость имущества, полученного по договору мены, включена в капитальные вложения  (240 000 - (60 000 - 10 000)) | 08-4 | 60 | 190 000 | | Отражен "входной" НДС, предъявленный контрагентом  (190 000 x 20%) | 19 | 60 | 38 000 | | Принят к вычету НДС, предъявленный контрагентом | 68 | 19 | 38 000 | | Отражено закрытие неденежных расчетов  (190 000 + 38 000) | 60 | 62 | 228 000 | | Получена от контрагента доплата по договору | 51 | 62 | 60 000 | | Принят к учету объект основных средств | 01 | 08-4 | 190 000 | |
| Пример. Бухгалтерский учет при получении основных средств в обмен на товар с доплатой контрагенту  Организация заключила договор, по которому она:   * передает партию товаров, договорная стоимость которых - 900 000 руб. (в том числе НДС - 150 000 руб.), справедливая стоимость - 750 000 руб., фактическая себестоимость - 600 000 руб.; * получает в оплату имущество, которое планирует включить в состав основных средств; * доплачивает контрагенту 150 000 руб., в том числе НДС - 25 000 руб.   Имущество получено организацией спустя 15 рабочих дней с даты передачи товара. В этот же день перечислена доплата.  Других затрат, связанных с поступлением объекта основных средств, у организации не было.  В учете организации сделаны следующие записи:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма | | На дату передачи товаров | | | | | Признана выручка от реализации товаров | 62 | 90-1 | 900 000 | | Начислен НДС со стоимости реализованных товаров | 90-3 | 68 | 150 000 | | Списана себестоимость реализованных товаров | 90-2 | 41 | 600 000 | | Принят к вычету НДС с аванса, выплаченного в неденежной форме  (900 000 x 20 / 120) | 68 | 76-НДС | 150 000 | | На дату получения имущества и перечисления доплаты | | | | | Справедливая стоимость имущества, полученного по договору мены, включена в капитальные вложения  (750 000 + 150 000 - 25 000) | 08-4 | 60 | 875 000 | | Отражен "входной" НДС, предъявленный контрагентом  (875 000 x 20%) | 19 | 60 | 175 000 | | Принят к вычету НДС, предъявленный контрагентом | 68 | 19 | 175 000 | | Отражено закрытие неденежных расчетов | 60 | 62 | 900 000 | | Восстановлен НДС, ранее принятый к вычету с аванса | 76-НДС | 68 | 150 000 | | Перечислена доплата контрагенту | 60 | 51 | 150 000 | | Принят к учету объект основных средств | 01 | 08-4 | 875 000 | |

**Как при применении ФСБУ 6/2020 и 26/2020 принять к учету основные средства, приобретенные на условиях длительной отсрочки (рассрочки) платежа**

|  |
| --- |
| Если вы приобрели основное средство с отсрочкой (рассрочкой) платежа на длительный период и при этом проценты не установлены в договоре в явном виде, то в первоначальную стоимость ОС включается сумма (без НДС), которая была бы уплачена продавцу без предоставления отсрочки (рассрочки). Разница между этой суммой и номинальной величиной платежей при отсрочке (рассрочке) без НДС учитывается как проценты по заемному обязательству.  Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020, которые обязательны к применению с 2022 г., но по решению организации могут применяться и раньше. |

**1. Как отражать в бухгалтерском учете поступление основных средств, приобретенных на условиях длительной отсрочки (рассрочки) платежа**

Длительной считается отсрочка (рассрочка) платежа на период, превышающий 12 месяцев, или меньший срок, установленный в учетной политике.

Если проценты за предоставление длительной отсрочки (рассрочки) в договоре не выделены, то при признании капитальных вложений включите в фактические затраты не договорную стоимость имущества (без НДС), которую вы должны уплатить продавцу, а ту сумму (без НДС), в которую вам обошлось бы это приобретение на условиях немедленной оплаты (п. 9, пп. "а" п. 10, пп. "а" п. 11, п. 12 ФСБУ 26/2020).

В остальном общую сумму капитальных вложений, осуществленных до признания объекта ОС, формируйте по общим правилам.

Поступление основных средств в организацию отражайте в обычном порядке.

Если полученное вами имущество до момента оплаты находится в залоге у продавца, то сумму обеспечиваемого обязательства отразите на забалансовом счете 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные". По мере внесения платежей сумма, учтенная на счете 009, будет уменьшаться.

**2. Как определить стоимость ОС на условиях немедленной оплаты**

Сумма, которую вы уплатили бы продавцу за приобретаемые ОС без отсрочки (рассрочки), может быть определена:

* **прямым путем**. Это цена, которую запрашивал продавец при условии немедленной оплаты. Если такой информации нет, используйте информацию о покупках аналогичного имущества в близкие даты на условиях немедленной оплаты (п. 10 Толкования Р103 "Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей", п. 3 Рекомендации Р-65/15 "Ставка дисконтирования");
* **путем дисконтирования** номинальных величин ваших будущих платежей.

**Дисконтированную стоимость основного средства** определяйте, если сумма, подлежащая уплате продавцу без применения отсрочки (рассрочки), не может быть определена прямым путем.

**При отсрочке платежа** определите дисконтированную стоимость ОС (стоимость ОС на условиях немедленной оплаты) по формуле (пп. 2 п. 12 Толкования Р103 "Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей", Рекомендация Р-65/15 "Ставка дисконтирования"):

**П** = **Н** / (1 + **r**)**t** , где

П - стоимость ОС при условии немедленной оплаты (дисконтированная стоимость);

Н - номинальная величина задолженности (договорная стоимость) без НДС;

r - ставка дисконтирования за период;

t - количество периодов до срока оплаты. Количество периодов может быть дробным числом. В качестве периода может быть принят месяц, квартал или год.

**В случае рассрочки в виде одинаковых по суммам платежей через равные промежутки времени** для определения стоимости ОС при условии немедленной оплаты можно использовать формулу:

**П** = **p** x (1 - 1 / (1 + **r**)**n** ) / **r**, где

П - стоимость ОС при условии немедленной оплаты (дисконтированная стоимость);

p - номинальная величина платежа без НДС;

r - ставка дисконтирования за период;

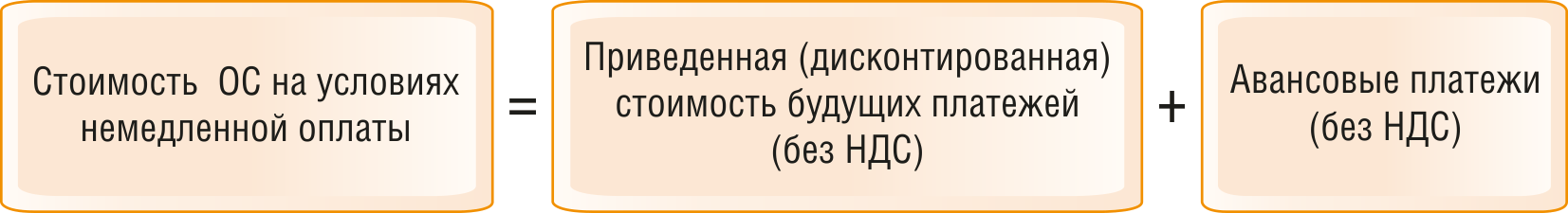
n - количество платежей.

**Если рассрочка предоставлена на иных условиях** (предусмотрены неодинаковые платежи или неравные промежутки времени между платежами), придется отдельно дисконтировать каждый платеж и определять их сумму.

В различных ситуациях для расчета можно использовать финансовые функции Excel:

* ПС - для случаев отсрочки и аннуитетных платежей;
* ЧПС - подходит при рассрочке с переменными платежами через равные промежутки времени;
* ЧИСТНЗ - для непериодических платежей в неравных суммах.

**Обратите внимание**: дисконтировать необходимо только платежи, подлежащие уплате после получения имущества. Если договор предусматривает одновременно предварительную оплату и отсрочку (рассрочку) по оплате оставшейся суммы, то сумма затрат на приобретение ОС на условиях немедленной оплаты составит:



В качестве **ставки дисконтирования** возьмите (пп. 1 п. 12 Толкования Р103 "Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей", п. 13 Рекомендации Р-65/15 "Ставка дисконтирования"):

* ставку, под которую вы привлекаете заемные средства на сопоставимых условиях;
* среднюю ставку по имеющимся долговым обязательствам в той же валюте - при отсутствии привлеченных на сопоставимых условиях средств;
* ставку, определенную на основе подходящей рыночной информации, если сделок по привлечению заемных средств у вас нет;
* ставку рефинансирования Банка России, увеличенную в 1,5 раза, если нет доступной рыночной информации.

**3. Как отражать в бухгалтерском учете разницу между стоимостью ОС при условии немедленной оплаты и номинальной суммой платежей**

Разницу между стоимостью ОС при условии немедленной оплаты и номинальной величиной платежей при отсрочке (рассрочке) за вычетом НДС учитывают в порядке, аналогичном порядку учета процентов по заемному обязательству (п. 12 ФСБУ 26/2020).

При приобретении ОС такие проценты за отсрочку (рассрочку) учитывайте в прочих расходах в периоде их начисления, за исключением той их части, которая включается в стоимость инвестиционного актива (п. п. 6, 7, 8 ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам").

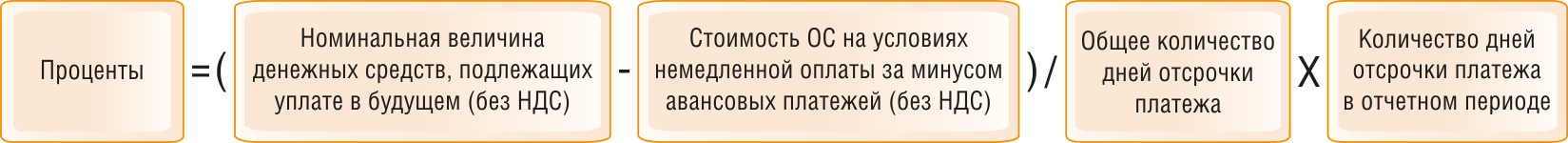
**Обратите внимание!** Когда период отсрочки (рассрочки) не превышает плановый срок подготовки к предполагаемому использованию актива, признаваемого инвестиционным, вся разница между стоимостью ОС при условии немедленной оплаты и номинальной величиной платежей при отсрочке (рассрочке) без НДС по мере начисления процентов будет включена в стоимость этого ОС. Тем не менее, сразу признавать затраты на приобретение такого ОС в размере договорной стоимости (без НДС) нельзя по следующим причинам:

* единовременное включение в капитальные вложения процентов за отсрочку (рассрочку) платежа экономически необоснованно;
* кредиторскую задолженность перед продавцом по договору с длительной отсрочкой (рассрочкой) платежа следует оценивать по приведенной (дисконтированной) стоимости (п. п. 8, 10 Толкования Р103 "Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей").

Порядок определения суммы процентов за отсрочку (рассрочку) платежа зависит от того, каким способом вы определили стоимость ОС на условиях немедленной оплаты:

* **если вы определили стоимость ОС при условии немедленной оплаты прямым путем**, то возможны два варианта действий.

**Вариант 1.** Распределите разницу между номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем (без НДС), и стоимостью ОС на условиях немедленной оплаты равномерно между всеми отчетными периодами до срока платежа по договору:



Так рекомендует делать Минфин России в Приложении к Письму от 06.02.2015 N 07-04-06/5027, основываясь на п. 8 ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам". По нашему мнению, такой упрощенный подход применим только для случаев отсрочки.

**Вариант 2**. Определите процентную ставку расчетным путем.

Например, для случая **отсрочки платежа** ставка может быть рассчитана по формуле (п. 11 Толкования Р103 "Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей"):

**r = ((H/П)** **1/t** **- 1) x 100%,** где

r - процентная ставка за период;

H - номинальная величина отсроченной задолженности без НДС;

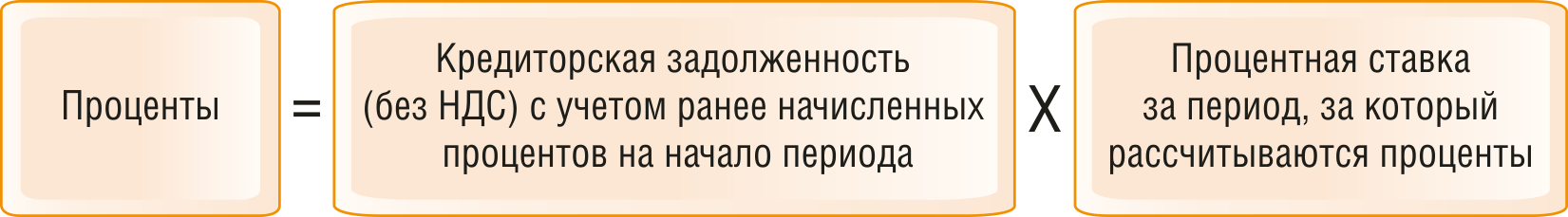
П - стоимость ОС при условии немедленной оплаты (за минусом авансовых платежей, если они уплачивались) без НДС;

t - количество периодов до погашения. Количество периодов до погашения может быть дробным числом. Периодом может быть месяц, квартал или год. Выбор периода зависит от того, как часто вам нужно будет начислять проценты для составления отчетности.

Для разных случаев **рассрочки платежей** процентная ставка может быть определена с использованием финансовых функций Excel:

* + СТАВКА - если равные платежи перечисляются через равные промежутки времени; определяет процентную ставку за период между платежами;
  + ВСД - если неравные по суммам платежи перечисляются через равные промежутки времени; определяет процентную ставку за период между платежами;
  + ЧИСТВНДОХ - если неравные по суммам платежи перечисляются через неравные промежутки времени; определяет годовую ставку.

Проценты начисляйте на отчетные даты по формуле:



* **если вы определили сумму затрат на приобретение ОС при условии немедленной оплаты расчетным путем**, то для начисления процентов используйте ставку, которую вы применяли при дисконтировании. Формула для начисления процентов будет та же.

**Важный момент**: если известна годовая ставка, перевести ее в ставку за меньшие периоды можно, используя формулу:

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

N = 1/4 - при определении квартальной ставки;

N = 1/12 - при определении месячной ставки.

Аналогично ставку за один период можно перевести в ставку за другой период по формуле:

**Ставка\_2 = ((1 + Ставка\_1 / 100%)** **Период\_2/Период\_1** **- 1) x 100%.**

Однако если ставка определена за период (например, год), в котором есть промежуточные платежи, то ее перевод в ставку за меньший период дает приблизительный результат, который тем не менее может обеспечить приемлемую точность для оценки процентов, причитающихся к уплате на конец соответствующего периода.

Начисление процентов за пользование отсрочкой (рассрочкой) при приобретении ОС отражайте бухгалтерскими записями:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Сумма начисленных процентов за пользование отсрочкой (рассрочкой) включена в стоимость инвестиционного актива | 08 | 60 |
| Сумма начисленных процентов за пользование отсрочкой (рассрочкой) отнесена на прочие расходы | 91-2 | 60 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в бухгалтерском учете приобретения основных средств на условиях рассрочки платежа. Стоимость автомобиля на условиях немедленной оплаты известна  Организация в августе 2021 г. в связи с производственной необходимостью приобрела автомобиль за 3 000 000 руб., в том числе НДС 500 000 руб., с рассрочкой платежа на 16 месяцев.  До передачи автомобиля организацией уплачен аванс в размере 600 000 руб., включая НДС 100 000 руб. Оставшаяся сумма выплачивается согласно графику:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | **Дата платежа** | **Сумма с НДС, руб.** | **НДС, руб.** | **Сумма без НДС, руб.** | | 31.10.2021 | 300 000,00 | 50 000,00 | 250 000,00 | | 31.12.2021 | 300 000,00 | 50 000,00 | 250 000,00 | | 28.02.2022 | 300 000,00 | 50 000,00 | 250 000,00 | | 30.04.2022 | 300 000,00 | 50 000,00 | 250 000,00 | | 30.06.2022 | 300 000,00 | 50 000,00 | 250 000,00 | | 31.08.2022 | 300 000,00 | 50 000,00 | 250 000,00 | | 31.10.2022 | 300 000,00 | 50 000,00 | 250 000,00 | | 31.12.2022 | 300 000,00 | 50 000,00 | 250 000,00 | | ИТОГО | 2 400 000,00 | 400 000,00 | 2 000 000,00 |   По условиям договора автомобиль находится в залоге у продавца до полной его оплаты.  Аналогичные автомобили на условиях полной оплаты при получении продаются у официальных дилеров за 2 520 000 руб., включая НДС 420 000 руб.  Таким образом, стоимость автомобиля при условии его немедленной оплаты (без НДС) организации известна - 2 100 000 руб. (2 520 000 руб. - 420 000 руб.).  Автомобиль зарегистрирован в августе 2021 г. и в этом же месяце признан в бухгалтерском учете в качестве объекта ОС. За регистрацию уплачена госпошлина:   * 1 500 руб. - при выдаче свидетельства о регистрации транспортного средства на пластиковой основе; * 2 000 руб. - при выдаче регистрационных знаков (номеров) на автомобиль.   Отчетность организация составляет ежемесячно.  Для ежемесячного начисления процентов организация определила:   * процентную ставку за период между платежами - исходя из равенства общей суммы будущих платежей без НДС (2 000 000 руб.) и их величиной, дисконтированной на дату поступления автомобиля (1 600 000 руб.), - **5,24377%** (использована функция Excel СТАВКА); * месячную процентную ставку: **2,58839%** (((1 + 5,24377/100%) 1/2 - 1) x 100%).   Для расчетов месячной ставки все периоды и месяцы условно приняты равными: организация считает такое упрощение приемлемым для расчета процентного расхода на конец месяца.  Затем организация произвела расчет процентов на каждую отчетную дату по ставке 2,58839%:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Отчетный период (месяц) | Кредиторская задолженность на начало периода (без НДС), руб. | Проценты, руб. | Платеж по договору поставки (без НДС), руб. | Кредиторская задолженность на конец периода (без НДС), руб. | | 1 | 2 | 3 = 2 x Ставка | 4 | 5 = 2 + 3 - 4 | | Август 2021 | 2 100 000,00 | 0,00 | 500 000,00 | 1 600 000,00 | | Сентябрь 2021 | 1 600 000,00 | 41 414,24 | 0,00 | 1 641 414,24 | | Октябрь 2021 | 1 641 414,24 | 42 486,20 | 250 000,00 | 1 433 900,44 | | Ноябрь 2021 | 1 433 900,44 | 37 114,94 | 0,00 | 1 471 015,38 | | Декабрь 2021 | 1 471 015,38 | 38 075,61 | 250 000,00 | 1 259 090,99 | | Январь 2022 | 1 259 090,99 | 32 590,19 | 0,00 | 1 291 681,18 | | Февраль 2022 | 1 291 681,18 | 33 433,75 | 250 000,00 | 1 075 114,93 | | Март 2022 | 1 075 114,93 | 27 828,17 | 0,00 | 1 102 943,10 | | Апрель 2022 | 1 102 943,10 | 28 548,47 | 250 000,00 | 881 491,57 | | Май 2022 | 881 491,57 | 22 816,44 | 0,00 | 904 308,01 | | Июнь 2022 | 904 308,01 | 23 407,02 | 250 000,00 | 677 715,03 | | Июль 2022 | 677 715,03 | 17 541,91 | 0,00 | 695 256,94 | | Август 2022 | 695 256,94 | 17 995,96 | 250 000,00 | 463 252,90 | | Сентябрь 2022 | 463 252,90 | 11 990,79 | 0,00 | 475 243,69 | | Октябрь 2022 | 475 243,69 | 12 301,16 | 250 000,00 | 237 544,85 | | Ноябрь 2022 | 237 544,85 | 6 148,59 | 0,00 | 243 693,44 | | Декабрь 2022 | 243 693,44 | 6 307,74 | 250 000,00 | 1,18 | | **ИТОГО:** |  | 400 001,18 | 2 500 000,00 |  |   В учете организации сделаны следующие записи: **1**   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | В августе 2021 г. | | | | | Отражены затраты на приобретение автомобиля по стоимости на условиях немедленной оплаты | 08 | 60-расчеты | 2 100 000 | | Отражен НДС, предъявленный продавцом  (3 000 000 - 2 500 000) | 19 | 60-НДС | 500 000 | | НДС принят к вычету | 68 | 19 | 500 000 | | Перечислена оплата продавцу (без учета НДС)  (600 000 - 100 000) | 60-расчеты | 51 | 500 000 | | Перечислена оплата продавцу (в части НДС) | 60-НДС | 51 | 100 000 | | Уплачена госпошлина за регистрацию автомобиля | 68 | 51 | 3 500 | | Сумма госпошлины учтена в фактических затратах на приобретение автомобиля | 08 | 68 | 3 500 | | Приобретенный автомобиль признан в составе ОС  (2 100 000 + 3 500) | 01 | 08 | 2 103 500 | | Отражен залог автомобиля  (3 000 000 - 600 000) | 009 |  | 2 400 000 | | 30.09.2021 | | | | | Признан процентный расход  (1 600 000 x 2,58839%) | 91-2 | 60-расчеты | 41 414,24 | | 31.10.2021 | | | | | Признан процентный расход  ((1 600 000 + 41 414,24) x 2,58839%) | 91-2 | 60-расчеты | 42 486,20 | | Перечислена оплата продавцу (без учета НДС) - текущий платеж | 60-расчеты | 51 | 250 000 | | Перечислена оплата продавцу (в части НДС) | 60-НДС | 51 | 50 000 | | Сумма залога уменьшена на текущий платеж |  | 009 | 300 000 | | Аналогичные записи сделаны в следующие месяцы действия рассрочки | | | | | 31.12.2022 | | | | | Признан процентный расход **2** | 91-2 | 60-расчеты | 6 306,56 | | Перечислена оплата продавцу (без учета НДС) - последний платеж | 60-расчеты | 51 | 250 000 | | Перечислена оплата продавцу (в части НДС) | 60-НДС | 51 | 50 000 | | Списана с забалансового учета оставшаяся сумма залога |  | 009 | 300 000 |  |  |  | | --- | --- | |  | **1** Для упрощения примера не приводятся записи по начислению амортизации.  **2** Сумма процентов за декабрь 2022 г. согласно расчету равна 6 307,74 руб. (243 693,44 руб. x 2,58839%). Однако с учетом образовавшихся из-за округлений разниц следует начислить проценты в сумме 6 306,56 руб. (6 307,74 руб. - 1,18 руб.). | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в бухгалтерском учете приобретения основных средств на условиях рассрочки платежа. Стоимость ОС при условии немедленной оплаты определяется дисконтированием будущих платежей  Организация в августе 2021 г. приобрела производственное оборудование, требующее монтажа, за 25 200 000 руб., в том числе НДС 4 200 000 руб. с рассрочкой платежа на 15 месяцев.  В день поставки оборудования организация уплачивает продавцу 6 000 000 руб., включая НДС 1 000 000 руб. Оставшаяся сумма - 19 200 000 руб. (25 200 000 руб. - 6 000 000 руб.) выплачивается согласно графику:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | **Дата платежа** | **Сумма с НДС, руб.** | **НДС, руб.** | **Сумма без НДС, руб.** | | 30.11.2021 | 4 800 000,00 | 800 000,00 | 4 000 000,00 | | 28.02.2022 | 4 800 000,00 | 800 000,00 | 4 000 000,00 | | 31.05.2022 | 3 600 000,00 | 600 000,00 | 3 000 000,00 | | 31.08.2022 | 3 600 000,00 | 600 000,00 | 3 000 000,00 | | 30.11.2022 | 2 400 000,00 | 400 000,00 | 2 000 000,00 | | ИТОГО | 19 200 000,00 | 3 200 000,00 | 16 000 000,00 |   Оборудование находится в залоге у продавца до полной оплаты.  Монтаж оборудования в производственную линию выполняется сторонней организацией в течение шести месяцев в три этапа. Сумма затрат на монтаж составит:   * первый этап - 780 000 руб., включая НДС 130 000 руб., дата завершения - 31.10.2021; * второй этап - 996 000 руб., включая НДС 166 000 руб., дата завершения - 31.12.2021; * третий этап - 504 000 руб., включая НДС 84 000 руб., дата завершения - 28.02.2022.   В соответствии с критериями, установленными учетной политикой, монтируемая производственная линия признается организацией инвестиционным активом. Поэтому проценты за пользование рассрочкой при приобретении оборудования, начисляемые в периоде его монтажа, организация включает в затраты на приобретение производственной линии.  Отчетность организация составляет ежемесячно.  Для отражения в учете перечисленных операций организация сделала следующее.   * В качестве процентной ставки приняла среднюю ставку, по которой она привлекает заемные средства на сопоставимых условиях, - 11,5% годовых. * Для определения суммы затрат на приобретение оборудования при условии его немедленной оплаты рассчитала процентную ставку за период, равный трем месяцам, - 2,75873% (((1 + 11,5%/100%) 1/4 - 1) x 100%). * С помощью функции ЧПС в Excel на основе трехмесячной процентной ставки организация рассчитала приведенную стоимость будущих платежей за оборудование (без учета НДС) - 14 881 680,50 руб. * Определила стоимость оборудования при условии его немедленной оплаты - **19 881 680,50 руб**. (14 881 680,50 руб. + (6 000 000 руб. - 1 000 000 руб.)). * Для ежемесячного начисления процентов определила месячную процентную ставку **0,91125%** (((1 + 11,5%/100%) 1/12 - 1) x 100%). * По месячной ставке рассчитала проценты на каждую отчетную дату:  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Отчетный период (месяц) | Кредиторская задолженность на начало периода (без НДС), руб. | Проценты, руб. | Платеж по договору поставки (без НДС), руб. | Кредиторская задолженность на конец периода (без НДС), руб. | | 1 | 2 | 3 = 2 x Ставка | 4 | 5 = 2 + 3 - 4 | | Август 2021 | 19 881 680,50 | 0,00 | 5 000 000,00 | 14 881 680,50 | | Сентябрь 2021 | 14 881 680,50 | 135 609,31 | 0,00 | 15 017 289,81 | | Октябрь 2021 | 15 017 289,81 | 136 845,05 | 0,00 | 15 154 134,86 | | Ноябрь 2021 | 15 154 134,86 | 138 092,05 | 4 000 000,00 | 11 292 226,91 | | Декабрь 2021 | 11 292 226,91 | 102 900,42 | 0,00 | 11 395 127,33 | | Январь 2022 | 11 395 127,33 | 103 838,10 | 0,00 | 11 498 965,43 | | Февраль 2022 | 11 498 965,43 | 104 784,32 | 4 000 000,00 | 7 603 749,75 | | Март 2022 | 7 603 749,75 | 69 289,17 | 0,00 | 7 673 038,92 | | Апрель 2022 | 7 673 038,92 | 69 920,57 | 0,00 | 7 742 959,49 | | Май 2022 | 7 742 959,49 | 70 557,72 | 3 000 000,00 | 4 813 517,21 | | Июнь 2022 | 4 813 517,21 | 43 863,18 | 0,00 | 4 857 380,39 | | Июль 2022 | 4 857 380,39 | 44 262,88 | 0,00 | 4 901 643,27 | | Август 2022 | 4 901 643,27 | 44 666,22 | 3 000 000,00 | 1 946 309,49 | | Сентябрь 2022 | 1 946 309,49 | 17 735,75 | 0,00 | 1 964 045,24 | | Октябрь 2022 | 1 964 045,24 | 17 897,36 | 0,00 | 1 981 942,60 | | Ноябрь 2022 | 1 981 942,60 | 18 060,45 | 2 000 000,00 | 3,05 | | **ИТОГО:** |  | **1 118 322,55** | **21 000 000,00** |  |   В учете организации сделаны следующие записи: **1**   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | В августе 2021 г. | | | | | Отражены затраты на приобретение оборудования по стоимости на условиях его немедленной оплаты | 07 | 60-продавец-расчеты | 19 881 680,50 | | Отражен НДС, предъявленный продавцом | 19 | 60-продавец-НДС | 4 200 000 | | НДС принят к вычету | 68 | 19 | 4 200 000 | | Перечислена оплата продавцу (без учета НДС)  (6 000 000 - 1 000 000) | 60-продавец-расчеты | 51 | 5 000 000 | | Перечислена оплата продавцу (в части НДС) | 60-продавец-НДС | 51 | 1 000 000 | | Оборудование передано в монтаж | 08 | 07 | 19 881 680,50 | | Отражен залог оборудования  (25 200 000 - 6 000 000) | 009 |  | 19 200 000 | | 30.09.2021 | | | | | Проценты включены в стоимость монтируемой производственной линии  (14 881 680,50 x 0,91125%) | 08 | 60-продавец-расчеты | 135 609,31 | | 31.10.2021 | | | | | Проценты включены в стоимость монтируемой производственной линии  ((14 881 680,50 + 135 609,31) x 0,91125%) | 08 | 60-продавец-расчеты | 136 845,05 | | Отражены затраты на монтаж (первый этап)  (780 000 - 130 000) | 08 | 60-подрядчик | 650 000 | | Отражен НДС, предъявленный подрядчиком | 19 | 60-подрядчик | 130 000 | | НДС принят к вычету | 68 | 19 | 130 000 | | Отражена оплата подрядчику за первый этап монтажных работ | 60-подрядчик | 51 | 780 000 | | 30.11.2021 | | | | | Проценты включены в стоимость монтируемой производственной линии  ((14 881 680,50 + 135 609,31 + 136 845,05) x 0,91125%) | 08 | 60-продавец-расчеты | 138 092,05 | | Перечислена оплата продавцу согласно графику (без учета НДС)  (4 800 000 - 800 000) | 60-продавец-расчеты | 51 | 4 000 000 | | Перечислена оплата продавцу согласно графику (в части НДС) | 60-продавец-НДС | 51 | 800 000 | | Сумма залога уменьшена на текущий платеж |  | 009 | 4 800 000 | | 31.12.2021 | | | | | Проценты включены в стоимость монтируемой производственной линии  ((14 881 680,50 + 135 609,31 + 136 845,05 + 138 092,05 - 4 000 000) x 0,91125%) | 08 | 60-продавец-расчеты | 102 900,42 | | Отражены затраты на монтаж (второй этап)  (996 000 - 166 000) | 08 | 60-подрядчик | 830 000 | | Отражен НДС, предъявленный подрядчиком | 19 | 60-подрядчик | 166 000 | | НДС принят к вычету | 68 | 19 | 166 000 | | Отражена оплата подрядчику за второй этап монтажных работ | 60-подрядчик | 51 | 996 000 | | 31.01.2022 | | | | | Проценты включены в стоимость монтируемой производственной линии  ((14 881 680,50 + 135 609,31 + 136 845,05 + 138 092,05 - 4 000 000 + 102 900,42) x 0,91125%) | 08 | 60-продавец-расчеты | 103 838,10 | | 28.02.2022 | | | | | Проценты включены в стоимость монтируемой производственной линии  ((14 881 680,50 + 135 609,31 + 136 845,05 + 138 092,05 - 4 000 000 + 102 900,42 + 103 838,10) x 0,91125%) | 08 | 60-продавец-расчеты | 104 784,32 | | Перечислена оплата продавцу согласно графику (без учета НДС)  (4 800 000 - 800 000) | 60-продавец-расчеты | 51 | 4 000 000 | | Перечислена оплата продавцу согласно графику (в части НДС) | 60-продавец-НДС | 51 | 800 000 | | Сумма залога уменьшена на текущий платеж |  | 009 | 4 800 000 | | Отражены затраты на монтаж (третий этап)  (504 000 - 84 000) | 08 | 60-подрядчик | 420 000 | | Отражен НДС, предъявленный подрядчиком | 19 | 60-подрядчик | 84 000 | | НДС принят к вычету | 68 | 19 | 84 000 | | Отражен окончательный расчет с подрядчиком | 60-подрядчик | 51 | 504 000 | | Производственная линия признана в учете в качестве объекта ОС  (19 881 680,50 + 135 609,31 + 136 845,05 + 138 092,05 + 102 900,42 + 103 838,10 + 104 784,32 + 650 000 + 830 000 + 420 000) | 01 | 08 | 22 503 749,75 | | 31.03.2022 | | | | | Признан процентный расход  ((14 881 680,50 + 135 609,31 + 136 845,05 + 138 092,05 - 4 000 000 + 102 900,42 + 103 838,10 + 104 784,32 - 4 000 000) x 0,91125%) | 91-2 | 60-продавец-расчеты | 69 289,17 | | 30.04.2022 | | | | | Признан процентный расход  ((14 881 680,50 + 135 609,31 + 136 845,05 + 138 092,05 - 4 000 000 + 102 900,42 + 103 838,10 + 104 784,32 - 4 000 000 + 69 289,17) x 0,91125%) | 91-2 | 60-продавец-расчеты | 69 920,57 | | 31.05.2022 | | | | | Признан процентный расход  ((14 881 680,50 + 135 609,31 + 136 845,05 + 138 092,05 - 4 000 000 + 102 900,42 + 103 838,10 + 104 784,32 - 4 000 000 + 69 289,17 + 69 920,57) x 0,91125%) | 91-2 | 60-продавец-расчеты | 70 557,72 | | Перечислена оплата продавцу согласно графику (без учета НДС)  (3 600 000 - 600 000) | 60-продавец-расчеты | 51 | 3 000 000 | | Перечислена оплата продавцу согласно графику (в части НДС) | 60-продавец-НДС | 51 | 600 000 | | Сумма залога уменьшена на текущий платеж |  | 009 | 3 600 000 | | Аналогичные записи сделаны в следующие месяцы действия рассрочки | | | | | 30.11.2022 | | | | | Признан процентный расход **2** | 91-2 | 60-продавец-расчеты | 18 057,4 | | Перечислен последний платеж продавцу (без учета НДС) | 60-продавец-расчеты | 51 | 2 000 000 | | Перечислен последний платеж продавцу (в части НДС) | 60-продавец-НДС | 51 | 400 000 | | Списана оставшаяся сумма залога |  | 009 | 2 400 000 |  |  |  | | --- | --- | |  | **1** Для упрощения примера не приводятся записи по начислению амортизации.  **2** Сумма процентов за ноябрь 2022 г. по расчету равна 18 060,45 руб. Однако с учетом образовавшихся из-за округлений разниц следует начислить проценты в сумме 18 057,40 руб. (18 060,45 руб. - 3,05 руб.). | |

**Как переклассифицировать основные средства при применении ФСБУ 6/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | В бухгалтерском учете выведенные из эксплуатации объекты основных средств, в отношении которых принято решение о продаже, как правило, переклассифицируют в отдельный вид оборотных активов - долгосрочные активы к продаже. Это следует из ФСБУ 6/2020, который обязателен к применению с 2022 г., но по решению организации может применяться и раньше. |  |

**1. Когда нужно переклассифицировать основные средства**

В бухгалтерском учете объект ОС переклассифицируют в долгосрочные активы к продаже (ДАП), когда одновременно выполнены следующие условия (п. 10.1 ПБУ 16/02 "Информация по прекращаемой деятельности", п. п. 1, 3, 4 Рекомендации Р-116/2020-КПР "Долгосрочные активы к продаже - определение"):

* объект не используется в деятельности организации (при производстве и (или) продаже ею продукции, продаже товаров, при выполнении работ, оказании услуг и т.п.);
* возобновление использования этого объекта в будущем не предполагается;
* руководством принято решение о его продаже.

При этом не имеет значения:

* по каким причинам прекращено (приостановлено) использование объекта - в связи с принятием решения о его продаже или по иным причинам. Например, в качестве ДАП надо признать объекты, которые на момент принятия решения о продаже уже находятся на консервации;
* эксплуатировался ранее этот объект или нет. В качестве ДАП при выполнении других условий надо признать объекты, фактическое использование которых не начиналось (готовые к эксплуатации, но не эксплуатировавшиеся в организации объекты; капитальные вложения в ОС).

В результате переклассификации активы, предназначенные для продажи, а не для продолжения использования, включаются в состав оборотных активов и отражаются в разд. II бухгалтерского баланса (п. 10.1 ПБУ 16/02, Информационное сообщение Минфина России от 09.07.2019 N ИС-учет-19).

Обратите внимание: переклассификация ОС в ДАП не означает их перевода в категорию товаров. В отличие от товаров, финансовый результат от продажи ДАП формирует прибыль (убыток) от прочих операций, а не прибыль (убыток) по обычной деятельности (Информационное сообщение Минфина России от 09.07.2019 N ИС-учет-19).

Перевод ОС в товары, на наш взгляд, в редких случаях все же возможен, хотя напрямую это не предусмотрено ПБУ 16/02. Такой перевод обоснован, если организация продает аналогичные ценности в рамках своей обычной деятельности. Например, организация, занимающаяся предоставлением имущества в прокат, которая на постоянной основе по истечении определенного периода распродает предметы проката (собственные объекты ОС), признает эти предметы в составе товаров, как только они перестают передаваться в пользование и становятся предназначенными для продажи. Оценивать такие товары и признавать финансовые результаты от их реализации следует по правилам, установленным для запасов. Это следует из п. п. 1, 6 Рекомендации Р-63/2015-КпР "Материальные ценности от ликвидации основных средств", которая в равной степени применяется к ситуациям, когда ОС предполагается продать целиком без разборки.

|  |
| --- |
| Допускается ли перевод ОС в материалы  Да, допускается. Это возможно, когда ОС целиком без какой-либо разборки планируется использовать в качестве сырья или материалов для ведения обычной деятельности. Это следует из п. п. 1, 6 Рекомендации Р-63/2015-КпР "Материальные ценности от ликвидации основных средств". Например, металлургический комбинат признает в составе запасов учитывавшиеся как объекты ОС вагонетки, которые целиком передаются в переплавку.  Если же в составе ОС ошибочно учтены материальные ценности, которые следовало классифицировать как запасы, исправьте выявленную ошибку в обычном порядке в зависимости от того, допущена она в текущем году или в прошлые годы. Переводом ОС в материалы такая операция не является. |

Обратите внимание: если объект ОС не используется и возобновление его использования не планируется, но возможность продать его отсутствует, то вы обязаны списать его с бухгалтерского учета (пп. "а", "г", "д" п. 40 ФСБУ 6/2020).

**2. Как переклассификацию основных средств в долгосрочные активы к продаже отразить в бухгалтерском учете**

При признании в бухгалтерском учете ДАП оценивается по балансовой стоимости соответствующего объекта ОС на дату его переклассификации (п. 10.2 ПБУ 16/02).

Для отражения в бухучете переклассификации ОС в ДАП сделайте следующее.

* Проверьте наличие обесценения по объекту ОС.

Необходимость такой проверки вызвана тем, что по ОС возмещаемой суммой могла быть не только справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу, но и ценность использования. А ДАП надо обесценивать до чистой стоимости продажи (ЧСП), как и запасы (Рекомендация Р-118/2020-КпР "Переклассификация дооцененных основных средств в долгосрочные активы к продаже").

Обесценение переклассифицируемого ОС определяется как разница между его балансовой стоимостью и справедливой стоимостью за вычетом затрат на продажу (п. 9 ПБУ 16/02).

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

Если вы выявили убыток от обесценения, то учитывайте его по правилам, предусмотренным для учета обесценения по объектам ОС (пп. "а" п. 7.1 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", п. 18 МСФО (IFRS) 5 "Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность"):

* + при наличии накопленной дооценки по переклассифицируемому ОС - покройте его за счет дооценки (п. 38 ФСБУ 6/2020, п. п. 60, 61 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов", п. 2 Рекомендации Р-118/2020-КпР "Переклассификация дооцененных основных средств в долгосрочные активы к продаже");
  + сумму убытка сверх накопленной дооценки (при отсутствии дооценки - всю сумму убытка) включите в прочие расходы (п. 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

Сделайте бухгалтерские записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Признан убыток от обесценения в пределах накопленной дооценки | 83 | 02-обесценение |
| Признан убыток об обесценения в случае недостаточности или отсутствия дооценки | 91-2 | 02-обесценение |

* Спишите дооценку по объекту ОС.

Если по переклассифицируемому объекту ОС накоплена дооценка, то сумму дооценки (часть накопленной дооценки, которую не списали по мере начисления амортизации и при признании убытка от обесценения) отнесите на нераспределенную прибыль одним из следующих способов, закрепленным в учетной политике (п. п. 3, 4 Рекомендации Р-118/2020-КпР "Переклассификация дооцененных основных средств в долгосрочные активы к продаже"):

* + на дату переклассификации ОС в ДАП;
  + на дату выбытия ДАП.

Бухгалтерская запись такая:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Списана сумма накопленной дооценки (часть дооценки, не списанная по мере начисления амортизации и при признании убытка от обесценения) | 83 | 84 |

* Определите балансовую стоимость ОС.

Она равна разнице между первоначальной (переоцененной) стоимостью ОС и суммами накопленной амортизации и обесценения (при наличии) (п. 25 ФСБУ 6/2020 "Основные средства").

Порядок прекращения начисления амортизации при переклассификации ОС ФСБУ 6/2020 не установлен. Придерживайтесь общего порядка и прекратите начисление амортизации с даты переклассификации объекта ОС в ДАП. Если вы начисляли амортизацию с первого числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете, то начисление амортизации прекратите с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла переклассификация актива. Это следует из пп. "а" п. 7.1 ПБУ 1/2008, п. 55 МСФО (IAS) 16 "Основные средства".

Для формирования балансовой стоимости вы можете открыть отдельный субсчет "Переклассификация основных средств" ("Переклассификация материальных ценностей") к счету 01 "Основные средства" (счету 03 "Доходные вложения в материальные ценности"):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Списана первоначальная стоимость объекта ОС | 01-переклассификация  (03-переклассификация) | 01-первоначальная стоимость  (03-первоначальная стоимость) |
| Списана накопленная амортизация | 02-амортизация | 01-переклассификация  (03-переклассификация) |
| Списана величина накопленного обесценения | 02-обесценение | 01-переклассификация  (03-переклассификация) |

* Признайте ДАП в бухгалтерском учете.

Сделать это надо на дату выполнения условий для переклассификации ОС или, по крайней мере, на первую отчетную дату промежуточной или годовой бухгалтерской отчетности за период перевода.

Для учета ДАП вы можете открыть отдельный субсчет "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи" к счету 41 "Товары", поскольку отдельного счета для учета таких активов Планом счетов не предусмотрено.

Сделайте запись:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Признан ДАП в оценке, равной балансовой стоимости переклассифицированного объекта ОС | 41-ДАП | 01-переклассификация  (03-переклассификация) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в бухгалтерском учете переклассификации ОС в ДАП  Организация построила новое производственное здание. Эксплуатация нового здания начата в ноябре текущего года, в это же время прекращено использование прежнего и принято решение о его продаже.  В бухгалтерском учете на дату принятия решения о продаже объект ОС имеет следующие параметры:   * первоначальная стоимость - 10 000 000 руб.; * накопленная амортизация - 6 500 000 руб. (с учетом амортизации за последний период эксплуатации объекта); * обесценение по зданию не признавалось, накопленной дооценки нет; * справедливая стоимость здания оценивается в 7 000 000 руб., предполагаемые затраты на продажу несущественны.   В ноябре в бухгалтерском учете организации сделаны следующие записи по переклассификации объекта ОС в ДАП:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Списана первоначальная стоимость ранее использовавшегося здания | 01-переклассификация | 01-первоначальная стоимость | 10 000 000 | | Списана сумма накопленной амортизации | 02 | 01-переклассификация | 6 500 000 | | Ранее использовавшееся здание отражено в составе ДАП по балансовой стоимости соответствующего объекта ОС  (10 000 000 - 6 500 000) | 41-ДАП | 01-переклассификация | 3 500 000 | |

После признания оценивайте ДАП в порядке, предусмотренном для оценки запасов. При наличии обесценения создайте резерв под обесценение материальных ценностей с отнесением резерва в прочие расходы (п. 10.2 ПБУ 16/02, Информационное сообщение Минфина России от 09.07.2019 N ИС-учет-19, п. 5 Рекомендации Р-118/2020-КпР "Переклассификация дооцененных основных средств в долгосрочные активы к продаже").

При признании обесценения по ДАП сделайте бухгалтерскую запись:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Отражен резерв под обесценение материальных ценностей | 91-2 | 14 |

**Как отражать в бухгалтерском учете ликвидацию (демонтаж, утилизацию) основных средств при применении ФСБУ 6/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Балансовую стоимость основных средств нужно списать с бухгалтерского учета при прекращении использования, а не по окончании процесса их ликвидации (демонтажа, утилизации). Связанные с ликвидацией (демонтажем, утилизацией) затраты спишите за счет ранее созданного оценочного обязательства, включите в прочие расходы или в стоимость ценностей, ожидаемых к получению в ходе ликвидации (демонтажа, утилизации) основных средств.  Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства", который обязателен к применению с 2022 г., но по решению организации может применяться и раньше. |  |

**1. Какими документами оформить ликвидацию (демонтаж, утилизацию) основных средств**

Ликвидация основного средства - это действия, в результате которых ОС физически прекращает существование полностью (полная ликвидация) или частично (частичная ликвидация), то есть демонтаж, разборка на запчасти и тому подобные мероприятия.

Утилизацией обычно называют ликвидацию, в ходе которой получают материальные ценности, которые сдаются для последующей переработки специализированным организациям или используются внутри организации.

Ликвидацию (демонтаж, утилизацию) основных средств проводят по решению руководителя организации. Решение оформляют приказом. Такой приказ составляют в произвольной форме.

Дополнительно к приказу составьте документ, свидетельствующий о фактическом выводе ОС из эксплуатации (например, акт о переводе объекта ОС на ликвидацию) (п. 5 Рекомендации Р-27/2012-КпР "Ликвидация основных средств с длительным демонтажом"). Спишите объект с учета на основании приказа и акта.

Сделайте отметку о списании в инвентарной карточке (книге) учета ОС. Например, если вы используете унифицированную форму N ОС-6, внесите сведения в разд. 4 карточки.

Оформляйте демонтаж (разборку) объекта актами о завершении очередного этапа работ, а если этапов не предусмотрено, то актами, составляемыми на конец каждого отчетного периода (п. 7 Рекомендации Р-27/2012-КпР "Ликвидация основных средств с длительным демонтажом"). В случае выполнения работ по ликвидации собственными силами документы обычно подписывают руководители организации и структурного подразделения, выполнившего работы.

Извлеченные в процессе ликвидации материальные ценности, пригодные к дальнейшему использованию, приходуйте на склад на основании акта по форме N М-35, требования-накладной по форме N М-11 или иного документа, разработанного самостоятельно. Величину затрат, включаемых в стоимость ценностей, в целях бухгалтерского учета фиксируйте в бухгалтерских справках-расчетах.

По окончании ликвидации составьте и утвердите у руководителя акт, подтверждающий ликвидацию объекта (групп объектов). Документ можно составить по формам N ОС-4 (N ОС-4а, N ОС-4б) или использовать самостоятельно разработанную форму (п. 6 Рекомендации Р-27/2012-КпР "Ликвидация основных средств с длительным демонтажом").

Порядок заполнения актов на списание основных средств по различным формам (N N ОС-4, ОС-4а, ОС-4б) практически одинаковый. В них надо указать первоначальную (переоцененную) стоимость ОС, сумму начисленной амортизации, а также сведения о затратах на ликвидацию объекта и стоимости извлеченных ценностей.

Частичную ликвидацию основных средств оформляют в общем порядке, но с учетом следующих особенностей:

* документ о выводе из эксплуатации составьте на выбывающую часть, если объект в целом из эксплуатации не выводится;
* в инвентарную карточку (книгу) внесите сведения об изменении первоначальной стоимости ОС. Если вы ведете инвентарную карточку по унифицированной форме N ОС-6, то заполните разд. 5 карточки.

Применяемые формы первичных документов закрепите в учетной политике. В самостоятельно разработанные формы не забудьте включить все обязательные реквизиты (ч. 4 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

**2. Когда надо прекратить начисление амортизации по основному средству и списать его с учета**

Списывайте объект ОС с учета в тот момент, когда его использование прекращено без перспектив дальнейшего возобновления (пп. "а", "г", "д" п. 40, п. 41 ФСБУ 6/2020). Неиспользуемые объекты (например, находящиеся на консервации) спишите на основании приказа руководителя об их ликвидации. Используемые объекты, в отношении которых принято решение о ликвидации, списывайте на основании документа, которым оформлен вывод ОС из эксплуатации.

Амортизацию при ликвидации (демонтаже, утилизации) ОС прекратите начислять либо с момента списания ОС, либо с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания ОС, - в зависимости от положений вашей учетной политики (пп. "б" п. 33 ФСБУ 6/2020).

**3. Как определить балансовую стоимость списываемого основного средства**

Для определения балансовой стоимости ОС при его списании суммы накопленной амортизации и обесценения (при наличии) надо отнести в уменьшение его первоначальной (переоцененной) стоимости (п. 42 ФСБУ 6/2020).

Чтобы сформировать балансовую стоимость ОС в учете, можно списать его первоначальную стоимость (с учетом переоценок) на специально открытый к счету 01 "Основные средства" (03 "Доходные вложения в материальные ценности") субсчет "Выбытие основных средств" (субсчет "Выбытие материальных ценностей").

В таком случае сумму накопленной амортизации и обесценения спишите в кредит этого субсчета со счета 02 "Амортизация основных средств".

Сделайте бухгалтерские записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Списана первоначальная стоимость ОС | 01-выбытие  (03-выбытие) | 01-первоначальная стоимость  (03-первоначальная стоимость) |
| Списана накопленная амортизация | 02-амортизация | 01-выбытие  (03-выбытие) |
| Списано обесценение | 02-обесценение | 01-выбытие  (03-выбытие) |

**4. Как принять к учету материальные ценности, полученные при выбытии основных средств**

Материальные ценности от ликвидации ОС принимайте к учету за счет балансовой стоимости выбывающего объекта одновременно с его списанием с учета (п. 3 Рекомендации Р-63/2015-КпР "Материальные ценности от ликвидации основных средств").

В зависимости от целей дальнейшего использования эти материальные ценности могут быть признаны:

* запасами;
* долгосрочными активами к продаже;
* капитальными вложениями.

Металлолом от списания основного средства, как правило, принимают к бухгалтерскому учету в качестве долгосрочного актива к продаже. Ведь обычно его продают специализированным организациям.

|  |
| --- |
| Как учесть лом драгоценных металлов, полученных при ликвидации основного средства  Драгоценные металлы, подлежащие извлечению при ликвидации ОС, вы обязаны направить на аффинаж. Для этого лом драгметаллов обычно реализуют аффинажным заводам или иным специализированным организациям.  Поэтому в бухгалтерском учете лом драгоценных металлов, как правило, приходуют как долгосрочные активы к продаже.  В налоговом учете дальнейшее направление использования извлеченных материальных ценностей значения не имеет. Поэтому приходуйте лом драгоценных металлов в обычном порядке - по рыночной стоимости (без НДС). Эту стоимость при продаже лома вы сможете учесть в расходах (пп. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ). |

**4.1. Как принять к учету материальные ценности, признаваемые запасами**

Полученные при выбытии ОС ценности примите к учету как запасы, если эти ценности вы планируете потребить или продать в рамках обычного операционного цикла или использовать в течение периода не более 12 месяцев (п. 3 ФСБУ 5/2019 "Запасы").

Величину затрат, включаемых в фактическую себестоимость запасов, определяйте по наименьшей из следующих величин (п. 16 ФСБУ 5/2019, п. 6 Рекомендации Р-63/2015-КпР "Материальные ценности от ликвидации основных средств"):

* стоимости, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в обычном операционном цикле;
* сумме балансовой стоимости списываемого объекта ОС и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объекта, извлечением ценностей, приведением их в состояние, необходимое для потребления (использования, продажи).

**4.2. Как принять к учету материальные ценности, признаваемые долгосрочными активами к продаже**

Учтите полученные при выбытии ОС ценности как долгосрочные активы к продаже (ДАП), если вы намерены их продать, но такая продажа не является для вас обычным видом деятельности (п. 10.1 ПБУ 16/02 "Информация по прекращаемой деятельности").

При принятии к учету оцените ДАП по наименьшей из величин (п. п. 2, 4 Рекомендации Р-63/2015-КпР "Материальные ценности от ликвидации основных средств"):

* сумме балансовой стоимости ОС и затрат на извлечение ценностей и доведение их до состояния, пригодного к продаже;
* чистой стоимости продажи ценностей - предполагаемой цене продажи, уменьшенной на сумму ожидаемых затрат, необходимых для их извлечения из ликвидируемого объекта, доведения их до готовности к продаже и осуществления продажи.

Учитывать ДАП можно обособленно на счете 41 "Товары" или на счете 10 "Материалы", субсчет 10-6 "Прочие материалы".

Бухгалтерские записи могут быть такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Приняты к учету материальные ценности, подлежащие извлечению при ликвидации (демонтаже, утилизации) ОС (не выше чистой стоимости продажи ценностей) | 10-6-ДАП  (41-ДАП) | 01-выбытие  (03-выбытие) |
| Стоимость ДАП увеличена на затраты по извлечению ценностей, доведению их до готовности к продаже и осуществлению продажи (в результате оценка ДАП не должна превысить чистую стоимость продажи) | 10-6-ДАП  (41-ДАП) | 60 1  (70,  69  и др.) |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | 1 Записи по предъявлению и принятию к вычету НДС, а также по расчетам с подрядчиком не приводятся. |  |

**4.3. Как принять к учету материальные ценности, признаваемые капитальными вложениями**

Полученные ценности примите к учету в качестве капитальных вложений, если вы планируете использовать их более 12 месяцев или более чем в течение обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (например, при создании нового ОС) (пп. "а" п. 5, пп. "а" п. 6 ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения").

Оцените такие ценности по наименьшей из величин:

* балансовой стоимости основного средства и затрат на извлечение ценностей и доведение их до состояния, пригодного к использованию;
* справедливой стоимости ценностей.

Бухгалтерские записи могут быть такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Приняты к учету материальные ценности, подлежащие извлечению при ликвидации (демонтаже, утилизации) ОС 1 (не выше справедливой стоимости ценностей) | 10  (07,  08) | 01-выбытие  (03-выбытие) |
| Стоимость материальных ценностей увеличена на затраты по извлечению ценностей и доведению их до состояния, пригодного к использованию (в результате оценка не должна превысить их справедливой стоимости) | 10  (07,  08) | 60 2  (70,  69  и др.) |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | 1 Материальные ценности, признаваемые капитальными вложениями, учитывайте на счете, предусмотренном для них вашим рабочим планом счетов.  2 Записи по предъявлению и принятию к вычету НДС, а также по расчетам с подрядчиком не приводятся. |  |

**5. Как учитывать расходы на ликвидацию (демонтаж, утилизацию) основных средств**

Признавайте затраты на ликвидацию (демонтаж, утилизацию) в том периоде, в котором они были фактически понесены (п. 7 Рекомендации Р-27/2012-КпР "Ликвидация основных средств с длительным демонтажом").

Затраты на ликвидацию (демонтаж, утилизацию) ОС, если извлечение ценностей из ликвидируемых ОС не предполагается, спишите за счет ранее созданного оценочного обязательства. Если такое обязательство не создавалось, включите их в прочие расходы в том отчетном периоде, в котором они возникли (п. 43 ФСБУ 6/2020, п. 21 ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы", п. 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

Затраты на ликвидацию (демонтаж, утилизацию) ОС, которые связаны с извлечением ценностей из ликвидируемых ОС, включите в стоимость этих ценностей. При этом сформированная стоимость извлеченных ценностей не должна превышать:

* учетной стоимости аналогичных запасов - если извлеченные ценности вы принимаете к учету в качестве запасов;
* чистой стоимости продажи извлеченных ценностей - если вы принимаете их к учету в качестве ДАП (п. 4 Рекомендации Р-63/2015-КпР "Материальные ценности от ликвидации основных средств");
* справедливой стоимости извлеченных ценностей - если вы принимаете их к учету в качестве капитальных вложений.

Сумму превышения спишите за счет ранее созданного оценочного обязательства, а в случае его недостаточности - включите ее в прочие расходы (п. 43 ФСБУ 6/2020, п. 21 ПБУ 8/2010, п. 11 ПБУ 10/99).

|  |
| --- |
| Можно ли принять к вычету НДС, предъявленный подрядными организациями при ликвидации (демонтаже, утилизации) основного средства  НДС, предъявленный подрядными организациями при ликвидации (демонтаже, утилизации) основного средства, примите к вычету в обычном порядке после принятия к бухгалтерскому учету выполненных работ (п. 6 ст. 171, п. 5 ст. 172 НК РФ). |

Бухгалтерские проводки такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Признаны затраты на ликвидацию (демонтаж, утилизацию) ОС, включаемые в стоимость ценностей | 10  (15,  41,  08  и др.) | 60  (70,  69  и др.) |
| Признаны затраты на ликвидацию (демонтаж, утилизацию) ОС, не включаемые в стоимость ценностей | 96 | 60  (70,  69  и др.) |
| Признаны затраты на ликвидацию (демонтаж, утилизацию) в сумме, превышающей оценочное обязательство | 91-2 | 60  (70,  69  и др.) |
| Отражен НДС, предъявленный подрядчиком по работам по ликвидации (демонтажу, утилизации) ОС | 19 | 60 |
| Предъявленный подрядчиком НДС принят к вычету | 68 | 19 |

**6. Как списать балансовую стоимость основного средства**

Балансовую стоимость ликвидируемого ОС за вычетом стоимости ценностей, которые ожидаете получить в ходе ликвидации, спишите в прочие расходы (п. 44 ФСБУ 6/2020, п. 11 ПБУ 10/99):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Балансовая стоимость ОС (в части, превышающей оценку подлежащих извлечению ценностей) включена в прочие расходы | 91-2 | 01-выбытие  (03-выбытие) |

При списании балансовой стоимости ОС в случае их ликвидации (демонтажа, утилизации) НДС восстанавливать не нужно.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в бухгалтерском учете ликвидации ОС  Организация приняла решение о ликвидации металлообрабатывающего станка и вывела его из эксплуатации. На дату вывода ОС из эксплуатации:   * первоначальная стоимость станка - 1 200 000 руб.; * сумма накопленной амортизации (с учетом амортизации за последний период использования ОС) - 1 100 000 руб.; * балансовая стоимость станка (равна его ликвидационной стоимости) - 100 000 руб.; * по объекту ОС накопленной дооценки нет, обесценение по нему не признавалось.   Фактические затраты на ликвидацию станка силами организации составили 20 000 руб.  При ликвидации станка получены материальные ценности, пригодные к продаже не в рамках обычной деятельности.  Материальные ценности, подлежащие извлечению при ликвидации станка, оценены по чистой стоимости продажи в 106 000 руб. Долгосрочные активы к продаже учитываются организацией на счете 10, субсчет 10-6.  Бухгалтер организации сделал такие записи:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма | | Списана первоначальная стоимость станка | 01-выбытие | 01-первоначальная стоимость | 1 200 000 | | Списана накопленная амортизация | 02 | 01-выбытие | 1 100 000 | | Приняты к учету ценности, подлежащие извлечению в ходе ликвидации станка | 10-6 | 01-выбытие | 100 000 | | Стоимость ДАП увеличена до чистой стоимости их продажи за счет затрат на ликвидацию станка  (106 000 - 100 000) | 10-6 | 70  (69  и др.) | 6 000 | | Затраты на ликвидацию станка в оставшейся части признаны в прочих расходах  (20 000 - 6000) | 91-2 | 70  (69  и др.) | 14 000 | |

**7. Что делать с дооценкой при списании основного средства**

Накопленную дооценку (или часть дооценки, не списанную по мере начисления амортизации) при выбытии ОС спишите на нераспределенную прибыль (п. 20 ФСБУ 6/2020).

Сделайте бухгалтерскую запись:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Списана накопленная дооценка по ОС | 83 | 84 |

**8. Как частичную ликвидацию основного средства отразить в бухгалтерском учете**

Спишите выбывающую часть ОС на дату прекращения ее использования без перспектив возобновления (п. 41 ФСБУ 6/2020).

При частичной ликвидации ОС нужно уменьшить его первоначальную (переоцененную) стоимость, сумму накопленной амортизации, а также сумму обесценения или отнесенной на добавочный капитал дооценки. Это можно сделать пропорционально площади здания, протяженности трубопровода и другим физическим характеристикам объекта или воспользоваться услугами оценщика.

В остальном действуйте в том же порядке, что и при полной ликвидации ОС.

Срок полезного использования после частичной ликвидации ОС, как правило, не меняется.

Однако не забудьте проверить ликвидационную стоимость ОС или при необходимости скорректировать размер ликвидационного обязательства.

Начисление амортизации в периоде проведения частичной ликвидации ОС не приостанавливайте.

Начислять амортизацию исходя из уменьшенной балансовой стоимости ОС начните либо с даты вывода из эксплуатации ликвидируемой части ОС, либо с 1-го числа следующего за прекращением эксплуатации месяца - в зависимости от положений вашей учетной политики. Это следует из пп. "б" п. 33 ФСБУ 6/2020.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в бухгалтерском учете частичной ликвидации ОС  Организация приняла решение ликвидировать часть принадлежащего ей железнодорожного пути необщего пользования.  Параметры пути такие:   * длина пути - 3 000 м; * первоначальная стоимость - 3 000 000 руб.; * сумма амортизации, накопленной на дату прекращения использования ликвидируемой части, - 1 500 000 руб.; * срок полезного использования, установленный при вводе в эксплуатацию, - 30 лет; * накопленной по объекту дооценки нет, обесценение по объекту не признавалось.   Оценочное обязательство на демонтаж пути и восстановление окружающей среды признано в сумме 600 000 руб.  Длина пути после частичной ликвидации - 2 000 м. Стоимость работ по разборке пути, выполненных подрядчиком, составила 240 000 руб. (в том числе НДС 40 000 руб.).  В результате разборки части пути организация ожидает получить материальные ценности - рельсы, шпалы и щебень, которые планируется продать (не в рамках обычной деятельности организации). Материальные ценности оценены по чистой стоимости продажи, которая составила 100 000 руб.  Согласно учетной политике долгосрочные активы к продаже учитываются организацией на счете 10, субсчет 10-6.  Бухгалтер организации сделал следующие записи:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Списана первоначальная стоимость, относящаяся к ликвидируемому участку пути  (3 000 000 / 3 000 x (3 000 - 2 000)) | 01-выбытие | 01-первоначальная стоимость | 1 000 000 | | Списана накопленная амортизация, относящаяся к ликвидированному участку пути  (1 500000 / 3 000 x (3 000 - 2 000)) | 02 | 01-выбытие | 500 000 | | Приняты к учету по чистой стоимости продажи материальные ценности, подлежащие извлечению при частичной ликвидации пути | 10-6 | 01-выбытие | 100 000 | | Балансовая стоимость подлежащей ликвидации части пути (за вычетом стоимости полученных материальных ценностей) списана в прочие расходы  (1 000 000 - 500 000 - 100 000) | 91-2 | 01-выбытие | 400 000 | | Отражены затраты по ликвидации участка пути  (240 000 - 40 000) | 96 | 60 | 200 000 | | Отражен НДС, предъявленный подрядчиком | 19 | 60 | 40 000 | | НДС, предъявленный подрядчиком, принят к вычету | 68 | 19 | 40 000 | |

**Как провести переоценку основных средств и учесть ее результаты при применении ФСБУ 6/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Переоценку основных средств проводят по решению организации. Для этого в учетной политике необходимо закрепить группы объектов основных средств, которые будут переоцениваться, и другие необходимые параметры переоценки (периодичность, способ пересчета стоимости и др.). Суммы дооценки (уценки) инвестиционной недвижимости включают в прочие доходы (расходы) периода проведения переоценки. Суммы дооценки (уценки) других основных средств включают в прочие доходы (расходы) периода проведения переоценки или относят на добавочный капитал.  Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства", который обязателен к применению с 2022 г., но по решению организации может применяться и раньше.  В налоговом учете результаты переоценки не учитывают. |  |

**1. Как провести переоценку основных средств**

Переоценку основных средств обязательно проводить, если в учетной политике организация закрепила такое решение и определила группы подлежащих переоценке основных средств (пп. "б" п. 13 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

Инвестиционную недвижимость переоценивайте на каждую отчетную дату (п. 21 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

Периодичность переоценки остальных групп ОС определите самостоятельно исходя из того, насколько подвержена изменениям их справедливая стоимость, и закрепите ее в учетной политике. Если вы приняли решение проводить переоценку ОС, отличных от инвестиционной недвижимости, не чаще одного раза в год, переоценивайте их по состоянию на конец каждого отчетного года (п. 16 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

Переоценку ОС проводите на основании приказа руководителя. В приказе определите конкретные сроки проведения переоценки, сотрудников, ответственных за ее проведение, и перечень конкретных объектов ОС, которые вы будете переоценивать.

Порядок документального оформления результатов переоценки ОС законодательно не установлен. Разработайте его самостоятельно и пропишите в учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации"). Обычно результаты переоценки вносят в инвентарную карточку объекта. Так, если вы используете унифицированную форму N ОС-6, то заполните данные в разд. 3 карточки.

**2. Как учесть результаты переоценки основных средств**

В бухгалтерском учете по-разному отражают результаты переоценки инвестиционной недвижимости и результаты переоценки основных средств, не относящихся к инвестиционной недвижимости.

В налоговом учете результаты переоценки не учитывают вне зависимости от квалификации этого имущества в целях налогообложения (основные средства, прочее имущество и т.п.) - это не предусмотрено гл. 25 НК РФ.

**2.1. Как отразить в бухгалтерском учете результаты переоценки основных средств, кроме инвестиционной недвижимости**

Результаты переоценки основных средств, отличных от инвестиционной недвижимости, можно отражать в учете двумя способами - в зависимости от выбранного способа пересчета стоимости ОС (п. 17 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29):

* можно пересчитывать первоначальную (переоцененную) стоимость и сумму накопленной амортизации так, чтобы балансовая стоимость ОС после переоценки была равна его справедливой стоимости. В этом случае потребуются отдельные записи по корректировке - как для первоначальной стоимости, так и для амортизации;
* можно сначала уменьшить первоначальную (переоцененную) стоимость ОС на сумму накопленной амортизации, а затем полученную балансовую стоимость пересчитать так, чтобы она была равна справедливой стоимости ОС. В этом случае делают одну корректировочную запись.

Способ пересчета стоимости ОС, включенных в одну группу, должен быть одинаковым. Закрепите его в учетной политике.

Для разных групп ОС можно установить разные способы пересчета.

При первом способе для пересчета стоимости ОС вы можете использовать коэффициент, рассчитанный по формуле:

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

Умножение пересчитываемой величины на коэффициент даст новое значение показателя для отражения в бухгалтерском учете. Например, формула для пересчета первоначальной (переоцененной) стоимости будет выглядеть так:

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

Сумму дооценки основных средств (кроме инвестиционной недвижимости) в общем случае отнесите на добавочный капитал. Однако в той части, в которой дооценка восстанавливает суммы уценки (обесценения) ОС, признанной в расходах в прошлые периоды, в периоде переоценки включите в прочие доходы. Если сумма дооценки больше суммы ранее начисленной уценки (обесценения), разницу отнесите на добавочный капитал организации (п. п. 18, 20 ФСБУ 6/2020, п. п. 7, 16 ПБУ 9/99 "Доходы организации") 1.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | 1 Впоследствии накопленная на счете 83 "Добавочный капитал" дооценка списывается на нераспределенную прибыль организации одним из следующих способов (п. 20 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29):   * единовременно при списании объекта ОС, по которому была накоплена дооценка; * по мере начисления амортизации по объекту ОС в размере, определяемом как положительная разница между величиной амортизации с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период без учета переоценок.   Принятый организацией способ применяется в отношении всех отличных от инвестиционной недвижимости основных средств и должен быть закреплен в учетной политике. |  |

Бухгалтерские проводки по учету дооценки основных средств (кроме инвестиционной недвижимости) такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| При переоценке ОС путем пересчета первоначальной (переоцененной) стоимости и амортизации | | |
| Скорректирована первоначальная (переоцененная) стоимость ОС при его дооценке | 01 | 83  (91-1) |
| Скорректирована накопленная амортизация при дооценке ОС | 83  (91-2) | 02 |
| При переоценке ОС путем пересчета их балансовой стоимости | | |
| Первоначальная (переоцененная) стоимость уменьшена на сумму накопленной амортизации | 02 | 01 |
| Отражена дооценка ОС | 01 | 83  (91-1) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете дооценки объекта ОС. Переоценка проводится путем пересчета первоначальной (переоцененной) стоимости ОС и суммы накопленной амортизации. Ранее ОС не переоценивалось и не обесценивалось  По данным бухгалтерского учета организации первоначальная стоимость объекта ОС - 2 000 000 руб., сумма накопленной амортизации на дату переоценки - 200 000 руб.  Справедливая стоимость объекта ОС на дату переоценки - 2 160 000 руб.  Балансовая стоимость объекта ОС до переоценки равна 1 800 000 руб. (2 000 000 руб. - 200 000 руб.).  Коэффициент пересчета составляет 1,2 (2 160 000 руб. / 1 800 000 руб.).  Переоцененная стоимость объекта ОС - 2 400 000 руб. (2 000 000 руб. x 1,2).  Накопленная амортизация с учетом дооценки - 240 000 руб. (200 000 руб. x 1,2).  В учете организации сделаны следующие записи:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Дооценена первоначальная стоимость ОС  (2 400 000 - 2 000 000) | 01 | 83 | 400 000 | | Дооценена накопленная амортизация ОС  (240 000 - 200 000) | 83 | 02 | 40 000 | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете дооценки ранее уцененного объекта ОС. Переоценка проводится путем пересчета первоначальной (переоцененной) стоимости ОС и суммы накопленной амортизации  По данным бухгалтерского учета организации:   * первоначальная стоимость объекта ОС равна 900 000 руб.; * на дату текущей переоценки:   переоцененная стоимость объекта ОС равна 675 000 руб.;  сумма накопленной амортизации - 275 000 руб.;  объект ОС не обесценивался, элементы амортизации не менялись.  Таким образом, на дату текущей переоценки:   * первоначальная стоимость ОС уценена на 225 000 руб. (900 000 руб. - 675 000 руб.); * сумма амортизации уценена на 91 667 руб. (275 000 руб. x (900 000 руб. / 675 000 руб. - 1)).   Справедливая стоимость объекта ОС на дату текущей переоценки равна 600 000 руб.  Балансовая стоимость объекта ОС до текущей переоценки - 400 000 руб. (675 000 руб. - 275 000 руб.).  Коэффициент пересчета составляет 1,5 (600 000 руб. / 400 000 руб.).  Переоцененная стоимость объекта ОС с учетом дооценки - 1 012 500 руб. (675 000 руб. x 1,5).  Накопленная амортизация с учетом дооценки - 412 500 руб. (275 000 руб. x 1,5).  В учете организации сделаны следующие записи:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Дооценена первоначальная стоимость ОС на сумму, превышающую ее уценку  (1 012 500 - 675 000 - 225 000) | 01 | 83 | 112 500 | | Дооценена первоначальная стоимость ОС в пределах ее уценки | 01 | 91-1 | 225 000 | | Дооценена накопленная амортизация на сумму, превышающую ее уценку  (412 500 - 275 000 - 91 667) | 83 | 02 | 45 833 | | Дооценена накопленная амортизация в пределах ее уценки | 91-2 | 02 | 91 667 | |

Сумму уценки основных средств (кроме инвестиционной недвижимости) в общем случае включите в прочие расходы. Однако в части, не превышающей отнесенные в прошлые периоды на добавочный суммы дооценки ОС, признайте за счет уменьшения сумм дооценки. Если сумма уценки больше ранее признанной дооценки, разницу включите в прочие расходы в периоде проведения переоценки (п. 19 ФСБУ 6/2020, п. 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

Бухгалтерские проводки по учету уценки основных средств (кроме инвестиционной недвижимости) такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| При переоценке ОС путем пересчета первоначальной (переоцененной) стоимости и амортизации | | |
| Скорректирована первоначальная (переоцененная) стоимость ОС при его уценке | 83  (91-2) | 01 |
| Отражено изменение накопленной амортизации при уценке ОС | 02 | 83  (91-1) |
| При переоценке ОС путем пересчета их балансовой стоимости | | |
| Первоначальная (переоцененная) стоимость уменьшена на сумму накопленной амортизации | 02 | 01 |
| Отражена уценка ОС | 83  (91-2) | 01 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете уценки объекта основных средств. Переоценка проводится путем пересчета балансовой стоимости ОС. Ранее ОС не переоценивалось  По данным бухгалтерского учета организации на дату переоценки первоначальная стоимость объекта ОС равна 1 800 000 руб., сумма накопленной амортизации - 600 000 руб.  Справедливая стоимость объекта ОС на дату переоценки равна 900 000 руб.  Балансовая стоимость объекта ОС на дату переоценки - 1 200 000 руб. (1 800 000 руб. - 600 000 руб.).  В учете организации сделаны следующие записи:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Первоначальная стоимость ОС уменьшена на сумму амортизации | 02 | 01 | 600 000 | | Отражена уценка балансовой стоимости объекта ОС  (1 200 000 - 900 000) | 91-2 | 01 | 300 000 | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете уценки ранее дооцененного объекта ОС. Переоценка проводится путем пересчета балансовой стоимости ОС  По данным бухгалтерского учета организации на дату текущей переоценки стоимость объекта ОС в учете - 1 200 000 руб., накопленная амортизация - 50 000 руб.  В прошлых отчетных периодах объект ОС дооценивали, в результате его балансовую стоимость увеличили на 200 000 руб. Сумма дооценки отнесена на добавочный капитал.  Справедливая стоимость объекта ОС на дату текущей переоценки равна 920 000 руб.  Балансовая стоимость объекта ОС до текущей переоценки - 1 150 000 руб. (1 200 000 руб. - 50 000 руб.).  В учете организации сделаны следующие записи:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Уменьшена стоимость ОС на сумму начисленной амортизации | 02 | 01 | 50 000 | | Уценена балансовая стоимость ОС на сумму, превышающую ранее признанную дооценку  (1 150 000 - 920 000 - 200 000) | 91-2 | 01 | 30 000 | | Уценена балансовая стоимость ОС в пределах ранее признанной дооценки | 83 | 01 | 200 000 | |

**2.2. Как учесть результаты переоценки инвестиционной недвижимости в бухгалтерском учете**

Если принято решение о переоценке инвестиционной недвижимости, то эта группа ОС не должна амортизироваться (п. 28 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

Поэтому при переоценке необходимо просто скорректировать стоимость инвестиционной недвижимости (первоначальную или уже переоцененную) так, чтобы она стала равна ее справедливой стоимости (п. 21 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

Результаты переоценки инвестиционной недвижимости включите в периоде проведения переоценки (п. 21 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29):

* в прочие доходы, если дооцениваете объект (п. п. 7, 16 ПБУ 9/99);
* в прочие расходы, если уцениваете объект (п. 11 ПБУ 10/99).

Сделайте бухгалтерские записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Отражена дооценка инвестиционной недвижимости | 03 | 91-1 |
| Отражена уценка инвестиционной недвижимости | 91-2 | 03 |

**3. Как применять ПБУ 18/02 в случае переоценки основных средств**

**3.1. Как применять ПБУ 18/02 в случае переоценки ОС, отличных от инвестиционной недвижимости**

В случае зачисления дооценки ОС в добавочный капитал в учете организации образуется особая временная разница - результат операции, не включаемой в бухгалтерскую прибыль (убыток). Ее величина равна разнице между балансовой стоимостью актива, сформированной в бухучете по результатам дооценки, и стоимостью ОС, принимаемой в целях налогообложения (п. 8 ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций", Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13).

Эта временная разница является налогооблагаемой и приводит к возникновению отложенного налогового обязательства (ОНО) - бухгалтерская стоимость актива превышает налоговую, значит, в целях налогообложения организация сможет учесть меньше расходов, чем в бухгалтерском (п. п. 11, 15 ПБУ 18/02, п. 4 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц").

Независимо от применяемого способа определения текущего налога на прибыль (способа отсрочки или балансового) при признании ОНО в учете организация делает запись (п. 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль"):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Отражено ОНО | 83 | 77 |

Уменьшать ОНО нужно (п. 18 ПБУ 18/02):

* при применении способа отсрочки - по мере начисления амортизации по ОС, при выбытии актива, при признании убытка от обесценения, а также при уценке ОС 1;
* при применении балансового способа - на конец отчетного периода при условии, что сумма возникших вычитаемых временных разниц, формирующих финансовый результат, превышает сумму налогооблагаемых и (или) достигнуто аналогичное соотношение по временным разницам, возникшим в результате переоценки и обесценения ОС (п. п. 5, 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль").

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | 1 Возможна ситуация, когда сумма отложенного налога, которую нужно начислить при уценке (обесценении), превышает сумму признанного при дооценке ОНО, в том числе за счет того, что ОНО регулярно уменьшается по мере начисления амортизации. В этом случае соответствующая сумма уценки (обесценения) образует вычитаемую временную разницу, отложенный налоговый актив с которой следует отнести на добавочный капитал, если сумма уценки (обесценения) формирует добавочный капитал, или на счет 68 "Расчеты по налогам и сборам", если сумма уценки (обесценения) формирует финансовый результат (п. п. 8, 11, 14 ПБУ 18/02). |  |

Записи по уменьшению ОНО такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Способ отсрочки | | |
| Уменьшено ОНО в результате операций, формирующих финансовый результат | 77 | 68 |
| Уменьшено ОНО в связи с операциями, результат которых не формирует бухгалтерскую прибыль (убыток), - в случае отнесения суммы уценки (обесценения) на уменьшение добавочного капитала | 77 | 83 |
| Балансовый способ | | |
| Уменьшено ОНО в результате операций, формирующих финансовый результат | 77 | 99 |
| Уменьшено ОНО в связи с операциями, результат которых не формирует бухгалтерскую прибыль (убыток), - в случае отнесения суммы уценки (обесценения) на уменьшение добавочного капитала | 77 | 83 |

В случае уценки ОС, по которым нет накопленной дооценки, в учете организации возникает вычитаемая временная разница. Ведь, поскольку налоговая стоимость актива превышает его балансовую стоимость, в налоговом учете организация сможет признать больше расходов, чем в бухгалтерском. Такая разница приводит к образованию отложенного налогового актива (ОНА) (п. п. 11, 14 ПБУ 18/02, п. 4 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц").

Этот ОНА нужно уменьшать (п. 17 ПБУ 18/02):

* при применении способа отсрочки - по мере начисления амортизации по ОС, при выбытии актива, при восстановлении убытка от обесценения, а также при дооценке ОС 1;
* при применении балансового способа - на конец отчетного периода при условии, что сумма возникших налогооблагаемых временных разниц, формирующих финансовый результат, превышает сумму вычитаемых и (или) достигнуто аналогичное соотношение по временным разницам, возникшим вследствие переоценки и обесценения ОС (п. п. 5, 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль").

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | 1 Возможна ситуация, когда сумма отложенного налога, которую нужно начислить при дооценке (восстановлении убытка от обесценения), превышает сумму признанного при уценке ОНА, в том числе за счет того, что ОНА регулярно уменьшается по мере начисления амортизации. В этом случае соответствующая сумма дооценки (восстановленного убытка от обесценения) образует налогооблагаемую временную разницу, отложенное налоговое обязательство с которой следует отнести (п. п. 8, 11, 15 ПБУ 18/02):   * на счет 68 - если сумма дооценки (восстановленного убытка от обесценения) формирует финансовый результат; * на добавочный капитал - если сумма дооценки (восстановленного убытка от обесценения) формирует добавочный капитал. |  |

Записи по признанию и уменьшению указанного ОНА такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Способ отсрочки | | |
| Признан ОНА | 09 | 68 |
| Уменьшен ОНА в результате операций, формирующих финансовый результат | 68 | 09 |
| Уменьшен ОНА в связи с операциями, результат которых формирует добавочный капитал | 83 | 09 |
| Балансовый способ | | |
| Признан ОНА | 09 | 99 |
| Уменьшен ОНА в результате операций, формирующих бухгалтерскую прибыль (убыток) | 99 | 09 |
| Уменьшен ОНА в связи с операциями, результат которых формирует добавочный капитал | 83 | 09 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете ОНО и ОНА при переоценке ОС с применением способа отсрочки  У торговой организации есть объект ОС, учитываемый по модели переоцененной стоимости, со следующими параметрами в бухгалтерском и налоговом учете:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Первоначальная стоимость, руб. | Срок полезного использования, мес. | Период начисления амортизации на конец отчетного года X, мес. | Сумма начисленной амортизации, руб. | Балансовая (остаточная) стоимость, руб. | | 6 000 000 | 48 | 12 | 1 500 000 | 4 500 000 |   Справедливая стоимость объекта:   * на конец отчетного года X - 5 040 000 руб.; * на конец отчетного года X + 1 - 2 800 000 руб.   Амортизация по ОС начисляется ежемесячно линейным способом (методом).  Переоценка проводится по состоянию на конец года путем пересчета балансовой стоимости ОС.  На конец отчетного года X бухгалтер сделал следующие записи:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Первоначальная стоимость ОС уменьшена на сумму накопленной амортизации | 02 | 01 | 1 500 000 | | Отражена дооценка ОС  (5 040 000 - 4 500 000) | 01 | 83-переоценка | 540 000 | | Признано ОНО  (540 000 x 20%) | 83-отложенные налоги | 77 | 108 000 |   По мере начисления амортизации ежемесячно в году X + 1 бухгалтер делал проводки:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Начислена амортизация по ОС  (5 040 000 / (48 - 12)) | 44 | 02 | 140 000 | | Уменьшено ОНО  ((140 000 - 6 000 000 / 48) x 20%) | 77 | 68 | 3 000 |   Таким образом, за год X + 1 бухгалтер:   * начислил амортизацию в бухгалтерском учете в размере 1 680 000 руб. (140 000 руб. x 12 мес.); * уменьшил ОНО на сумму 36 000 руб. (3 000 руб. x 12 мес.).   В результате к моменту переоценки на конец отчетного года X + 1 на счетах сформировались такие остатки:   |  |  |  | | --- | --- | --- | | Номер счета | Сумма по дебету, руб. | Сумма по кредиту, руб. | | 01 | 5 040 000 |  | | 02 |  | 1 680 000 | | 77 |  | 72 000  (108 000 - 36 000) | | 83-переоценка |  | 540 000 | | 83-отложенные налоги | 108 000 |  |   На конец отчетного года X + 1 бухгалтер сделал следующие записи:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Первоначальная стоимость ОС уменьшена на сумму накопленной амортизации | 02 | 01 | 1 680 000 | | Отражена уценка ОС на сумму, превышающую ранее признанную дооценку  ((5 040 000 - 1 680 000) - 2 800 000 - 540 000) | 91-2 | 01 | 20 000 | | Отражена уценка в пределах ранее признанной дооценки | 83-переоценка | 01 | 540 000 | | Погашено ОНО | 77 | 83-отложенные налоги | 72 000 | | Признан ОНА с суммы уценки, формирующей добавочный капитал, за вычетом суммы погашения ОНО  (540 000 x 20% - 72 000) | 09 | 83-отложенные налоги | 36 000 | | Признан ОНА с суммы уценки, отнесенной на прочие расходы  (20 000 x 20%) | 09 | 68 | 4 000 | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете ОНО и ОНА при переоценке ОС с применением балансового способа  У организации есть два объекта ОС, используемые в деятельности по оказанию услуг, учитываемые по модели переоцененной стоимости, со следующими параметрами в бухгалтерском и налоговом учете:   |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Наименование | Первоначальная стоимость, руб. | Срок полезного использования, мес. | Период начисления амортизации на конец отчетного года X, мес. | Сумма начисленной амортизации, руб. | Балансовая (остаточная) стоимость, руб. | | ОС-1 | 18 739 200 | 384 | 60 | 2 928 000 | 15 811 200 | | ОС-2 | 2 100 000 | 60 | 11 | 385 000 | 1 715 000 |   Амортизация по объектам ежемесячно начисляется линейным способом (методом). Начисление амортизации по ОС в бухгалтерском учете начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их признания в учете, и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их списания с учета.  В налоговом учете ежемесячно начисляется амортизация:   1. по ОС-1 - 48 800 руб. (18 739 200 руб. / 384 мес.); 2. по ОС-2 - 35 000 руб. (2 100 000 руб. / 60 мес.).   Переоценка проводится в бухгалтерском учете по состоянию на конец года путем пересчета балансовой стоимости ОС.  На конец отчетного года Х справедливая стоимость равна:   * ОС-1 - 19 200 240 руб.; * ОС-2 - 1 617 000 руб.   В июне года X + 1 ОС-2 был внепланово продан.  У организации нет других постоянных и временных разниц, кроме возникших вследствие переоценки.  1. Бухгалтерские записи по переоценке ОС на конец отчетного года X   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Первоначальная стоимость ОС-1 уменьшена на сумму накопленной амортизации | 02 | 01 | 2 928 000 | | Отражена дооценка ОС-1  (19 200 240 - 15 811 200) | 01 | 83-переоценка | 3 389 040 | | Первоначальная стоимость ОС-2 уменьшена на сумму накопленной амортизации | 02 | 01 | 385 000 | | Отражена уценка ОС-2  (1 715 000 - 1 617 000) | 91-2 | 01 | 98 000 |   2. Отражение в учете отложенных налогов после переоценки на конец отчетного года X  Реестр разниц по операциям, формирующим добавочный капитал:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. | | ОС-1 | 19 200 240 | 15 811 200 | 3 389 040 |   Реестр разниц по операциям, формирующим финансовый результат:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. | | ОС-2 | 1 617 000 | 1 715 000 | -98 000 |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Признано ОНО по операции, формирующей добавочный капитал  (3 389 040 x 20%) | 83-переоценка | 77 | 677 808 | | Признан ОНА по операции, формирующей финансовый результат  (98 000 x 20%) | 09 | 99 | 19 600 |   3. Бухгалтерские записи по начислению амортизации ежемесячно в течение года X + 1 до июня включительно   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Начислена амортизация по ОС-1  (19 200 240 / (384 - 60)) | 20 | 02 | 59 260 | | Начислена амортизация по ОС-2  (1 617 000 / (60 - 11)) | 20 | 02 | 33 000 |   4. Отражение в учете отложенных налогов ежемесячно в течение первых пяти месяцев года X + 1 в связи с начислением амортизации  Реестр разниц по операциям, формирующим финансовый результат:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. | | Январь | | | | | ОС-1 | 19 200 240 - 59 260 = 19 140 980 | 15 811 200 - 48 800 = 15 762 400 | 3 378 580 | | ОС-2 | 1 617 000 - 33 000 = 1 584 000 | 1 715 000 - 35 000 = 1 680 000 | -96 000 | | Итого | 20 724 980 | 17 442 400 | 3 282 580 | | Февраль | | | | | ОС-1 | 19 140 980 - 59 260 = 19 081 720 | 15 762 400 - 48 800 = 15 713 600 | 3 367 882 | | ОС-2 | 1 584 000 - 33 000 = 1 551 000 | 1 680 000 - 35 000 = 1 645 000 | -94 000 | | Итого | 20 632 720 | 17 283 266 | 3 274 120 | | Март | | | | | ОС-1 | 19 081 720 - 59 260 = 19 022 460 | 15 713 600 - 48 800 = 15 664 800 | 3 357 660 | | ОС-2 | 1 551 000 - 33 000 = 1 518 000 | 1 645 000 - 35 000 = 1 610 000 | -92 000 | | Итого | 20 540 460 | 17 201 134 | 3 265 660 | | Апрель | | | | | ОС-1 | 19 022 460 - 59 260 = 18 963 200 | 15 664 800 - 48 800 = 15 616 000 | 3 347 200 | | ОС-2 | 1 518 000 - 33 000 = 1 485 000 | 1 610 000 - 35 000 = 1 575 000 | -90 000 | | Итого | 20 448 200 | 17 191 000 | 3 257 200 | | Май | | | | | ОС-1 | 18 963 200 - 59 260 = 18 903 940 | 15 616 000 - 48 800 = 15 567 200 | 3 336 740 | | ОС-2 | 1 485 000 - 33 000 = 1 452 000 | 1 575 000 - 35 000 = 1 540 000 | -88 000 | | Итого | 20 355 940 | 17 107 200 | 3 248 740 |   На конец января года X + 1 сформировалась налогооблагаемая разница - 3 282 580 руб., то есть в учете должно быть отражено ОНО - 656 516 руб. (3 282 580 руб. x 20%).  Для этого на конец января года X + 1 необходимо отразить в учете:   * погашение ОНА в размере 19 600 руб., сформированного на конец года X; * уменьшение ОНО, сформированного на конец года Х, на сумму 21 292 руб. (677 808 руб. - 656 516 руб.).   В феврале - мае года X + 1 налогооблагаемая временная разница ежемесячно уменьшается на 8 460 руб. (она равна 3 282 580 руб. в январе, 3 274 120 руб. - в феврале и т.д.). Это значит, что ОНО будет уменьшаться ежемесячно на одну и ту же величину - 1 692 руб. (8 460 руб. x 20%).  К концу мая ОНО достигнет 649 748 руб. (677 808 руб. - 21 292 руб. - 1 692 руб. x 4 мес.).   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | В январе года X + 1 | | | | | Списан ОНА | 99 | 09 | 19 600 | | Уменьшено ОНО | 77 | 99 | 21 292 | | Ежемесячно с февраля по май года X + 1 | | | | | Уменьшено ОНО | 77 | 99 | 1 692 |   5. Бухгалтерские записи по начислению амортизации и списанию ОС-2 в июне года X + 1   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Начислена амортизация по ОС-1  (18 903 940 / (384 - 65)) | 20 | 02 | 59 260 | | Начислена амортизация по ОС-2  (1 452 000 / (60 - 16)) | 20 | 02 | 33 000 | | Списана начисленная в году X + 1 амортизация по ОС-2  (33 000 x 6) | 02 | 01 | 198 000 | | Списана балансовая стоимость ОС в связи с продажей  (1 617 000 - 198 000) | 62 | 01 | 1 419 000 |   6. Отражение в учете отложенных налогов в июне года X + 1  Реестр разниц по операциям, формирующим финансовый результат:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. | | ОС-1 | 18 903 940 - 59 260 = 18 844 680 | 15 567 200 - 48 800 = 15 518 400 | 3 326 280 | | ОС-2 | 1 452 000 - 33 000 - 1 419 000 = 0 | 0 | 0 | | Итого | 18 844 680 | 15 518 400 | 3 326 280 |   Исходя из налогооблагаемой разницы на конец июня - 3 326 280 руб., в учете организации должно быть отражено ОНО в размере 665 256 руб. (3 326 280 руб. x 20%).  На конец мая числилось ОНО в размере 649 748 руб.  Следовательно, недостающую сумму ОНО в размере 15 508 руб. (665 256 руб. - 649 748 руб.) следует доначислить с отнесением на счет 99 "Прибыли и убытки".   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Доначислено ОНО | 99 | 77 | 15 508 |   7. Бухгалтерские записи по начислению амортизации начиная с июля года X + 1   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Начислена амортизация по ОС-1  ((18 903 940 - 59 260) / (384-66)) | 20 | 02 | 59 260 |   8. Отражение в учете отложенных налогов ежемесячно начиная с июля года X + 1 в связи с начислением амортизации  Реестр разниц по операциям, формирующим финансовый результат:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Июль | | | | | Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. | | ОС-1 | 18 844 680 - 59 260 = 18 785 420 | 15 518 400 48 800 = 15 469 600 | 3 315 820 | | и т.д. | | | |   Исходя из налогооблагаемой разницы на конец июля - 3 315 820 руб., в учете организации должно быть отражено ОНО в размере 663 164 руб. (3 315 820 руб. x 20%).  На конец мая в учете числилось ОНО - 665 256 руб.  Следовательно, надо уменьшить ОНО на 2 092 руб. (665 256 руб. - 663 164 руб.).  В аналогичном порядке определяется сумма уменьшения ОНО в последующие месяцы до окончания срока полезного использования объекта.   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | В июле года X + 1 | | | | | Уменьшено ОНО | 77 | 99 | 2 092 | | и т.д. | | | | |

**3.2. Как применять ПБУ 18/02 в случае переоценки инвестиционной недвижимости**

При переоценке инвестиционной недвижимости в учете организации возникают (п. 8 ПБУ 18/02, Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13, п. 4 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"):

* при дооценке ранее не уцененного объекта, а также в случае дооценки актива сверх ранее признанной уценки - налогооблагаемая временная разница в размере превышения бухгалтерской стоимости актива над налоговой, образовавшегося за счет переоценки, и соответствующее ей ОНО (п. п. 11, 15 ПБУ 18/02);
* при уценке ранее недооцененного объекта, а также в случае уценки актива сверх накопленной дооценки - вычитаемая временная разница в размере превышения налоговой стоимости актива над бухгалтерской, образовавшегося за счет переоценки, и соответствующий ей ОНА (п. п. 11, 14 ПБУ 18/02).

Уменьшать ОНО нужно:

1. при применении способа отсрочки - при уценке и обесценении объекта, а также при его выбытии (п. 18 ПБУ 18/02);
2. при применении балансового способа - при условии, что на конец отчетного периода сумма вычитаемых временных разниц, формирующих финансовый результат, превышает сумму налогооблагаемых (п. 5 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль").

Уменьшать ОНА нужно:

* при применении способа отсрочки - при дооценке объекта, при восстановлении убытка от обесценения, а также в случае выбытия объекта (п. 17 ПБУ 18/02);
* при применении балансового способа - при условии, что на конец отчетного периода сумма налогооблагаемых временных разниц, формирующих финансовый результат, превышает сумму вычитаемых (п. 5 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль").

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример признания и погашения ОНО и ОНА при переоценке инвестиционной недвижимости  У организации есть два объекта инвестиционной недвижимости, учитываемые по модели переоцененной стоимости:   * объект-1 с первоначальной стоимостью в бухгалтерском и налоговом учете 21 000 000 руб.; * объект-2 с первоначальной стоимостью в бухгалтерском и налоговом учете 37 000 000 руб.   На отчетную дату X справедливая стоимость равна:   * объекта-1 - 28 000 000 руб.; * объекта-2 - 40 000 000 руб.   На отчетную дату X + 1 справедливая стоимость равна:   * объекта-1 - 30 000 000 руб.; * объекта-2 - 32 000 000 руб.   У организации нет других постоянных и временных разниц.  1. Бухгалтерские записи по переоценке инвестиционной недвижимости на отчетную дату X   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Отражена дооценка объекта-1  (28 000 000 - 21 000 000) | 03 | 91-1 | 7 000 000 | | Отражена дооценка объекта-2  (40 000 000 - 37 000 000) | 03 | 91-1 | 3 000 000 |   2. Отражение в учете отложенных налогов после переоценки на отчетную дату X  2.1. Способ отсрочки   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Признано ОНО по объекту-1  (7 000 000 x 20%) | 68 | 77 | 1 400 000 | | Признано ОНО по объекту-2  (3 000 000 x 20%) | 68 | 77 | 600 000 |   2.2. Балансовый способ   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. | | Объект-1 | 28 000 000 | 21 000 000 | 7 000 000 | | Объект-2 | 40 000 000 | 37 000 000 | 3 000 000 | | Итого | 68 000 000 | 58 000 000 | 10 000 000 |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Признано ОНО  (10 000 000 x 20%) | 99 | 77 | 2 000 000 |   3. Бухгалтерские записи по переоценке инвестиционной недвижимости на отчетную дату X + 1   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Отражена дооценка объекта-1  (30 000 000 - 28 000 000) | 03 | 91-1 | 2 000 000 | | Отражена уценка объекта-2  (40 000 000 - 32 000 000) | 91-2 | 03 | 8 000 000 |   4. Отражение в учете отложенных налогов после переоценки на отчетную дату X + 1  4.1. Способ отсрочки   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Признано ОНО по объекту-1  (2 000 000 x 20%) | 68 | 77 | 400 000 | | Погашено ОНО по объекту-2 | 77 | 68 | 600 000 | | Признан ОНА по объекту-2  ((8 000 000 - 3 000 000) x 20%) | 09 | 68 | 1 000 000 |   4.2. Балансовый способ   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. | | Объект-1 | 30 000 000 | 21 000 000 | 9 000 000 | | Объект-2 | 32 000 000 | 37 000 000 | -5 000 000 | | Итого | 62 000 000 | 58 000 000 | 4 000 000 |   Исходя из налогооблагаемой разницы на отчетную дату X + 1 - 4 000 000 руб., в учете организации на эту дату должно быть отражено ОНО в размере 800 000 руб. (4 000 000 руб. x 20%).  На отчетную дату X в учете отражено ОНО в размере 2 000 000 руб.  Следовательно, в учете надо отразить уменьшение ОНО на 1 200 000 руб. (2 000 000 руб. - 800 000 руб.):   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Уменьшено ОНО  (2 000 000 - 800 000) | 77 | 99 | 1 200 000 | |

**Как учитывать изменение первоначальной стоимости основных средств при применении ФСБУ 26/2020 и ФСБУ 6/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Первоначальная стоимость основных средств в бухгалтерском учете может быть изменена в результате переоценки, проведения мероприятий по их улучшению, восстановлению, частичной ликвидации, а также при изменении учтенного в их стоимости ликвидационного обязательства. Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", которые обязательны к применению с 2022 г., но по решению организации могут применяться и раньше.  В налоговом учете первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов. Такие изменения отражают в регистрах налогового учета и учитывают при дальнейшем начислении амортизации. |  |

**1. Как изменение первоначальной стоимости основных средств отразить в бухгалтерском учете**

В бухгалтерском учете первоначальная стоимость основных средств (ОС) может увеличиться в результате следующих мероприятий и процедур:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Мероприятие / процедура | Основание | Дополнительные сведения |
| Модернизация, реконструкция, достройка, дооборудование, техническое перевооружение и т.п. мероприятия по улучшению объектов ОС | Подпункт "ж" п. 5, п. 6 ФСБУ 26/2020, п. 24 ФСБУ 6/2020 |  |
| Ремонт, техническое обслуживание и т.п. мероприятия по восстановлению объектов ОС | Подпункт "ж" п. 5, п. 6 ФСБУ 26/2020, п. 24 ФСБУ 6/2020, пп. "в" п. 2 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28 | Первоначальная стоимость увеличивается на стоимость планового ремонта, если одновременно выполняются следующие условия:   * периодичность проведения ремонта или техобслуживания более 12 месяцев (более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев); * сумма затрат на выполненные работы существенна; * период получения экономических выгод от понесенных затрат ("срок службы" проведенного ремонта или техобслуживания) существенно не отличается от оставшегося срока полезного использования ОС.   Если срок отличается существенно, то примите капитальные вложения в качестве отдельного объекта ОС (п. 10 ФСБУ 6/2020).  Первоначальная стоимость не увеличивается на стоимость непланового ремонта, за исключением случая, когда этот ремонт улучшает нормативные показатели функционирования и продлевает сроки полезного использования ОС. В таком случае часть затрат на ремонт, соответствующую, например, увеличению срока полезного использования, нужно капитализировать (пп. "в", "д" п. 16 ФСБУ 26/2020) |
| Дооценка | Пункты 17, 21 ФСБУ 6/2020 | Переоценивать нужно все объекты, входящие в группу, в отношении которой принято решение об учете по переоцененной стоимости (пп. "б" п. 13 ФСБУ 6/2020).  При дооценке объектов, отличных от инвестиционной недвижимости, возможен такой способ пересчета, при котором сначала первоначальная стоимость уменьшается на сумму амортизации, а затем переоценивается балансовая стоимость ОС (Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29). Способ пересчета стоимости ОС, входящих в одну группу, должен быть одинаковым |
| Увеличение ликвидационного обязательства | Пункт 23 ФСБУ 6/2020 | Только для объектов, входящих в группу учитываемых по первоначальной стоимости |

Первоначальная стоимость ОС может уменьшиться в результате следующих мероприятий и процедур:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Мероприятие / процедура | Основание | Дополнительные сведения |
| Частичная ликвидация | Пункт 41 ФСБУ 6/2020, п. 2 Рекомендации Р-32/2016-КпР "Ремонт и техническое обслуживание основных средств" | Затраты на демонтаж и ликвидацию выбывающей части не капитализируют вне зависимости от причин, по которым потребовалась частичная ликвидация (пп. "к" п. 16 ФСБУ 26/2020) |
| Уценка | Пункты 17, 21 ФСБУ 6/2020 | Переоценивать нужно все объекты, входящие в группу, в отношении которой принято решение об учете по переоцененной стоимости (пп. "б" п. 13 ФСБУ 6/2020).  При уценке объектов, отличных от инвестиционной недвижимости, возможен такой способ пересчета, при котором сначала первоначальная стоимость уменьшается на сумму амортизации, а затем переоценивается балансовая стоимость ОС (Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29). Способ пересчета стоимости ОС, входящих в одну группу, должен быть одинаковым |
| Уменьшение ликвидационного обязательства | Пункт 23 ФСБУ 6/2020 | Только для объектов, входящих в группу учитываемых по первоначальной стоимости |

Изменение первоначальной стоимости ОС отражайте в бухгалтерском учете на счете 01 "Основные средства" (счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности"):

* записями по дебету - при увеличении первоначальной стоимости;
* записями по кредиту - при ее уменьшении.

Корреспондирующий счет выберите в зависимости от причины изменения первоначальной стоимости. Это может быть счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" - в случае увеличения первоначальной стоимости ОС за счет последующих капитальных вложений; счет 91, субсчет 91-2 - при уменьшении первоначальной стоимости за счет уценки при отсутствии дооценки и т.п.

**2. Как изменение первоначальной стоимости основных средств отразить в налоговом учете**

В налоговом учете первоначальная стоимость ОС увеличивается в результате проведения следующих мероприятий (п. 2 ст. 257 НК РФ):

* реконструкции;
* модернизации;
* достройки;
* дооборудования;
* технического перевооружения.

Затраты на эти мероприятия учтите в расходах посредством признания амортизационной премии и начисления амортизации по объекту ОС. Исключение - затраты на улучшение ОС, по которым применен инвестиционный налоговый вычет (пп. 3 п. 2 ст. 253, п. 9 ст. 258, п. п. 5, 5.1 ст. 270, п. 7 ст. 286.1 НК РФ).

Уменьшение первоначальной стоимости объекта ОС происходит в результате ликвидации его части (п. 2 ст. 257 НК РФ).

В этом случае для начисления амортизации линейным методом уменьшите первоначальную стоимость объекта на сумму, относящуюся к его выбывшей части. Стоимость ликвидированной части можно определить на основе экспертной оценки комиссии по списанию основных средств (например, в процентном отношении к первоначальной стоимости ОС) (Письмо Минфина России от 27.08.2008 N 03-03-06/1/479). Даже если после уменьшения первоначальная стоимость ОС составит 100 000 руб. или менее, начисление амортизации по нему нужно будет продолжить (Письмо Минфина России от 14.03.2006 N 03-03-04/1/229). Норма амортизации после частичной ликвидации останется той, которая была определена при вводе в эксплуатацию (п. 2 ст. 259.1 НК РФ, Письмо Минфина России от 27.08.2008 N 03-03-06/1/479).

При применении нелинейного метода суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) на остаточную стоимость (первоначальная за вычетом накопленной амортизации) выбывшей части объекта ОС не уменьшайте и продолжайте начислять амортизацию исходя из прежних параметров (п. 13 ст. 259.2, пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ, Письма Минфина России от 27.04.2015 N 03-03-06/1/24095, от 03.12.2015 N 03-03-06/1/70529).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Способы восстановления ОС и их характеристики  К способам восстановления ОС обычно относят разного вида ремонты - текущий, капитальный и проч. Кроме того, восстановление функциональных характеристик ОС может произойти в результате проведения модернизации, реконструкции и иных аналогичных мероприятий.  Техническое обслуживание выполняется для поддержания работоспособности, исправности или надлежащего технического состояния объекта. Его периодичность определяется технической документацией, нормативно установленными требованиями и т.д. (п. 2.1.1 ГОСТ 18322-2016 "Межгосударственный стандарт. Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения", ч. 8 ст. 55.24 ГрК РФ).  Текущий ремонт проводится для поддержания объекта в рабочем состоянии или восстановления его работоспособности (устраняются мелкие неисправности, заменяются легкодоступные части, проводятся профилактические работы с целью защиты объекта от преждевременного износа и т.п.). Первоначальные нормативные показатели функционирования объекта не улучшает. Периодичность - как правило, менее года (п. 2.3.9 ГОСТ 18322-2016 "Межгосударственный стандарт. Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения", ч. 8 ст. 55.24 ГрК РФ, п. 16 Письма Госкомстата России от 09.04.2001 N МС-1-23/1480).  Капитальный ремонт выполняется для восстановления исправности и ресурса объекта с заменой или восстановлением отдельных его частей, включая базовые (для объектов капитального строительства - не относящихся к несущим строительных конструкций или их элементов, систем и сетей инженерно-технического обеспечения или их элементов, а также отдельных элементов несущих строительных конструкций). Первоначальные нормативные показатели функционирования объекта в целом не улучшаются. Периодичность - как правило, более года (п. 2.3.7 ГОСТ 18322-2016 "Межгосударственный стандарт. Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения", п. 14.2 ст. 1 ГрК РФ, п. 16 Письма Госкомстата России от 09.04.2001 N МС-1-23/1480).  Неплановый ремонт проводится по причине поломки, аварии, дефектов, ненадлежащей эксплуатации объекта и, как правило, направлен на восстановление его первоначальных нормативных показателей функционирования. Периодичность заранее не известна (п. 2.3.12 ГОСТ 18322-2016 "Межгосударственный стандарт. Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения", пп. "в" п. 16 ФСБУ 26/2020).  Реконструкция представляет собой переустройство объекта, связанное с совершенствованием производства (в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции). Изменяются первоначальные параметры самого объекта или его частей. Например, для зданий меняется площадь, количество этажей, происходит замена или восстановление несущих строительных конструкций и т.п. (п. 14 ст. 1 ГрК РФ, п. 2 ст. 257 НК РФ, п. 16 Письма Госкомстата России от 09.04.2001 N МС-1-23/1480).  Модернизация - это изменение технологического или служебного назначения оборудования, обновление объекта, приведение его в соответствие с новыми требованиями и нормами, техническими условиями, показателями качества. Первоначальные нормативные показатели функционирования объекта улучшаются (повышаются) (п. 2 ст. 257 НК РФ, п. 3.2 разд. III Официальной статистической методологии определения инвестиций в основной капитал на федеральном уровне, п. 16 Письма Госкомстата России от 09.04.2001 N МС-1-23/1480).  Достройка предполагает сооружение новых частей к объекту (обычно к зданию), которые неотделимы от него и составляют с ним единое целое. Происходит изменение технологического или служебного назначения объекта, появляется возможность его использования с повышенными нагрузками и т.п. (п. 2 ст. 257 НК РФ).  Дооборудование - это дополнение объекта новыми частями, деталями и другими механизмами, которые будут составлять с ним единое целое. У объекта появляются новые функции или изменяются показатели работы - мощность, качество применения и т.п. (п. 2 ст. 257 НК РФ).  Техническое перевооружение проводится для повышения технико-экономических показателей объекта (отдельной его части) путем внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным. Первоначальные показатели функционирования объекта улучшаются (п. 2 ст. 257 НК РФ, п. 3.2 разд. III Официальной статистической методологии определения инвестиций в основной капитал на федеральном уровне).  Сравнение способов восстановления ОС по их влиянию на первоначальную стоимость представлено в таблице:   |  |  |  | | --- | --- | --- | | Способ восстановления | Влияние на первоначальную стоимость ОС | | | в бухгалтерском учете | в налоговом учете | | Техническое обслуживание | Как правило, не увеличивает | Не увеличивает | | Текущий ремонт | Как правило, не увеличивает | Не увеличивает | | Капитальный ремонт | Как правило, увеличивает | Не увеличивает | | Неплановый ремонт | Как правило, не увеличивает | Не увеличивает | | Реконструкция | Увеличивает | Увеличивает | | Модернизация | Увеличивает | Увеличивает | | Достройка | Увеличивает | Увеличивает | | Дооборудование | Увеличивает | Увеличивает | | Техническое перевооружение | Увеличивает | Увеличивает | |

**Как отражать модернизацию, реконструкцию, дооборудование и достройку основных средств в бухгалтерском учете при применении ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Затраты на модернизацию, реконструкцию, дооборудование и достройку основных средств признают капитальными вложениями. После завершения капитальных вложений они увеличивают стоимость основных средств. Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", которые обязательны к применению с 2022 г., но по решению организации могут применяться и раньше. |  |

**1. Какими документами оформляют модернизацию, реконструкцию, дооборудование и достройку основных средств**

Решение о проведении модернизации, реконструкции, дооборудовании, достройки основных средств оформляют приказом руководителя или иного уполномоченного лица. В приказе указывают:

* цели и сроки проведения работ;
* наименование и инвентарные номера основных средств, в отношении которых планируются работы по улучшению;
* лиц, ответственных за проведение работ.

Передачу объектов ОС для проведения работ по их улучшению оформляют актом по самостоятельно разработанной форме. Если для выполнения работ вы привлекаете подрядчика, то можно использовать форму акта, согласованную в приложении к договору подряда. А если работы выполняет ремонтное подразделение организации, то передать ОС ему можно по накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств по форме N ОС-2. Документы составляют в двух экземплярах - по одному для передающей и принимающей стороны.

По окончании модернизации, реконструкции, дооборудования, достройки составляют акт о приеме-сдаче объектов основных средств и результатов выполненных работ. Для этого применяют унифицированную форму N ОС-3 или самостоятельно разработанную форму. Если работы выполнялись подрядным способом, то можно использовать документ, предоставленный подрядчиком, при условии, что он содержит обязательные реквизиты первичного учетного документа. Это соответствует пп. "г" п. 9 ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете", который обязателен для применения с 01.01.2022, но по решению организации может применяться и раньше.

В акте обычно указывают:

* сведения, позволяющие идентифицировать основное средство;
* наименование и стоимость проведенных работ.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример акта приемки-сдачи работ по модернизации объекта ОС, выполненных подрядчиком  **Акт N 5 от 28.09.2021**  **приемки-сдачи выполненных работ**  **к Договору на модернизацию производственного оборудования**  **N 18 от 01.09.2021**  Подрядчик: ООО "ПрофЭнерго"  Заказчик: ООО "Комбинат интерьерных решений"  1. Сведения об объекте: Диссольвер подъемный ДСП-500 с одной мешалкой (инв. номер 01-815).  2. Сведения о стоимости выполненных работ:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | N  п/п | Наименование выполненных работ | Кол-во, шт. | Стоимость без НДС, руб. | | 1 | Демонтаж механического дозатора для латекса и ПВА | 1 | 64 500,00 | | 2 | Установка автоматического дозатора для латекса и ПВА | 1 | 84 500,00 | | 3 | Автоматический дозатор для латекса и ПВА | 1 | 115 500,00 | | Итого стоимость выполненных работ (без НДС) | | | 264 500,00 | | в том числе НДС 20% | | | 52 900,00 | | Итого стоимость выполненных работ (с учетом НДС 20%) | | | 317 400,00 |   Всего выполнено работ на сумму: 317 400 (триста семнадцать тысяч четыреста) руб. 00 коп., в том числе НДС - 52 900 (пятьдесят две тысячи девятьсот) руб. 00 коп.  3. Стороны подтверждают, что работы по Договору N 18 от 01.09.2021 выполнены в полном объеме в установленный срок.  4. Производственное оборудование в присутствии представителей Заказчика и Подрядчика прошло испытания и принято в эксплуатацию.  5. Претензии к качеству и результату выполненных работ у Заказчика отсутствуют.   |  |  | | --- | --- | | Заказчик | Подрядчик | | ООО "Комбинат интерьерных решений"  Адрес: г. Краснодар, ул. Восточный мол, стр. 2  Телефон: +7 (861) 218-12-34  ИНН 2308188569, КПП 230801001  Главный инженер  *Корейко* /М.И. Корейко/ | ООО "ПрофЭнерго"  Адрес: г. Краснодар, ул. Знойная, д. 18, офис 2  Телефон: +7 (861) 251-32-17  ИНН 2311154825, КПП 231101001  Директор  *Уфимцев* /А.П. Уфимцев/ | |

Данные о проведенных работах по улучшению ОС вносят в инвентарную карточку учета объекта основных средств, которую можно вести по форме N ОС-6.

Формы документов, оформляемых непосредственно организацией, утверждают в учетной политике.

**2. Как учитывать затраты на модернизацию, реконструкцию, дооборудование и достройку основных средств**

Модернизация, реконструкция, дооборудование, достройка основных средств - это мероприятия по улучшению основных средств (пп. "ж" п. 5 ФСБУ 26/2020).

В бухгалтерском учете все мероприятия по улучшению основных средств отражают одинаково.

Фактические затраты на улучшение ОС в бухгалтерском учете признавайте капитальными вложениями (пп. "ж" п. 5, п. 9 ФСБУ 26/2020).

Перечень и величину этих затрат определяйте так же, как и при создании ОС. Материальные ценности, необходимые для модернизации, реконструкции и подобных мероприятий, учитывайте в том же порядке, что и материальные ценности, используемые для создания объектов ОС (пп. "а" п. 5 ФСБУ 26/2020).

В частности, к фактическим затратам на улучшение ОС относят:

* суммы, уплаченные или подлежащие уплате подрядчику, выполняющему работы по улучшению ОС, за вычетом возмещаемого НДС (пп. "а" п. 10, пп. "а" п. 11 ФСБУ 26/2020);
* стоимость материальных ценностей, использованных при улучшении ОС, за вычетом возмещаемого НДС (пп. "а" п. 5, пп. "а" п. 11 ФСБУ 26/2020);
* зарплату сотрудников, которые выполняют работы по улучшению ОС, и страховые взносы, начисленные на эту зарплату (пп. "д" п. 10 ФСБУ 26/2020);
* амортизацию активов (ОС и НМА), которые используются при улучшении ОС (пп. "в" п. 10 ФСБУ 26/2020);
* проценты по кредитам и займам, если есть основания рассматривать улучшения как инвестиционный актив - их осуществление требует длительного времени и существенных затрат. Проценты нужно капитализировать в течение периода фактического проведения мероприятий по улучшению ОС (пп. "е" п. 10 ФСБУ 26/2020, Приложение к Письму Минфина России от 21.01.2019 N 07-04-09/2654, п. п. 1, 2 Рекомендации Р-71/2016 "Долговые затраты в последующие капвложения").

**Если в ходе мероприятий по улучшению ОС** вы извлекли материальные ценности (запасные части, металлолом и др.), которые собираетесь продать или использовать иным способом, вычтите из сумм фактических затрат расчетную стоимость этих ценностей. Расчетную стоимость определите самостоятельно, например, исходя из справедливой стоимости ценностей, чистой стоимости продажи и др. Однако она не должна быть выше затрат на улучшение ОС (п. 15 ФСБУ 26/2020).

В зависимости от целей дальнейшего использования признайте извлеченные материальные ценности:

* как капитальные вложения, если планируете использовать их для создания, капитального ремонта, улучшения других ОС (пп. "а" п. 5 ФСБУ 26/2020);
* как запасы, если в дальнейшем будете использовать материальные ценности в обычной деятельности в течение периода, не превышающего 12 месяцев;
* как долгосрочные активы к продаже, если намерены продать материальные ценности, но не в ходе своей обычной деятельности.

**Увеличьте первоначальную стоимость ОС** на сумму завершенных капитальных вложений на улучшение ОС (п. 18 ФСБУ 26/2020, п. 24 ФСБУ 6/2020).

Основные бухгалтерские записи в связи с проведением мероприятий по улучшению ОС такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Фактические затраты на улучшение ОС включены в капитальные вложения | 08-улучшения ОС | 60  (70,  69  и др.) |
| Отражен НДС, предъявленный подрядчиком со стоимости работ по улучшению ОС | 19 | 60 |
| Предъявленный подрядчиком НДС принят к вычету | 68 | 19 |
| Оплачены работы, выполненные подрядчиком | 60 | 51 |
| Оприходованы ценности, извлеченные в ходе реконструкции, модернизации, дооборудования или достройки ОС | 10 **1**,  (07,  41,  08-материальные ценности) | 08-улучшения ОС |
| Затраты на улучшение ОС включены в его первоначальную стоимость | 01  (03) | 08-улучшения ОС |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Корреспондирующий счет выбирайте в зависимости от намерений по дальнейшему использованию ценностей (продать, направить на нужды производства или для создания, восстановления, улучшения других объектов ОС) с учетом положений вашей учетной политики. |  |

**Начисление амортизации** по ОС, которое находится в процессе модернизации, реконструкции, дооборудования или достройки, **не приостанавливайте** (п. 30 ФСБУ 6/2020).

**Важно!** Начислите НДС, если при улучшении ОС вы своими силами выполняете строительно-монтажные работы (СМР). Этот НДС примите к вычету на последнее число квартала, в котором проводились СМР.

**3. Как начислять в бухгалтерском учете амортизацию после модернизации, реконструкции, дооборудования и достройки основного средства**

Перед тем как начислить амортизацию по модернизированному (реконструированному, дооборудованному или достроенному) ОС, проверьте, не нужно ли изменить элементы амортизации этого объекта и в первую очередь - срок его полезного использования (п. 37 ФСБУ 6/2020).

**Срок полезного использования ОС после модернизации** (реконструкции, дооборудования, достройки) может не измениться, а может увеличиться. При наличии оснований для изменения срока полезного использования или других элементов амортизации примите соответствующее решение и оформите его документально. Решение должно вступать в силу на дату завершения работ по улучшению ОС.

Проведение модернизации (реконструкции, дооборудования, достройки) также может послужить основанием для корректировки величины признанного ликвидационного обязательства.

**Начисление амортизации исходя из измененной балансовой стоимости и новых элементов амортизации** начните с даты завершения модернизации (реконструкции, дооборудования, достройки) ОС. Если вы начисляете амортизацию с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете, начисление амортизации начните с 1-го числа месяца, следующего за месяцем завершения модернизации (реконструкции, дооборудования, достройки) ОС (п. 4 ПБУ 21/2008 "Изменения оценочных значений", Рекомендация Р-6/2009 КпР "Изменение срока полезного использования основных средств в течение эксплуатации").

Амортизацию рассчитывайте в обычном порядке.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации после модернизации. Срок полезного использования и другие элементы амортизации не изменились  На момент завершения модернизации электропечь имеет следующие параметры:   * первоначальная стоимость - 850 000 руб.; * ликвидационная стоимость - 10 000 руб.; * срок полезного использования (СПИ) - 84 месяца; * срок фактического использования - 60 месяцев; * сумма накопленной амортизации - 600 000 руб.   Амортизацию организация начисляет ежемесячно с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете, способ начисления амортизации по электропечи - линейный.  Затраты на проведение модернизации составили 210 000 руб. По заключению комиссии специалистов в результате модернизации элементы амортизации электропечи не изменились.  Бухгалтер организации после модернизации рассчитал амортизацию так:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Период после модернизации | Расчет амортизации за месяц,  руб. | Сумма амортизации за месяц,  руб. | Сумма накопленной амортизации,  руб. | Оставшийся СПИ,  мес. | | 1-й месяц | (850 000 + 210 000 - 600 000 - 10 000) / 24 | 18 750 | 618 750 | 23 | | 2-й месяц | (850 000 + 210 000 - 618 750 - 10 000) / 23 | 18 750 | 637 500 | 22 | | 3-й месяц | (850 000 + 210 000 - 637 500 - 10 000) / 22 | 18 750 | 656 250 | 21 | | 4-й месяц | (850 000 + 210 000 - 656 250 - 10 000) / 21 | 18 750 | 675 000 | 20 | | 5-й месяц | (850 000 + 210 000 - 675 000 - 10 000) / 20 | 18 750 | 693 750 | 19 | | 6-й месяц | (850 000 + 210 000 - 693 750 - 10 000) / 19 | 18 750 | 712 500 | 18 | | 7-й месяц | (850 000 + 210 000 - 712 500 - 10 000) / 18 | 18 750 | 731 250 | 17 | | 8-й месяц | (850 000 + 210 000 - 731 250 - 10 000) / 17 | 18 750 | 750 000 | 16 | | 9-й месяц | (850 000 + 210 000 - 750 000 - 10 000) / 16 | 18 750 | 768 750 | 15 | | 10-й месяц | (850 000 + 210 000 - 768 750 - 10 000) / 15 | 18 750 | 787 500 | 14 | | 11-й месяц | (850 000 + 210 000 - 787 500 - 10 000) / 14 | 18 750 | 806 250 | 13 | | 12-й месяц | (850 000 + 210 000 - 806 250 - 10 000) / 13 | 18 750 | 825 000 | 12 | | 13-й месяц | (850 000 + 210 000 - 825 500 - 10 000) / 12 | 18 750 | 843 750 | 11 | | 14-й месяц | (850 000 + 210 000 - 843 750 - 10 000) / 11 | 18 750 | 862 500 | 10 | | 15-й месяц | (850 000 + 210 000 - 862 500 - 10 000) / 10 | 18 750 | 881 250 | 9 | | 16-й месяц | (850 000 + 210 000 - 881 250 - 10 000) / 9 | 18 750 | 900 000 | 8 | | 17-й месяц | (850 000 + 210 000 - 900 000 - 10 000) / 8 | 18 750 | 918 750 | 7 | | 18-й месяц | (850 000 + 210 000 - 918 750 - 10 000) / 7 | 18 750 | 937 500 | 6 | | 19-й месяц | (850 000 + 210 000 - 937 500 - 10 000) / 6 | 18 750 | 956 250 | 5 | | 20-й месяц | (850 000 + 210 000 - 956 250 - 10 000) / 5 | 18 750 | 975 000 | 4 | | 21-й месяц | (850 000 + 210 000 - 975 000 - 10 000) / 4 | 18 750 | 993 750 | 3 | | 22-й месяц | (850 000 + 210 000 - 993 750 - 10 000) / 3 | 18 750 | 1 012 500 | 2 | | 23-й месяц | (850 000 + 210 000 - 1 012 500 - 10 000) / 2 | 18 750 | 1 031 250 | 1 | | 24-й месяц | (850 000 + 210 000 - 1 031 250 - 10 000) / 1 | 18 750 | 1 050 000 | 0 |   Через 24 месяца балансовая стоимость печи будет равна ее ликвидационной стоимости - 10 000 руб. (850 000 руб. + 210 000 руб. - 1 050 000 руб.). |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации после реконструкции. Срок полезного использования и ликвидационная стоимость увеличились  На момент завершения реконструкции производственная линия имеет следующие параметры:   * первоначальная стоимость - 4 700 000 руб.; * ликвидационная стоимость - 500 000 руб.; * срок полезного использования (СПИ) - 84 месяца; * срок фактического использования - 54 месяца; * сумма накопленной амортизации - 2 700 000 руб.   Амортизацию организация начисляет ежемесячно с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете, способ начисления амортизации по производственной линии - линейный.  Затраты на проведение реконструкции составили 1 100 000 руб. По заключению комиссии специалистов после реконструкции оставшийся СПИ составит 60 месяцев, а ликвидационная стоимость - 700 000 руб.  Бухгалтер организации рассчитал амортизацию после реконструкции так:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Период после реконструкции | Расчет амортизации за месяц,  руб. | Сумма амортизации за месяц,  руб. | Сумма накопленной амортизации,  руб. | Оставшийся СПИ,  мес. | | 1-й месяц | (4 700 000 + 1 100 000 - 2 700 000 - 700 000) / 60 | 40 000 | 2 740 000 | 59 | | 2-й месяц | (4 700 000 + 1 100 000 - 2 740 000 - 700 000) / 59 | 40 000 | 2 780 000 | 58 | | 3-й месяц | (4 700 000 + 1 100 000 - 2 780 000 - 700 000) / 58 | 40 000 | 2 820 000 | 57 | | 4-й месяц | (4 700 000 + 1 100 000 - 2 860 000 - 700 000) / 57 | 40 000 | 2 860 000 | 56 | | 5-й месяц | (4 700 000 + 1 100 000 - 2 900 000 - 700 000) / 56 | 40 000 | 2 900 000 | 55 | | 6-й месяц | (4 700 000 + 1 100 000 - 2 940 000 - 700 000) / 55 | 40 000 | 2 940 000 | 54 | | ... | | | | | | 60-й месяц | (4 700 000 + 1 100 000 - 5 060 000 - 700 000) / 1 | 40 000 | 5 100 000 | 0 |   Через 60 месяцев после окончания реконструкции балансовая стоимость производственной линии будет равна ее ликвидационной стоимости - 700 000 руб. (4 700 000 руб. + 1 100 000 руб. - 5 100 000 руб.). |

**4. Как отражать в бухгалтерском учете модернизацию, реконструкцию, дооборудование и достройку полностью самортизированного основного средства**

Затраты на модернизацию (реконструкцию, достройку, дооборудование) полностью самортизированного ОС отнесите на увеличение его первоначальной стоимости (п. 18 ФСБУ 26/2020, п. 24 ФСБУ 6/2020).

Проверьте элементы амортизации, увеличьте срок полезного использования самортизированного ОС и продолжайте или возобновите начисление амортизации по нему.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации после модернизации полностью самортизированного ОС  На момент завершения модернизации компьютер имеет следующие параметры:   * первоначальная стоимость - 120 000 руб.; * срок полезного использования (СПИ) - 36 месяцев; * срок фактического использования - 36 месяцев; * сумма накопленной амортизации - 120 000 руб.   Амортизацию организация начисляет ежемесячно с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете, способ начисления амортизации по компьютеру - линейный.  Затраты на проведение модернизации составили 60 000 руб. По заключению комиссии специалистов после модернизации компьютер будет пригоден к эксплуатации в течение 15 месяцев, ликвидационная стоимость компьютера после модернизации равна 0.  Бухгалтер организации рассчитал амортизацию за период после модернизации так:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Период после модернизации | Расчет амортизации за месяц,  руб. | Сумма амортизации за месяц,  руб. | Сумма накопленной амортизации,  руб. | Оставшийся СПИ,  мес. | | 1-й месяц | (120 000 + 60 000 - 120 000) / 15 | 4 000 | 124 000 | 14 | | 2-й месяц | (120 000 + 60 000 - 124 000) / 14 | 4 000 | 128 000 | 13 | | 3-й месяц | (120 000 + 60 000 - 128 000) / 13 | 4 000 | 132 000 | 12 | | 4-й месяц | (120 000 + 60 000 - 132 000) / 12 | 4 000 | 136 000 | 11 | | 5-й месяц | (120 000 + 60 000 - 136 000) / 11 | 4 000 | 140 000 | 10 | | 6-й месяц | (120 000 + 60 000 - 140 000) / 10 | 4 000 | 144 000 | 9 | | 7-й месяц | (120 000 + 60 000 - 144 000) / 9 | 4 000 | 148 000 | 8 | | 8-й месяц | (120 000 + 60 000 - 148 000) / 8 | 4 000 | 152 000 | 7 | | 9-й месяц | (120 000 + 60 000 - 152 000) / 7 | 4 000 | 156 000 | 6 | | 10-й месяц | (120 000 + 60 000 - 156 000) / 6 | 4 000 | 160 000 | 5 | | 11-й месяц | (120 000 + 60 000 - 160 000) / 5 | 4 000 | 164 000 | 4 | | 12-й месяц | (120 000 + 60 000 - 164 000) / 4 | 4 000 | 168 000 | 3 | | 13-й месяц | (120 000 + 60 000 - 168 000) / 3 | 4 000 | 172 000 | 2 | | 14-й месяц | (120 000 + 60 000 - 172 000) / 2 | 4 000 | 176 000 | 1 | | 15-й месяц | (120 000 + 60 000 - 176 000) / 1 | 4 000 | 180 000 | 0 |   Через 15 месяцев балансовая стоимость компьютера будет равна 0 (120 000 руб. + 60 000 руб. - 180 000 руб.). |

**Как учесть разукомплектацию основного средства при применении ФСБУ 26/2020 и ФСБУ 6/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Разукомплектацию (разделение) основных средств проводят, когда изменяются условия их использования. Например, когда части объекта начинают выполнять различные функции, физически разделяются и перемещаются в разные обособленные подразделения либо в силу изменения условий эксплуатации сроки полезного использования частей объекта будут существенно отличаться. При этом разукомплектация, как правило, не приводит к улучшению новых объектов по сравнению с исходным и увеличению экономических выгод от их использования в будущем.  Разукомплектация не является основанием для списания исходного объекта с бухгалтерского учета, ведь физически он не выбывает и продолжает использоваться. Поэтому в бухгалтерском учете разукомплектацию, как правило, отражают записями в аналитическом учете. Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", которые обязательны к применению с 2022 г., но по решению организации могут применяться и раньше.  В налоговом учете разукомплектованное основное средство исключают из состава амортизируемого имущества, а вновь образованные объекты признают амортизируемым имуществом. |  |

**1. Какими документами оформляют разукомплектацию основного средства**

Для разукомплектации основного средства оформите следующие документы:

* **приказ руководителя организации** или иного уполномоченного лица, в котором нужно указать:

наименование и инвентарный номер основного средства, подлежащего разукомплектации;

причину (цель) разукомплектации основного средства;

срок разукомплектации;

лиц, ответственных за разукомплектацию основного средства.

С приказом ознакомьте лиц, которым приказом даются поручения, и главного бухгалтера;

* **акт о разукомплектации основного средства**, форму которого разработайте самостоятельно и утвердите в учетной политике. В акте укажите:

данные о разукомплектованном объекте основных средств: наименование, инвентарный номер, первоначальную стоимость, сумму начисленной амортизации, балансовую стоимость;

причину (цель) разукомплектации;

данные о вновь образованных объектах основных средств (наименование, инвентарный номер, первоначальную стоимость, сумму начисленной амортизации, балансовую стоимость и др.);

иные обязательные реквизиты первичного учетного документа (подписи ответственных лиц, дату составления и др.).

Акт утвердите у руководителя организации или иного уполномоченного лица.

|  |
| --- |
| Как оформить разукомплектацию компьютера  При разукомплектации компьютера также оформляйте приказ и акт о разукомплектации. В акте рекомендуем предусмотреть графу "Доля стоимости" - для указания доли стоимости комплектующих в стоимости компьютера. Этот параметр обычно используют для распределения первоначальной стоимости и амортизации компьютера между вновь образованными объектами при его разукомплектации. |

Сведения о разукомплектации внесите в инвентарную карточку учета разукомплектованного основного средства и закройте ее.

На вновь образованные основные средства оформите новые инвентарные карточки. Для этого вы можете использовать унифицированные формы N N ОС-6, ОС-6а, ОС-6б либо самостоятельно разработанные формы, содержащие обязательные реквизиты и утвержденные в вашей учетной политике.

**2. Как разукомплектацию основного средства отражать в бухгалтерском учете**

Разукомплектацию основного средства в бухгалтерском учете отражайте в следующем порядке.

1) **Начислите амортизацию по исходному объекту за последний период его использования**.

На наш взгляд, это следует сделать в том же порядке, что и при списании: если вы начисляли амортизацию с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете, то начисление амортизации прекратите с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла разукомплектация объекта.

2) **Определите первоначальную стоимость и иные учетные данные для каждого образованного в результате разукомплектации основного средства.**

Для этого нужно распределить первоначальную стоимость разукомплектованного основного средства между образованными объектами. Это можно сделать разными способами, в частности:

* если вновь создаваемые основные средства и исходный объект имеют сопоставимый физический показатель, то можете разделить стоимость пропорционально значению этого физического показателя. Например, при разукомплектации здания или земельного участка можно рассчитать стоимость новых объектов пропорционально доле их площади в площади первоначального объекта;
* если же вновь создаваемые основные средства не имеют сопоставимых физических показателей, то разделите стоимость на основе мнения специалистов производственных и экономических служб, специально созданной комиссии по учету основных средств либо воспользуйтесь услугами независимого оценщика.

Кроме того, разделите сумму начисленной амортизации, обесценения и дооценки по разукомплектованному основному средству.

Затраты, связанные с разукомплектацией исходного основного средства (госпошлину за регистрацию вновь образованных объектов недвижимости, услуги кадастровых инженеров, оценщиков и др.), в первоначальную стоимость новых объектов ОС не включайте, если они не приводят к улучшению объектов ОС и увеличению экономических выгод от их использования. Признавайте такие затраты расходами текущего периода. Это следует из п. 6, пп. "н" п. 16 ФСБУ 26/2020.

В противном случае учитывайте их в капитальных вложениях как затраты на улучшение объектов ОС, а затем включите в первоначальную стоимость новых объектов ОС (пп. "ж" п. 5, п. 6 ФСБУ 26/2020, п. 24 ФСБУ 6/2020). Например, если одновременно с разделением земельного участка один из вновь образованных земельных участков переводится из сельскохозяйственных земель в землю под застройку, то затраты на разделение и перевод можно считать затратами на улучшение объекта ОС.

3) **На дату составления акта о разукомплектации основного средства сделайте бухгалтерские записи.**

В общем случае сделайте проводки в аналитическом бухгалтерском учете по счетам (Приложение к Письму Минфина России от 28.12.2016 N 07-04-09/78875):

* 01 "Основные средства" (03 "Доходные вложения в материальные ценности");
* 02 "Амортизация основных средств";
* 83 "Добавочный капитал", если основное средство учитывается по переоцененной стоимости и по нему числится дооценка.

Проводки могут быть такими:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Часть первоначальной стоимости исходного ОС перенесена на первоначальную стоимость нового ОС (если новый объект не включается в группу инвестиционной недвижимости) | 01-новый объект | 01-исходный объект |
| Часть первоначальной стоимости исходного ОС перенесена на первоначальную стоимость нового ОС (если новый объект не исключается из группы инвестиционной недвижимости) | 03-новый объект | 03-исходный объект |
| Часть амортизации по исходному ОС перенесена на амортизацию по новому ОС | 02-амортизация исходный объект | 02-амортизация новый объект |
| Часть обесценения по исходному ОС перенесена на обесценение по новому ОС | 02-обесценение исходный объект | 02-обесценение новый объект |
| Часть дооценки по исходному ОС перенесена на дооценку по новому ОС | 83-исходный объект | 83-новый объект |

Исключением являются случаи, когда в результате разукомплектации все или некоторые вновь образованные объекты **меняют назначение таким образом**, что:

* недвижимое имущество включается в группу инвестиционной недвижимости или исключается из нее;
* иное имущество (кроме недвижимости) начинает или перестает использоваться для передачи в аренду.

В таких случаях сделайте записи по синтетическим счетам 01 и 03:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Часть первоначальной стоимости исходного ОС перенесена на первоначальную стоимость нового ОС | 03-новый объект  (01-новый объект) | 01-исходный объект  (03-исходный объект) |
| Часть амортизации по исходному ОС перенесена на амортизацию по новому ОС | 02-амортизация исходный объект | 02-амортизация новый объект |
| Часть обесценения по исходному ОС перенесена на обесценение по новому ОС | 02-обесценение исходный объект | 02-обесценение новый объект |

Если к тому же исходный объект, части которого включаются или исключаются из группы инвестиционной недвижимости, учитывался **по модели переоцененной стоимости**, то спишите сумму амортизации и обесценения (или только сумму обесценения - по инвестиционной недвижимости, так как она не амортизируется) в части, относящейся к меняющим назначение объектам, в кредит счета 01 или счета 03 соответственно. В результате первоначальной стоимостью образованных объектов, назначение которых меняется, должна стать **балансовая стоимость** части исходного объекта. Это следует из п. 26 ФСБУ 6/2020.

Проводки могут быть такими:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Списана часть амортизации по исходному ОС (если исходный объект учитывался по переоцененной стоимости, а новый объект включается в группу инвестиционной недвижимости) | 02-амортизация исходный объект | 01-исходный объект |
| Списана часть обесценения по исходному ОС (если исходный объект учитывался по переоцененной стоимости, а новый объект включается в группу инвестиционной недвижимости или исключается из нее) | 02-обесценение исходный объект | 01-исходный объект  (03-исходный объект) |
| Часть балансовой стоимости исходного ОС перенесена на первоначальную стоимость нового ОС (если новый объект включается в группу инвестиционной недвижимости, а исходный не включался) | 03-новый объект | 01-исходный объект |
| Часть балансовой стоимости исходного ОС перенесена на первоначальную стоимость нового ОС (если исходный объект включался в группу инвестиционной недвижимости, а новый не включается) | 01-новый объект | 03-исходный объект |
| Часть дооценки по исходному ОС перенесена на дооценку по новому ОС | 83-исходный объект | 83-новый объект |

4) **Установите элементы амортизации по каждому образованному в результате разукомплектации основному средству**:

* срок полезного использования;
* ликвидационную стоимость;
* способ начисления амортизации.

5) **Начисляйте амортизацию по основным средствам, образованным в результате разукомплектации**, в обычном порядке с даты их образования либо с 1-го числа месяца, следующего за месяцем образования, в зависимости от варианта, установленного в вашей учетной политике.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Как отражать разукомплектацию компьютера в бухгалтерском учете  Разукомплектацию компьютера отражают в бухгалтерском учете в общем порядке.  Например, организация разукомплектовывает компьютер, выделяя монитор и системный блок с принадлежностями. Учетные данные по ОС - компьютеру в целом следующие:   * первоначальная стоимость - 96 000 руб.; * сумма начисленной амортизации - 32 000 руб.   Организация распределяет первоначальную стоимость и амортизацию компьютера пропорционально стоимости приобретения монитора и системного блока с принадлежностями. Монитор стоил 50 550 руб., а системный блок и принадлежности - 43 500 руб.  Соответственно, первоначальная стоимость монитора - 51 598 руб. (50 550 руб. / (50 550 руб. + 43 500 руб.) x 96 000 руб.); амортизация по монитору - 17 199 руб. (50 550 руб. / (50 550 руб. + 43 500 руб.) x 32 000 руб.).  Первоначальная стоимость системного блока с принадлежностями - 44 402 руб. (43 500 руб. / (50 550 руб. + 43 500 руб.) x 96 000 руб.); амортизация - 14 801 руб. (43 500 руб. / (50 550 руб. + 43 500 руб.) x 32 000 руб.).  Бухгалтерские записи будут такие:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Часть первоначальной стоимости компьютера перенесена на первоначальную стоимость монитора | 01-монитор | 01-компьютер | 51 598 | | Часть амортизации компьютера перенесена на амортизацию монитора | 02-компьютер | 02-монитор | 17 199 | | Часть первоначальной стоимости компьютера перенесена на первоначальную стоимость системного блока | 01-системный блок | 01-компьютер | 44 402 | | Часть амортизации компьютера перенесена на амортизацию системного блока | 02-компьютер | 02-системный блок | 14 801 | |

**3. Как разукомплектацию основного средства отражать при налогообложении прибыли**

В налоговом учете отсутствуют такие категории движения основных средств, как "разукрупнение", "разделение" и "разукомплектация" объекта (Письмо Минфина России от 20.06.2012 N 03-03-06/1/313). В налоговом учете не предусмотрена возможность изменения:

* первоначальной стоимости объектов ОС, за исключением случаев достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации (п. 2 ст. 257 НК РФ);
* срока полезного использования объектов ОС, за исключением случаев его увеличения после реконструкции, модернизации или технического перевооружения (п. 1 ст. 258 НК РФ);
* нормы амортизации, за исключением случаев, когда по ОС, амортизируемому линейным методом, срок полезного использования изменен в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения (Письма Минфина России от 22.03.2019 N 03-03-06/1/19397, от 23.10.2018 N 03-03-06/1/76004).

В связи с этим вы можете (Письмо Минфина России от 06.10.2011 N 03-03-06/1/632):

* прекратить начисление амортизации по разукомплектованному ОС с 1-го числа месяца, следующего за месяцем разукомплектации. Если амортизация начислялась нелинейным методом, то суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы), определенный на 1-е число следующего за разукомплектацией месяца, уменьшите на остаточную стоимость разукомплектованного объекта;
* определить первоначальную стоимость и начисленную амортизацию основных средств, образованных в результате разукомплектации, путем распределения между ними первоначальной стоимости и амортизации исходного ОС. Это можно сделать пропорционально физическим показателям объектов (площади помещений, длине трубопровода и т.п.) или с использованием иного экономически обоснованного критерия;
* с 1-го числа месяца, следующего за месяцем разукомплектации, продолжайте начислять амортизацию по образованным объектам.

Если вы применяете линейный метод, то начисляйте амортизацию исходя из определенной по п. 2 первоначальной стоимости, но той нормы амортизации, которая была установлена для исходного объекта.

Если вы начисляете амортизацию нелинейным методом, то 1-го числа месяца, следующего за месяцем разукомплектации, увеличьте суммарный баланс той амортизационной группы (подгруппы), в которую входил исходный объект, на остаточную стоимость новых объектов. Остаточную стоимость новых объектов определите как разницу между первоначальной стоимостью и суммой амортизации, определенными по п. 2.

В результате ваших действий сумма начисляемой амортизации измениться не должна.

Дополнительные расходы, необходимые для разукомплектации основного средства (услуги кадастровых инженеров, оценщиков, государственные пошлины и т.п.), включайте в прочие расходы, связанные с производством и реализацией (пп. 1, 14, 15, 40, 49 п. 1 ст. 264, пп. 1, 3 п. 7 ст. 272 НК РФ).

**Как признать в бухгалтерском учете обесценение основных средств и капитальных вложений при применении ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Основные средства и капитальные вложения проверяют на обесценение и учитывают изменения их балансовой стоимости в порядке, установленном МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов". Это следует из ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", которые обязательны к применению с 2022 г., но по решению организации могут применяться и раньше.  При наличии признаков обесценения необходимо оценить возмещаемую сумму актива. Если возмещаемая сумма окажется ниже балансовой стоимости, то следует признать убыток от обесценения актива в прочих расходах. |  |

**1. Какие признаки могут свидетельствовать об обесценении основных средств и капитальных вложений**

Об обесценении актива могут свидетельствовать следующие признаки (п. п. 12, 13, 14 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"):

* справедливая (рыночная) стоимость актива снизилась за период больше, чем обычно;
* произошли или произойдут в ближайшем будущем значительные неблагоприятные изменения в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых организация ведет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив;
* рыночные процентные ставки повысились в течение периода, что ведет к увеличению ставки дисконтирования и, вероятно, приведет к существенному снижению возмещаемой суммы;
* стоимость чистых активов организации превышает ее рыночную капитализацию;
* существуют признаки устаревания или физической порчи актива;
* произошли или произойдут в ближайшем будущем изменения в отношении интенсивности и способа использования актива (например, простой актива, планы по выбытию актива до ранее запланированной даты);
* затраты на приобретение или эксплуатацию и содержание актива значительно превышают первоначально запланированную в бюджете сумму;
* фактические чистые денежные потоки или прибыль от использования актива значительно хуже, чем запланированные показатели.

Организация может выявить для себя и другие признаки обесценения активов, которые она будет отслеживать.

**2. Когда необходимо проводить проверку на наличие признаков обесценения**

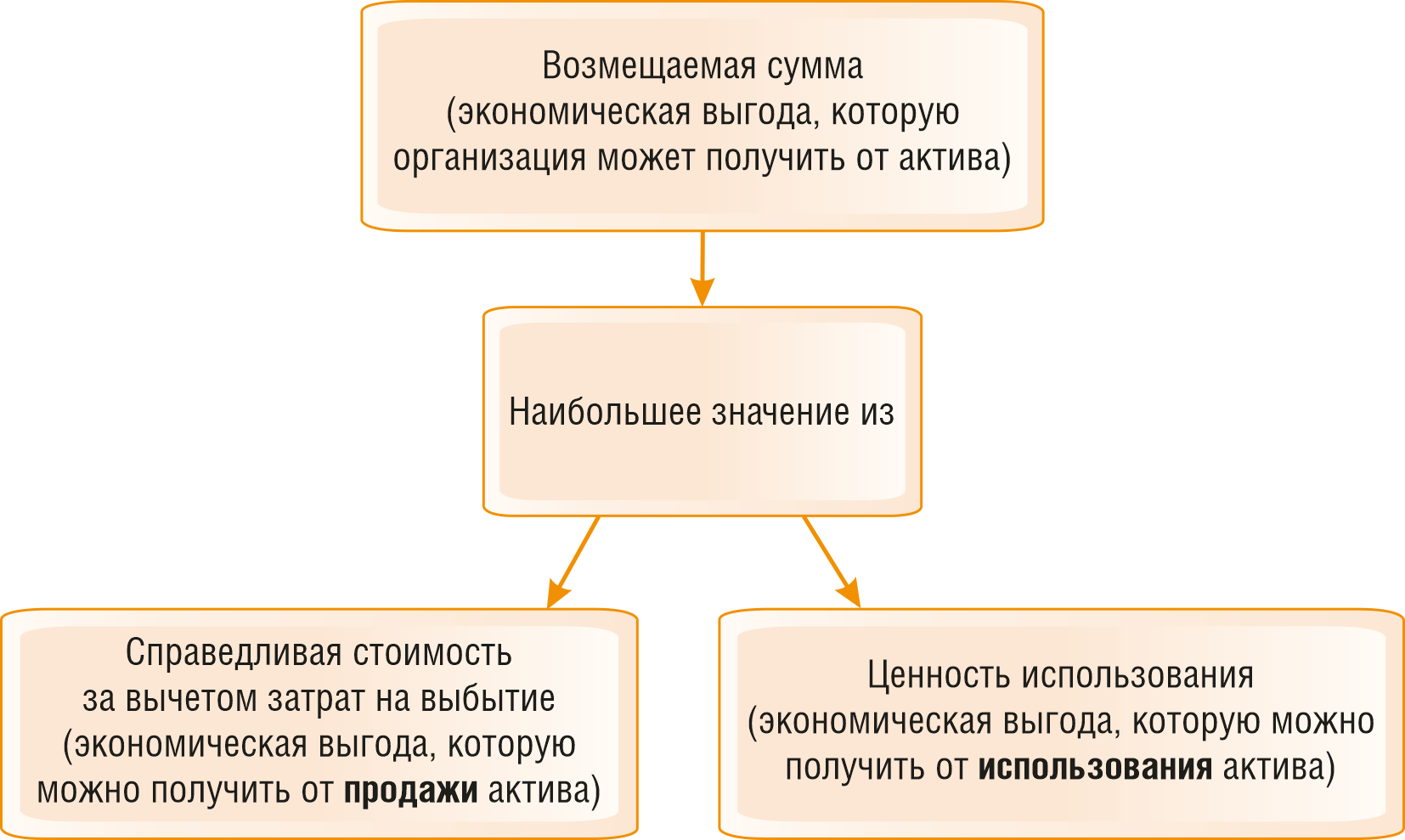
Проверять, есть ли признаки обесценения, необходимо по состоянию на каждую отчетную дату. При наличии хотя бы одного признака надо определить возмещаемую сумму актива (п. п. 8, 9 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

Углубленную проверку на наличие признаков обесценения с анализом накопленной за год информации рекомендуем провести в рамках годовой инвентаризации в целях составления годовой отчетности.

Если организация составляет отчетность ежемесячно или ежеквартально, то, на наш взгляд, на промежуточные отчетные даты специальную процедуру проверки признаков можно не инициировать, а определять возмещаемую сумму при наличии событий, очевидно приводящих к обесценению (таких, например, как остановка производства в связи с пандемией коронавируса).

**3. Как определить возмещаемую сумму актива**

Возмещаемая сумма равна справедливой стоимости ОС за вычетом затрат на выбытие или ценности использования ОС в зависимости от того, какая из этих величин больше (п. 18 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").



Для того чтобы понять, что актив не обесценен, часто достаточно знать одну из величин.

Во-первых, если хотя бы одна из них выше балансовой стоимости актива, то обесценения нет (п. 19 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

Во-вторых, в качестве возмещаемой суммы принимают ценность использования, если невозможно надежно оценить справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие (п. 20 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"). Например, если актив может использоваться только в составе имеющегося у организации комплекса и в силу этого не представляет интереса для других участников рынка.

В-третьих, возмещаемой суммой можно признать справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие, если есть основания считать, что она несущественно отличается от ценности использования (п. 21 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"). Так бывает, например, если справедливую стоимость актива определили с использованием доходного подхода.

Поэтому сначала определите ту величину, которую вам проще оценить:

* справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие;
* или ценность использования.

Если она выше балансовой стоимости, то тестирование завершено и обесценения нет.

Если она ниже балансовой стоимости, проанализируйте, можете ли вы определить вторую величину и будет ли она существенно отличаться от первой.

Если существенных отличий нет, то рассчитайте убыток от обесценения исходя из имеющейся величины.

Обратите внимание: в общем случае проверять на обесценение нужно в том числе ОС, учитываемые по переоцененной стоимости (за исключением инвестиционной недвижимости). Однако если вы оцениваете затраты на выбытие актива как пренебрежимо малые, то очевидно, что такой актив обесценен не будет и возмещаемую сумму по нему определять не нужно (п. 5 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

|  |
| --- |
| Примеры подхода к определению возмещаемой суммы ОС   * Балансовая стоимость ОС - 180 000 руб.   Справедливая стоимость ОС - 240 000 руб.  Затраты на выбытие по оценке организации - 30 000 руб.  Справедливая стоимость ОС за вычетом затрат на его выбытие - 210 000 руб. (240 000 руб. - 30 000 руб.).  Следовательно, возмещаемая сумма больше или равна 210 000 руб., она заведомо превышает балансовую стоимость (180 000 руб.). Необходимости в дальнейших расчетах нет. Актив не обесценен.   * Балансовая стоимость ОС - 280 000 руб.   Справедливая стоимость ОС - 240 000 руб.  Затраты на выбытие по оценке организации - 30 000 руб.  Ценность использования - 260 000 руб.  Возмещаемая сумма актива в этом случае равна 260 000 руб. (260 000 руб. > 240 000 руб. - 30 000 руб.) - выгоднее дальше использовать ОС, чем продать его.  Убыток от обесценения равен 20 000 руб. (280 000 руб. - 260 000 руб.).  Балансовая стоимость ОС после признания убытка от обесценения - 260 000 руб. |

**3.1. Как определить справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие**

Справедливая стоимость - это цена, которая была бы получена при продаже актива в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (п. 9 МСФО (IFRS) 13 "Справедливая стоимость").

Справедливая стоимость - это оценка, основанная на рыночных данных, но не обязательно наблюдаемая на рынке. Она может определяться расчетным путем с использованием рыночного, затратного или доходного подхода (п. п. 2, 3, 9, 21, 24 МСФО (IFRS) 13 "Справедливая стоимость"). Определить справедливую стоимость можно с помощью независимого оценщика.

Затраты на выбытие - это дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к выбытию актива (п. 6 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

**3.2. Как определить ценность использования**

Ценность использования - это дисконтированная стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается получить от использования актива (п. 6 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

При оценке будущих денежных потоков надо учесть (п. 39 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"):

* прогнозные притоки денежных средств от использования актива;
* прогнозные оттоки денежных средств, необходимые для генерирования денежных притоков от использования актива;
* чистый денежный поток, который планируется получить или выплатить за выбытие актива в конце срока его полезного использования.

Приток денежных средств - это приток денежных средств и их эквивалентов, полученных в виде выручки от продажи продукции (работ, услуг), произведенной с использованием актива.

Отток денежных средств - это затраты на производство продукции (работ, услуг) с использованием актива, затраты на поддержание текущего состояния актива, затраты по доведению объекта до состояния, пригодного к использованию (для незавершенных объектов), затраты на выбытие актива (п. п. 41, 42, 49 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

Чистый денежный поток от выбытия актива может представлять собой, например (п. 52 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"):

* поступления от продажи актива в конце его использования за вычетом затрат на продажу;
* платежи за демонтаж и утилизацию за вычетом поступлений от продажи извлеченных ценностей.

Для построения прогнозных денежных потоков возьмите наиболее поздние утвержденные бюджеты (планы) организации. Обычно их составляют на срок, не превышающий 5 лет. Иногда срок может быть более продолжительным - например, в связи с длительностью инвестиционного цикла в отрасли (п. п. 33, 35 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"). Денежные потоки до конца срока полезного использования актива спрогнозируйте путем экстраполяции запланированных в бюджете показателей с использованием показателя темпа роста в последующие годы (п. 36 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

В качестве ставки дисконтирования обычно используют рыночные ставки кредитования для аналогичных активов или средневзвешенную стоимость капитала организации (WACC) (п. 56 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета ценности использования основного средства  Оставшийся срок полезного использования автомобиля в каршеринговой организации - 5 лет.  Денежные потоки от использования актива, определенные на основе данных бюджета, следующие:   |  |  | | --- | --- | | Период | Будущий денежный поток, руб. | | 1 год | 750 000 | | 2 год | 750 000 | | 3 год | 700 000 |   Прогнозные денежные потоки, определенные путем экстраполяции бюджетных показателей, такие:   |  |  | | --- | --- | | Период | Будущий денежный поток, руб. | | 4 год | 650 000 | | 5 год | 600 000 |   Применяемая ставка дисконтирования - 9%.  Ценность использования, определенная с помощью функции ЧПС Excel, - 2 710 297 руб. |

Однако на практике достаточно редко встречаются активы, для которых можно отдельно определить ценность использования. Это связано с тем, что они генерируют денежные притоки не самостоятельно, а в составе комплекса.

Если к тому же справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие таких активов не может быть надежно определена или она ниже балансовой стоимости актива и нет оснований полагать, что она приблизительно равна его ценности использования, то действовать надо по-другому (п. п. 22, 67 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

**4. Что делать, если определить возмещаемую сумму актива не представляется возможным**

В такой ситуации следует оценить возмещаемую сумму единицы, генерирующей денежные средства (ЕГДС), к которой относится актив (п. 66 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

ЕГДС - это наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов. При определении ЕГДС учитывают в том числе то, как руководство контролирует и планирует деятельность организации (например, по товарным линиям, по видам деятельности, по местоположению отдельных подразделений, районам или регионам) (п. п. 6, 68, 69 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"). В качестве ЕГДС может быть принята вся организация в целом.

Для определения возмещаемой суммы ЕГДС справедливо все сказанное выше для отдельного актива (п. 74 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"). Но определение ценности использования ЕГДС имеет следующие особенности:

* в оценке будущих денежных оттоков учитывают в том числе затраты на замену отдельных активов, необходимых для продолжения работы ЕГДС (п. 49 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов");
* прогнозный период обычно определяют в зависимости от оставшегося срока полезного использования наиболее экономически значимого актива ЕГДС. Можно использовать расчетный средневзвешенный оставшийся срок полезного использования активов, входящих в ЕГДС, если все активы в группе примерно равнозначны:

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

Балансовой стоимостью ЕГДС, как правило, считается сумма балансовых (остаточных) стоимостей всех активов, входящих в ЕГДС (п. 76 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"):

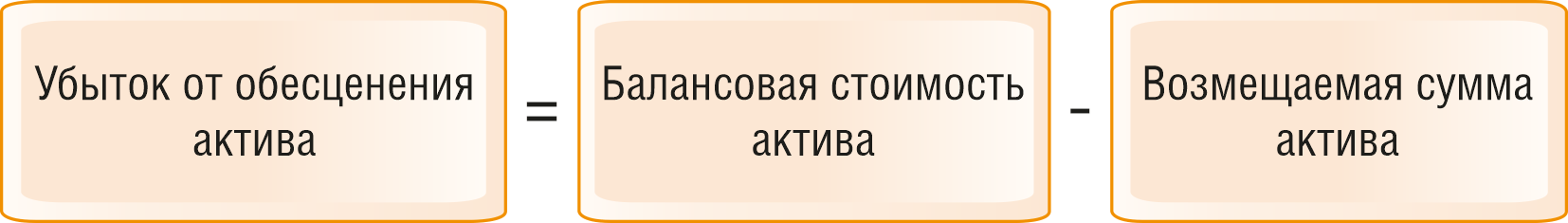
* ОС;
* НМА;
* капитальных вложений, которые осуществлены в целях замены активов, необходимых для продолжения работы ЕГДС.

Если вы определили возмещаемую сумму ЕГДС и она выше балансовой стоимости ЕГДС, то отдельные активы, входящие в группу, не обесценены, даже если их справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие ниже их балансовой стоимости (пп. "b" п. 107 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

Если же балансовая стоимость ЕГДС выше возмещаемой суммы ЕГДС, то распределите полученный убыток между активами ЕГДС.

**5. Как рассчитать убыток от обесценения**

Если вам известна возмещаемая сумма отдельного актива, то убыток от обесценения рассчитайте по формуле (п. п. 6, 8, 59 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"):



Если вам известна возмещаемая сумма ЕГДС, то действуйте так.

* Определите убыток от обесценения ЕГДС (п. п. 6, 104 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"):



* Распределите убыток от обесценения ЕГДС на отдельные активы пропорционально их балансовой стоимости (пп. "b" п. 104 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"):

Изображение выглядит как текст

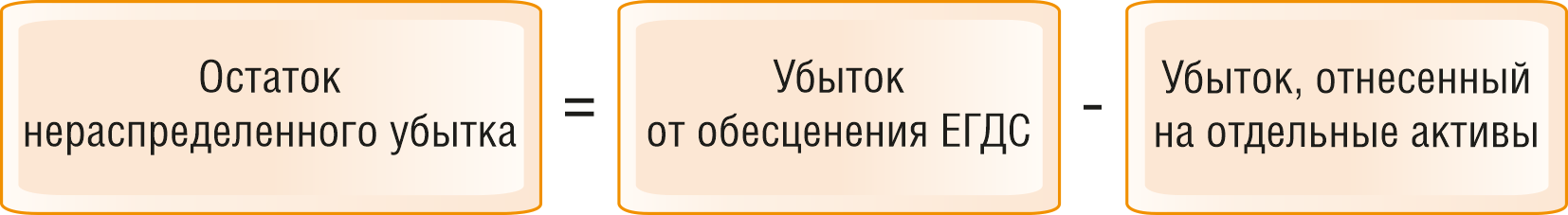
Автоматически созданное описание

* Уменьшите балансовую стоимость активов, по которым известна справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или ценность использования, на результат распределения убытка из п. 2, но не ниже наибольшего (или единственного известного) значения (п. п. 104, 105, пп. "а" п. 107 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"):

справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие;

ценности использования.

* Уменьшите балансовую стоимость активов, по которым неизвестны справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие и (или) ценность использования, на результат распределения убытка из п. 2, но не ниже нуля (п. п. 104, 105, пп. "а" п. 107 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").
* Рассчитайте остаток нераспределенного убытка:



* Определите активы, по которым наименьшая возможная оценка (максимум из справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие и ценности использования или ноль, если справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие и ценность использования неизвестны) еще не достигнута.
* Распределите остаток убытка из п. 5 пропорционально балансовой стоимости этих активов (п. 105 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"). Действуйте в порядке, описанном в п. п. 3 и 4.
* Если в результате не весь убыток распределен, то повторяйте действия из п. п. 5, 6 и 7, пока не будет выполнено одно из условий:

весь убыток от обесценения ЕГДС будет распределен;

оценка каждого из активов ЕГДС достигнет минимально возможного значения.

* Окончательную сумму признаваемого убытка по каждому активу рассчитайте путем сложения промежуточных результатов распределения по п. 3 или п. 4 и п. 7 (при наличии).

Возможна ситуация, когда не весь убыток от обесценения ЕГДС будет признан в учете - не хватит стоимости активов.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример распределения убытка от обесценения на активы ЕГДС  В состав ЕГДС входят следующие активы:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Наименование актива | Балансовая стоимость актива, руб. | Справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие, руб. | Ценность использования, руб. | | ОС-1 | 6 000 000 | 6 250 000 | - | | ОС-2 | 7 000 000 | 5 600 000 | 6 850 000 | | ОС-3 | 13 000 000 | 12 910 000 | - | | ОС-4 | 1 800 000 | - | - | | ОС-5 | 122 000 | - | - | | ОС-6 | 320 000 | - | - |   Балансовая стоимость ЕГДС - 28 242 000 руб.  Возмещаемая сумма ЕГДС - 26 382 000 руб.  Для распределения убытка от обесценения:   * определим сумму убытка от обесценения ЕГДС - 1 860 000 руб. (28 242 000 руб. - 26 382 000 руб.); * рассчитаем максимально возможную сумму уменьшения балансовой стоимости по каждому активу:  |  |  |  | | --- | --- | --- | | Наименование актива | Минимальная возможная оценка актива, руб. | Максимально возможное уменьшение балансовой стоимости актива (балансовая стоимость за вычетом минимальной возможной оценки), руб. | | ОС-1 | 6 250 000 | - | | ОС-2 | 6 850 000 | 150 000  (7 000 000 - 6 850 000) | | ОС-3 | 12 910 000 | 90 000  (13 000 000 - 12 910 000) | | ОС-4 | 0 | 1 800 000 | | ОС-5 | 0 | 122 000 | | ОС-6 | 0 | 320 000 |  * распределим убыток от обесценения ЕГДС пропорционально балансовой стоимости активов и сравним результат распределения с максимально возможным уменьшением балансовой стоимости активов.   I этап   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Наименование актива | Результат распределения убытка от обесценения ЕГДС, руб. | Максимально возможное уменьшение балансовой стоимости актива, руб. | Отнесенный на активы убыток, руб. | Балансовая стоимость активов, минимальная оценка по которым не достигнута, руб. | | графа 1 | графа 2 | графа 3 | графа 4 (наименьшее из графа 2 и графа 3) | графа 5 | | ОС-1 | 395 156,15  (1 860 000 / 28 242 000 x 6 000 000) | 0 | 0 | - | | ОС-2 | 461 015,51  (1 860 000 / 28 242 000 x 7 000 000) | 150 000 | 150 000 | - | | ОС-3 | 856 171,66  (1 860 000 / 28 242 000 x 13 000 000) | 90 000 | 90 000 | - | | ОС-4 | 118 546,85  (1 860 000 / 28 242 000 x 1 800 000) | 1 800 000 | 118 546,85 | 1 800 000 | | ОС-5 | 8 034,84  (1 860 000 / 28 242 000 x 122 000) | 122 000 | 8 034,84 | 122 000 | | ОС-6 | 21 074,99  (1 860 000 / 28 242 000 x 320 000) | 320 000 | 21 074,99 | 320 000 | | Итого | 1 860 000 | X | 387 656,68 | 2 242 000 |  * рассчитаем остаток не распределенного после I этапа убытка - 1 472 343,32 руб. (1 860 000 руб. - 387 656,68 руб.); * распределим оставшийся нераспределенным убыток от обесценения ЕГДС пропорционально балансовой стоимости активов и сравним ее с максимально возможным увеличением их балансовой стоимости.   II этап   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Наименование актива | Результат распределения убытка от обесценения ЕГДС, руб. | Максимально возможное уменьшение балансовой стоимости актива, руб. | Отнесенный на активы убыток, руб. | Балансовая стоимость активов, максимальная оценка по которым не достигнута, руб. | | графа 1 | графа 2 | графа 3 | графа 4 1 | графа 5 | | ОС-4 | 1 182 077,60  (1 472 343,32 / 2 242 000 x 1 800 000) | 1 800 000 | 1 182 077,60 | 1 800 000 | | ОС-5 | 80 118,59  (1 472 343,32 / 2 242 000 x 122 000) | 122 000 | 80 118,59 | 122 000 | | ОС-6 | 210 147,13  (1 472 343,32 / 2 242 000 x 320 000) | 320 000 | 210 147,13 | 320 000 | | Итого | 1 472 343,32 | X | 1 472 343,32 | 2 242 000 |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  |  | 1 Показатель графы 4 равен:   * графа 2, если (графа 2 + графа 4 по I этапу) <= графа 3; * (графа 3 - графа 4 по I этапу), если (графа 2 + графа 4 по I этапу) > графа 3. |  |   Общая сумма распределенного на активы убытка от обесценения ЕГДС равна 1 860 000 руб. (387 656,68 руб. + 1 472 343,32 руб.). |

**6. Как отражать в бухгалтерском учете убыток от обесценения**

Накопленное обесценение по объектам ОС и капитальным вложениям можно отражать обособленно по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств".

Если по объекту ОС нет накопленной дооценки, то включите убыток от обесценения в прочие расходы в полной сумме (п. п. 60, 61 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов", п. 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации"):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Признан убыток от обесценения | 91-2 | 02-обесценение |

Если по объекту ОС есть накопленная дооценка, то с кредитом счета 02 корреспондируют (п. п. 60, 61 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов", п. 11 ПБУ 10/99):

1. счет 83 "Добавочный капитал" в пределах суммы накопленной дооценки ОС;
2. счет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", на сумму превышения величины обесценения объекта над его дооценкой, учтенной на счете 83.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Признан убыток от обесценения в части, не превышающей накопленной дооценки ОС | 83-дооценка | 02-обесценение |
| Признан убыток от обесценения в части, превышающей накопленную дооценку объекта | 91-2 | 02-обесценение |

После признания убытка от обесценения скорректируйте регулярно начисляемую в последующие периоды амортизацию по ОС так, чтобы распределить новую балансовую стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости на оставшийся срок его полезного использования (п. 63 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

При этом полезно сохранить в учете информацию о той балансовой стоимости, которая была бы у ОС, если бы никакого убытка от обесценения по нему не признавалось, поскольку в последующем убыток от обесценения, возможно, придется восстановить.

Реализовать это можно так:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Начислена амортизация по ОС исходя из балансовой стоимости без учета обесценения | 20  и др. | 02-амортизация |
| Обесценение, распределенное на оставшийся срок полезного использования, отнесено на уменьшение затрат в виде амортизации | 02-обесценение | 20  и др. |

**Как провести инвентаризацию основных средств**

|  |
| --- |
| В ходе инвентаризации основных средств нужно проверить не только наличие самих объектов, но и их технические и (или) эксплуатационные характеристики, а также выявить неиспользуемые объекты и причины, по которым они не эксплуатируются.  Инвентаризация основных средств имеет и другие особенности. Они связаны с периодичностью ее проведения перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. |

**1. Когда проводят инвентаризацию основных средств**

Обязательную инвентаризацию основных средств перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, в отличие от других активов, разрешено проводить один раз в три года (п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, п. 1.5 Методических указаний по инвентаризации). Такую инвентаризацию называют годовой.

В рамках этой инвентаризации необходимо проверить все имеющиеся основные средства, потому что ее целью является обеспечение достоверности отчетных данных. Но вы можете распределить основные средства по группам, с тем чтобы ежегодно в пределах трехлетнего периода инвентаризировать только часть объектов.

Периодичность проведения годовой инвентаризации и график для различных групп ОС закрепите в учетной политике.

Обязательную инвентаризацию ОС проводят также в других случаях, установленных законодательством, в частности, при выявлении фактов хищения или порчи основных средств, смене материально ответственного лица, продаже предприятия как имущественного комплекса или передаче его в аренду. При этом проверяют не все объекты, а только те, которые входят в состав имущественного комплекса, находятся в зоне ответственности увольняющегося материально ответственного лица или в помещении с признаками взлома и т.п.

Добровольную инвентаризацию ОС (по инициативе организации) вы вправе провести в любое время.

**2. В каком порядке проводят инвентаризацию основных средств**

При проведении инвентаризации основных средств придерживайтесь общего порядка с учетом следующего.

1) Проверьте наличие (п. п. 3.1, 3.2 Методических указаний по инвентаризации):

* инвентарных карточек, инвентарных книг или других используемых регистров аналитического учета;
* технической документации на объекты основных средств;
* документов, подтверждающих право собственности на основные средства - объекты недвижимости.

Сопоставьте информацию, содержащуюся в различных документах. При выявлении расхождений инициируйте внесение необходимых исправлений или дополнений в регистры бухгалтерского учета.

2) Фактическое наличие объектов основных средств, которые на момент проведения инвентаризации находятся вне организации или в труднодоступных местах (морские и речные суда в рейсе, железнодорожный подвижной состав и автомобили в пути, переданное в ремонт или находящееся в составе сложных объектов оборудование и др.), по возможности проверяйте до момента их временного выбытия (установки) (п. 3.5 Методических указаний по инвентаризации). Если объекты временно выбыли или установлены до проведения инвентаризации, проводите проверку на основе документов (п. 22 Рекомендации Р-46/2013-ОК Нефтегаз "Насосно-компрессорные трубы").

3) Проверьте и внесите в описи актуальные данные индивидуально по каждому объекту ОС: наименование, прямое назначение, инвентарный номер и основные характеристики (п. п. 3.2, 3.36 Методических указаний по инвентаризации).

Допустимо приводить в описях только наименования с указанием общего количества (количества и массы):

* по однотипным предметам с одинаковой стоимостью (поступившим одновременно в одно структурное подразделение), на которые открыта одна инвентарная карточка группового учета (п. 3.4 Методических указаний по инвентаризации);
* по возрастным и половым группам животных основного стада (за исключением крупного рогатого скота, свиней, племенных животных и рабочего скота), учитываемых групповым порядком (п. 3.36 Методических указаний по инвентаризации).

Указывайте в описях остаточную (балансовую) стоимость каждого объекта или группы объектов ОС. Если будет установлено, что работы капитального характера или частичная ликвидация не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи сведения об измененной балансовой стоимости (в составе данных о фактическом наличии) (п. 3.3 Методических указаний по инвентаризации).

4) Специально выявляйте основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, а также объекты, длительное время не используемые в производственном процессе или для управленческих нужд. Составляйте на них отдельные описи (п. 3.6 Методических указаний по инвентаризации, п. 77 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств). Это необходимо для того, чтобы своевременно принять в отношении этих ОС решение о списании или продаже (п. 29 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", п. 75 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств).

**2.1. В каком порядке проводят инвентаризацию недвижимого имущества**

Инвентаризацию недвижимого имущества (земельных участков, зданий, сооружений, иных объектов, прочно связанных с землей, воздушных, морских и речных судов), учтенного в составе основных средств, в целом проводят так же, как и инвентаризацию других основных средств, но с учетом некоторых особенностей.

Помимо прочего, при инвентаризации недвижимости проверьте наличие документов (свидетельств о государственной регистрации права собственности и др.), подтверждающих право собственности на эти объекты (п. 3.2 Методических указаний по инвентаризации). Убедитесь, что реквизиты документа, подтверждающего право собственности, указаны в инвентарной карточке объекта.

Дополнительно проверьте и укажите в описях основные характеристики объектов недвижимости, например (п. 3.3 Методических указаний по инвентаризации):

* по зданиям - их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), площадь (общую полезную площадь), число этажей (без подвалов, полуподвалов и т.д.), год постройки;
* по каналам - протяженность, глубину и ширину (по дну и поверхности), искусственные сооружения, материалы крепления дна и откосов;
* по мостам - местонахождение, род материалов и основные размеры;
* по дорогам - тип дороги (шоссе, профилированная), протяженность, материалы покрытия, ширину полотна;
* по земельным угодьям в сельскохозяйственных организациях - балансовую стоимость и сумму начисленной амортизации по капитальным вложениям на коренное улучшение земель, а также местонахождение земельных участков и за кем они закреплены (отделение, бригада, другое структурное подразделение) (п. 34 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях).

|  |
| --- |
| Как провести инвентаризацию недвижимого имущества, которое не относится к основным средствам  Недвижимое имущество, которое приобретено или создано для продажи, не относится к основным средствам. Такое имущество нужно учитывать в качестве товаров или готовой продукции. Это следует из пп. "в" п. 4 ПБУ 6/01 и п. 2 ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов". Инвентаризацию такого имущества обязательно проводить ежегодно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (п. 1.5 Методических указаний по инвентаризации, п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).  Его инвентаризацию проводят в порядке, действующем для запасов.  Инвентаризационную опись можно составить по форме N ИНВ-3, а можно разработать самостоятельно. Применяемую форму нужно закрепить в учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации"). |

**3. Какими документами оформить проведение инвентаризации основных средств**

В ходе инвентаризации основных средств оформляют инвентаризационные описи (акты инвентаризации) отдельно по каждому месту нахождения ОС и материально ответственному лицу. Их составляют как минимум в двух экземплярах (п. п. 1.3, 2.5 Методических указаний по инвентаризации). Один экземпляр передают в бухгалтерию, а второй - материально ответственному лицу.

Для основных средств Госкомстатом разработана унифицированная форма описи N ИНВ-1. Она позволяет сравнить фактическое наличие с данными бухгалтерского учета и предусматривает одну общую графу для указания наименования, назначения и краткой характеристики объекта ОС. Если вам этого недостаточно, то дополните унифицированную форму отдельными графами для основных характеристик объектов и для указания причин, по которым объекты не эксплуатируются, или разработайте форму самостоятельно.

Если ваша организация занимается сельским хозяйством, при инвентаризации многолетних насаждений можно использовать форму инв. N 21-АПК, а при инвентаризации рабочего скота и продуктивных животных - форму инв. N 20-АПК.

Применяемую форму описи (акта) закрепите в учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008).

Для оформления результатов инвентаризации по основным средствам, по которым выявлены отклонения от данных бухгалтерского учета, составляют сличительные ведомости (п. 4.1 Методических указаний по инвентаризации).

Сличительные ведомости можно составить по форме N ИНВ-18, а можно разработать самостоятельно. Применяемую форму нужно закрепить в учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008).

**РАЗДЕЛ. АРЕНДА.**

**ФСБУ 25/2018: учет аренды и лизинга с 2022 г.**

**Аренда недвижимости у арендатора**

Аренду на срок не больше 12 месяцев можно учитывать как раньше - списывать арендную плату в расходы. Но такой порядок надо закрепить в учетной политике.

При аренде на срок больше 12 месяцев надо отразить право пользования активом и обязательство по аренде (п. 10 ФСБУ 25/2018).

Право пользования активом (ППА) учитывайте на счете 01 и амортизируйте. Стоимость права равна сумме обязательства по аренде и платежей, перечисленных до получения недвижимости в аренду. Срок полезного использования равен сроку аренды (п. п. 13, 17 ФСБУ 25/2018).

Обязательство по аренде покажите на счете 76 по приведенной стоимости арендных платежей. Она равна номинальной сумме будущих платежей, дисконтированной по ставке, по которой вы можете получить заем на сопоставимый срок. По этой ставке ежемесячно начисляйте проценты на остаток обязательства и уменьшайте его на текущий платеж (п. п. 14, 15, 18 ФСБУ 25/2018).

Калькулятор обязательства и процентов по аренде.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример. Учет аренды недвижимости у арендатора  Договор аренды офиса заключен 28 февраля на 18 месяцев, ежемесячный платеж 90 000 руб. (НДС - 15 000 руб., платеж без НДС - 75 000 руб.). До получения имущества платежей нет. Расчет обязательства по аренде и процентов по нему приведен здесь. Стоимость ППА равна обязательству по аренде - 1 252 700,92 руб. Амортизация - 69 594,50 руб. (1 252 700,92 руб. / 18 мес.).   |  |  |  | | --- | --- | --- | | Проводка | Операция | Сумма, руб. | | В марте | | | | Д 08.04 - К 76.07.1 | Первоначальное обязательство перед арендодателем | 1 252 700,92 | | Д 01.03 - К 08.04 | ППА | 1 252 700,92 | | Д 76.07.1 - 76.07.2 | Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде | 64 824,62 | | Д 19 - К 76.07.2 | Начислен платеж в части НДС | 15 000,00 | | Д 91.02 - К 76.07.2 | Начислены проценты | 10 175,38 | | Д 76.07.2 - К 51 | Перечислен арендный платеж | 90 000,00 | | С апреля по август следующего года | | | | Д 76.07.1 - 76.07.2 | Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде | 65 663,64  (65 884,54...  74 395,73) | | Д 19 - К 76.07.2 | Начислен платеж в части НДС | 15 000,00 | | Д 91.02 - К 76.07.2 | Начислены проценты | 9 336,36  (9 115,46...  604,27) | | Д 76.07.2 - К 51 | Перечислен арендный платеж | 90 000,00 | | Д 26 - К 02.03 | Амортизация | 69 594,50 | | В сентябре следующего года | | | | Д 26 - К 02.03 | Амортизация с корректировкой на округление | 69 594,42 | |

Те, кто вправе вести упрощенный бухучет, могут учитывать аренду как раньше, если не будут выкупать предмет аренды или сдавать его в субаренду (п. п. 11, 12 ФСБУ 25/2018).

**Краткосрочная аренда автомобиля у физлица**

При аренде автомобиля на срок менее года ведите учет как раньше: автомобиль на баланс не принимайте, арендную плату начисляйте проводкой Д 20 (26, 44) - К 60 (73, 76).

**Аренда у арендодателя**

Аренда по договорам, не предусматривающим выкуп имущества, признается операционной (п. 26 ФСБУ 25/2018).

Имущество, переданное в операционную аренду, продолжайте учитывать на счете 01. Арендную плату начисляйте, как и раньше, проводкой Д 62 - К 91, а если аренда - ваш основной вид деятельности - Д 62 - К 90 (п. п. 41, 42 ФСБУ 25/2018).

**Лизинг у лизингополучателя**

Порядок учета не зависит от того, кто признается балансодержателем имущества по договору. Вы в любом случае отражаете в учете право пользования активом и обязательство по аренде (п. п. 2, 10 ФСБУ 25/2018).

ППА учитывайте на счете 01 и амортизируйте. Стоимость права - затраты лизингодателя на покупку имущества плюс ваши затраты, необходимые для начала его использования. СПИ права пользования активом равно СПИ предмета лизинга, который определяем по общим правилам (п. п. 13, 17 ФСБУ 25/2018).

Обязательство по аренде покажите на счете 76 по справедливой стоимости предмета лизинга за минусом авансов, уплаченных вами до его получения. Справедливая стоимость - цена покупки имущества лизингодателем. На остаток обязательства ежемесячно начисляйте проценты по ставке, которая дисконтирует будущие платежи до справедливой стоимости. А затем уменьшайте обязательство с процентами на текущие платежи (п. п. 14, 15, 18 ФСБУ 25/2018).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример. Учет лизинга у лизингополучателя  В феврале 2021 г. заключен договор лизинга автомобиля и перечислен аванс - 420 000 руб. (НДС - 70 000 руб., платеж без НДС - 350 000 руб.). Автомобиль приобретен лизингодателем за 1 923 240 руб. (НДС - 320 540 руб., стоимость без НДС - 1 602 700 руб.). Ежемесячный платеж с марта 2021 г. по август 2022 г. - 90 000 руб. (НДС - 15 000 руб., стоимость без НДС - 75 000 руб.). Выкупная стоимость - 12 000 руб. (НДС - 2 000 руб., платеж без НДС - 10 000 руб.), она включена в последний платеж по договору. Расчет обязательства по аренде и процентов по нему приведен здесь. Срок полезного использования автомобиля устанавливаем 40 месяцев. Ежемесячно начисляем амортизацию - 40 067,50 руб. (1 602 700 руб. / 40 мес.). Выкупную стоимость отдельно не учитываем.   |  |  |  | | --- | --- | --- | | Проводка | Операция | Сумма, руб. | | В феврале 2021 г. | | | | Д 76.07.3 - К 51 | Перечислен аванс | 420 000 | | Д 08.04 - К 76.07.1 | Первоначальное обязательство перед лизингодателем | 1 252 700 | | Д 08.04 - К 76.07.3 | Аванс включен в ППА | 350 000 | | Д 01.03 - К 08.04 | Принято к учету ППА | 1 602 700 | | В марте 2021 г. | | | | Д 76.07.1 - 76.07.2 | Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде | 64 051,40 | | Д 19 - К 76.07.2 | Начислен платеж в части НДС | 15 000,00 | | Д 19 - К 76.07.3 | Учтен НДС по авансу | 70 000,00 | | Д 91.02 - К 76.07.2 | Начислены проценты | 10 948,60 | | Д 76.07.2 - К 51 | Перечислен арендный платеж | 90 000,00 | | Д 26 - К 02.03 | Амортизация | 40 067,50 | | С апреля 2021 г. по июль 2022 г. | | | | Д 76.07.1 - 76.07.2 | Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде | 64 611,21  (65 175,91...  73 620,12) | | Д 19 - К 76.07.2 | Начислен платеж в части НДС | 15 000,00 | | Д 91.02 - К 76.07.2 | Начислены проценты | 10 388,79  (9 824,09...  1 379,88) | | Д 76.07.2 - К 51 | Перечислен арендный платеж | 90 000,00 | | Д 26 - К 02.03 | Амортизация | 40 067,50 | | В августе 2022 г. | | | | Д 76.07.1 - 76.07.2 | Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде, включая выкупную стоимость | 84 260,93 | | Д 19 - К 76.07.2 | Начислен платеж в части НДС | 17 000,00 | | Д 91.02 - К 76.07.2 | Начислены проценты | 739,07 | | Д 76.07.2 - К 51 | Перечислен арендный платеж | 102 000,00 | | Д 26 - К 02.03 | Амортизация | 40 067,50 | | Д 01.01 - К 01.03 | Перевод ППА в ОС | 1 602 700 | | Д 02.03 - К 02.01 | Накопленная амортизация | 721 215,00 | | С сентября 2022 г. по июнь 2024 г. | | | | Д 26 - К 02.01 | Амортизация | 40 067,50 | |

Те, кто вправе вести упрощенный бухучет, могут учитывать лизинг по старым правилам для лизинга на балансе лизингополучателя (п. 14 ФСБУ 25/2018).

**Как лизингополучателю учитывать лизинговые операции при применении ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды"**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | В бухгалтерском учете при получении предмета лизинга лизингополучателю нужно признать право пользования активом (ППА) и обязательство по аренде. В дальнейшем по ППА начисляется амортизация, а обязательство по аренде увеличивается за счет начисления процентов. Уплаченные лизинговые платежи уменьшают обязательство по аренде. Такие правила установлены ФСБУ 25/2018, который обязателен к применению с 2022 г., но по решению организации может применяться уже сейчас.  Бухгалтерский учет лизинговых операций при применении ФСБУ 25/2018 (в том числе досрочном) не зависит ни от того, как ведет учет лизингодатель, ни от того, что написано в договоре по поводу учета предмета лизинга.  Налоговый учет лизинговых операций при применении ФСБУ 25/2018 останется прежним. |  |

**1. Как определить первоначальную оценку обязательства по аренде**

Обязательство по аренде представляет собой кредиторскую задолженность по уплате лизинговых платежей в будущем и в общем случае оценивается как суммарная дисконтированная стоимость этих платежей на дату получения предмета лизинга (п. п. 10, 14 ФСБУ 25/2018, п. 3 Информационного сообщения Минфина России от 25.01.2019 N ИС-учет-15).

Для дисконтирования применяют процентную ставку, при которой приведенная стоимость будущих лизинговых платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна его справедливой стоимости за вычетом авансовых платежей, уплаченных до даты получения лизингового имущества включительно (п. 15 ФСБУ 25/2018).

Негарантированная ликвидационная стоимость - это предполагаемая справедливая стоимость предмета лизинга, которую он будет иметь к концу срока лизинга, за вычетом выкупных сумм (п. 15, пп. "е" п. 7 ФСБУ 25/2018).

Итак, должно соблюдаться равенство:

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

Но при лизинге негарантированная ликвидационная стоимость обычно равна нулю, потому что договоры заключаются именно с целью приобретения имущества.

А справедливая стоимость лизингового имущества известна - это стоимость его покупки лизингодателем у поставщика (п. 1 Рекомендации Р-133/2021-ОК Лизинг "Справедливая стоимость предмета лизинга") **1**.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Если лизингодатель приобрел предмет лизинга у поставщика на нерыночных условиях, лизингополучатель принимает во внимание цену приобретения предмета лизинга с учетом анализа фактов и обстоятельств, как это изложено в п. п. В43, В44 Приложения В к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" (п. 5 Рекомендации Р-133/2021-ОК Лизинг "Справедливая стоимость предмета лизинга"). |  |

Следовательно, **величину обязательства по аренде можно рассчитать прямым путем** (без дисконтирования будущих платежей) по формуле (п. п. 3, 6 Рекомендации Р-65/2015-КпР "Ставка дисконтирования"):

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

Если переход права собственности на предмет лизинга не предусмотрен и вам неизвестна негарантированная ликвидационная стоимость, то **обязательство по аренде определите как приведенную стоимость** ваших будущих лизинговых платежей по формуле (п. п. 14, 15 ФСБУ 25/2018):

**П = Н / (1 + r)** + **Н / (1 + r)2** + ... + **Н / (1 + r)t**, где

П - приведенная стоимость лизинговых платежей;

Н - номинальная величина одного лизингового платежа без НДС;

r - ставка дисконтирования за период;

t - количество периодов до последнего платежа.

Если все предстоящие лизинговые платежи подлежат уплате в одинаковых суммах через одинаковые промежутки времени (аннуитеты), для расчета их приведенной стоимости используйте такую формулу (Рекомендация Р-65/2015-КпР "Ставка дисконтирования"):

**П** = **Н x (1 - 1 / (1 + r)n) / r**, где

П - приведенная стоимость лизинговых платежей;

Н - номинальная величина каждого лизингового платежа без НДС;

r - ставка дисконтирования за период;

n - количество лизинговых платежей.

В качестве ставки дисконтирования в этом случае возьмите ставку, по которой вы обычно привлекаете или могли бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком договора лизинга (п. 15 ФСБУ 25/2018).

Определенную вами сумму обязательства по аренде включите в фактическую стоимость ППА (п. п. 10, 13 ФСБУ 25/2018).

**2. Как в бухгалтерском учете лизингополучателя отражать полученное в лизинг имущество**

Полученное в лизинг имущество в качестве объекта основных средств лизингополучателем не признается. Вместо этого он должен при получении имущества признать право пользования активом (ППА) (п. 10 ФСБУ 25/2018).

ППА учитывают на счете 01 "Основные средства" по фактической стоимости, которую формируют на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". В нее включают (п. 13 ФСБУ 25/2018):

* величину первоначальной оценки обязательства по аренде;
* сумму авансовых платежей по договору лизинга (без НДС), перечисленных до даты получения предмета лизинга включительно;
* затраты, связанные с поступлением предмета лизинга и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях (консультационные услуги, монтаж лизингового оборудования и пр.);
* величину оценочного обязательства в связи с предстоящими расходами на демонтаж предмета лизинга, его перемещение, восстановление окружающей среды, если возникновение такого обязательства обусловлено получением лизингового имущества.

|  |
| --- |
| Как отражать в бухгалтерском учете комиссию по договору лизинга  Комиссию по договору лизинга за организацию лизинговой сделки (без учета НДС) включают в фактическую стоимость ППА (пп. "в" п. 13 ФСБУ 25/2018). |

Сформированную фактическую стоимость ППА переносят со счета 08 на счет 01 на дату, когда предмет лизинга приведен в состояние, пригодное к использованию в запланированных целях (п. 10 ФСБУ 25/2018, п. 4 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", Письма Минфина России от 03.02.2014 N 03-05-05-01/4068, от 19.06.2012 N 03-05-05-01/35, от 08.06.2012 N 03-05-05-01/31). Пригодность объекта к использованию целесообразно подтвердить первичным документом, разработанным на основе формы ОС-1.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Бухгалтерские записи, связанные с поступлением предмета лизинга | | | |
| Отражены затраты на консультационные услуги, уплату комиссии по договору лизинга, доставку предмета лизинга и т.п. | 08-ППА  (07-ППА **1**) | 60  (23  и др.) | Акт приемки-сдачи оказанных услуг  (выполненных работ),  Бухгалтерская справка  и др. |
| Отражена первоначальная оценка обязательства по аренде | 08-ППА  (07-ППА **1**) | 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 |
| Бухгалтерские записи, связанные с доведением предмета лизинга до состояния, пригодного к использованию | | | |
| Предмет лизинга передан в монтаж **1** | 08-ППА | 07-ППА | Акт о приемке-передаче оборудования в монтаж |
| Отражены затраты на сборку, монтаж предмета лизинга и т.п. | 08-ППА | 60  (23  и др.) | Акт приемки-сдачи выполненных работ  (Расчетно-платежная ведомость,  Бухгалтерская  справка-расчет  и др.) |
| На дату готовности предмета лизинга к использованию | | | |
| Принято к учету ППА | 01-ППА | 08-ППА | Акт о приведении объекта в состояние, пригодное к использованию  (Акт о вводе объекта в эксплуатацию) |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Делайте проводку в корреспонденции со счетом 07 "Оборудование к установке", если вы получаете в лизинг оборудование, требующее монтажа (п. 10 ФСБУ 25/2018). |  |

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

**3. Как в бухгалтерском учете отражать начисление процентов и уплату лизинговых платежей**

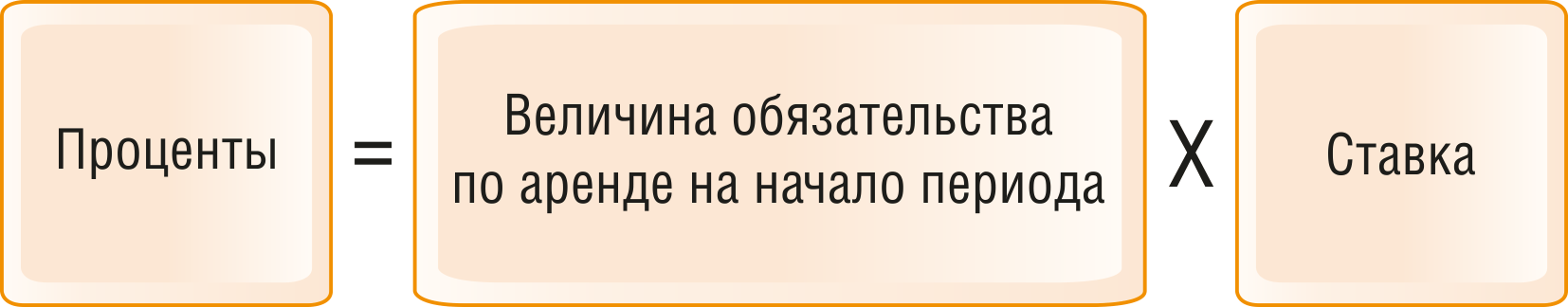
В течение срока лизинга величину обязательства по аренде увеличивайте на сумму начисляемых на нее процентов (п. 18 ФСБУ 25/2018).

Если вы первоначально оценили обязательство по аренде исходя из приведенной стоимости будущих лизинговых платежей, то для начисления процентов используйте ставку, которую вы применяли при дисконтировании.

Если вы определили первоначальную оценку обязательства по аренде прямым путем, то для начисления процентов вам сначала придется определить процентную ставку, заложенную в договоре лизинга.

|  |
| --- |
| Как определить процентную ставку, заложенную в договоре лизинга  Для определения процентной ставки вы можете использовать финансовые функции Excel:   * СТАВКА - если равные платежи перечисляются через равные промежутки времени; определяет процентную ставку за период между платежами; * ВСД - если неравные по суммам платежи перечисляются через равные промежутки времени; определяет процентную ставку за период между платежами; * ЧИСТВНДОХ - если неравные по суммам платежи перечисляются через неравные промежутки времени; определяет годовую ставку.   **Важный момент**: если известна годовая ставка, перевести ее в ставку за меньшие периоды можно, используя формулу:  **Ставка** = ((1 + **Годовая ставка**)N - 1) x 100%, где  N = 1/4 - при определении квартальной ставки;  N = 1/12 - при определении месячной ставки.  Аналогично ставку за один период можно перевести в ставку за другой период по формуле:  **Ставка-2** = ((1 + **Ставка-1**)Период-2/Период-1 - 1) x 100%.  Однако если ставка определена за период (например, год), в котором есть промежуточные платежи, то ее перевод в ставку за меньший период дает приблизительный результат, который тем не менее может обеспечить приемлемую точность для оценки процентов, причитающихся лизингодателю на конец соответствующего периода. |

Проценты начисляйте на даты уплаты лизинговых платежей, а также на отчетные даты (п. 19 ФСБУ 25/2018). Сумму процентов рассчитывайте по формуле:



Начисленные проценты учитывайте в прочих расходах в периоде их начисления, за исключением той их части, которая включается в стоимость инвестиционного актива (п. 20 ФСБУ 25/2018, п. 6 ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам").

**Уплаченные лизинговые платежи в бухгалтерском учете** относите в уменьшение величины обязательства по аренде (п. 18 ФСБУ 25/2018).

Начисление процентов и уплату лизинговых платежей отражайте такими бухгалтерскими записями:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Проценты, начисленные по обязательству по аренде, включены в прочие расходы | 91-2 | 76-обязательство по аренде |
| Проценты, начисленные по обязательству по аренде, включены в стоимость инвестиционного актива | 08  (20 **1**) | 76-обязательство по аренде |
| Перечислен лизинговый платеж (без НДС) | 76-обязательство по аренде | 51 |
| Перечислен НДС в составе лизингового платежа | 76-НДС | 51 |
| Отражен НДС, предъявленный лизингодателем | 19 | 76-НДС |
| НДС принят к вычету | 68 | 19 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Проценты включаются в стоимость продукции с длительным циклом изготовления, признаваемой инвестиционным активом, при выполнении условий п. 9 ПБУ 15/2008 (п. 7 ПБУ 15/2008, Рекомендация Р-69/2016-КпР "Включение долговых затрат в стоимость производимой продукции"). |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в бухгалтерском учете операций по договору лизинга  Организация 31.03.2021 получила в лизинг торговое оборудование сроком на три года. Оборудование переходит в ее собственность 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 начиная с месяца, следующего за месяцем получения торгового оборудования.  На монтаж оборудования, выполненный в мае 2021 г., организация истратила 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. Она равна 1,4746538%.   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | 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 | | апрель 2021 г. | 1 000 000,00 | 14 746,54 | 36 000 | 978 746,54 | | май 2021 г. | 978 746,54 | 14 433,12 | 36 000 | 957 179,66 | | июнь 2021 г. | 957 179,66 | 14 115,09 | 36 000 | 935 294,75 | | июль 2021 г. | 935 294,75 | 13 792,36 | 36 000 | 913 087,11 | | август 2021 г. | 913 087,11 | 13 464,87 | 36 000 | 890 551,98 | | сентябрь 2021 г. | 890 551,98 | 13 132,56 | 36 000 | 867 684,54 | | октябрь 2021 г. | 867 684,54 | 12 795,34 | 36 000 | 844 479,88 | | ноябрь 2021 г. | 844 479,88 | 12 453,15 | 36 000 | 820 933,03 | | декабрь 2021 г. | 820 933,03 | 12 105,92 | 36 000 | 797 038,95 | | январь 2022 г. | 797 038,95 | 11 753,57 | 36 000 | 772 792,52 | | февраль 2022 г. | 772 792,52 | 11 396,01 | 36 000 | 748 188,53 | | март 2022 г. | 748 188,53 | 11 033,19 | 36 000 | 723 221,72 | | апрель 2022 г. | 723 221,72 | 10 665,02 | 36 000 | 697 886,74 | | май 2022 г. | 697 886,74 | 10 291,41 | 36 000 | 672 178,15 | | июнь 2022 г. | 672 178,15 | 9 912,30 | 36 000 | 646 090,45 | | июль 2022 г. | 646 090,45 | 9 527,60 | 36 000 | 619 618,05 | | август 2022 г. | 619 618,05 | 9 137,22 | 36 000 | 592 755,27 | | сентябрь 2022 г. | 592 755,27 | 8 741,09 | 36 000 | 565 496,36 | | октябрь 2022 г. | 565 496,36 | 8 339,11 | 36 000 | 537 835,47 | | ноябрь 2022 г. | 537 835,47 | 7 931,21 | 36 000 | 509 766,68 | | декабрь 2022 г. | 509 766,68 | 7 517,29 | 36 000 | 481 283,97 | | январь 2023 г. | 481 283,97 | 7 097,27 | 36 000 | 452 381,24 | | февраль 2023 г. | 452 381,24 | 6 671,06 | 36 000 | 423 052,30 | | март 2023 г. | 423 052,30 | 6 238,56 | 36 000 | 393 290,86 | | апрель 2023 г. | 393 290,86 | 5 799,68 | 36 000 | 363 090,54 | | май 2023 г. | 363 090,54 | 5 354,33 | 36 000 | 332 444,87 | | июнь 2023 г. | 332 444,87 | 4 902,41 | 36 000 | 301 347,28 | | июль 2023 г. | 301 347,28 | 4 443,83 | 36 000 | 269 791,11 | | август 2023 г. | 269 791,11 | 3 978,48 | 36 000 | 237 769,59 | | сентябрь 2023 г. | 237 769,59 | 3 506,28 | 36 000 | 205 275,87 | | октябрь 2023 г. | 205 275,87 | 3 027,11 | 36 000 | 172 302,98 | | ноябрь 2023 г. | 172 302,98 | 2 540,87 | 36 000 | 138 843,85 | | декабрь 2023 г. | 138 843,85 | 2 047,47 | 36 000 | 104 891,32 | | январь 2024 г. | 104 891,32 | 1 546,78 | 36 000 | 70 438,10 | | февраль 2024 г. | 70 438,10 | 1 038,72 | 36 000 | 35 476,82 | | март 2024 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** | | | | | 31.03.2021 | | | | | Получено в лизинг торговое оборудование | 07-ППА | 76-обязательство по аренде | 1 000 000 | | В мае 2021 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 июня 2021 г.** | | | | | Начислена амортизация по ППА (1 180 000 / 6 / 12) | 44 | 02-ППА | 16 388,89 | | **Начисление процентов и уплата лизинговых платежей** | | | | | В апреле 2021 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 марте 2024 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 | |

**Как лизингополучателю отражать в учете выкуп предмета лизинга, если он применяет ФСБУ 25/2018**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | На дату перехода права собственности на предмет лизинга он признается собственным основным средством (ОС) в бухгалтерском и налоговом учете лизингополучателя.  На эту дату в бухгалтерском учете объект, который учтен в качестве права пользования активом, переводят в состав ОС.  В налоговом учете на дату перехода права собственности на выкупленное у лизингодателя имущество формируют первоначальную стоимость ОС. |  |

**1. Как лизингополучателю отражать в учете выкуп предмета лизинга в конце срока действия договора лизинга**

**1.1. Как лизингополучателю отражать выкуп предмета лизинга в бухгалтерском учете**

На дату перехода права собственности на предмет лизинга балансовую стоимость признанного права пользования активом (ППА) перенесите на стоимость собственного ОС.

**Выкупную стоимость лизингового имущества, выделенную в договоре, лизингополучатели учитывают** при формировании фактической стоимости ППА так же, как любые другие лизинговые платежи (пп. "д" п. 7, пп. "а" п. 13, п. 14 ФСБУ 25/2018). Поэтому она учитывается в расходах посредством начисления амортизации (п. 17 ФСБУ 25/2018).

Уплату выкупной стоимости, выделенной в договоре, отражайте как уплату обычного лизингового платежа.

На дату перехода права собственности на предмет лизинга сделайте следующие бухгалтерские записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Выкупленный предмет лизинга принят к учету в составе собственных ОС | 01-ОС | 01-ППА |
| Амортизация по ППА учтена как амортизация по собственному ОС | 02-ППА | 02-ОС |

**1.2. Как лизингополучателю отражать выкуп предмета лизинга в налоговом учете**

Для отражения операций по выкупу лизингового имущества в налоговом учете не имеет значения, кто учитывает лизинговое имущество по условиям договора (лизингодатель или лизингополучатель).

Важным является другое обстоятельство - выделена выкупная цена в договоре лизинга или нет.

**Выкупную стоимость лизингового имущества, выделенную в договоре лизинга,** лизингополучатели в расходах не учитывают (п. 5 ст. 270 НК РФ). На дату перехода права собственности на предмет лизинга выкупную стоимость (без учета НДС, подлежащего вычету), как правило, включают в первоначальную стоимость собственного ОС, которую погашают посредством начисления амортизации (п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 257 НК РФ).

**Если выкупная цена в договоре отдельно не выделена,** то оснований для признания в налоговом учете собственного объекта ОС нет.

|  |
| --- |
| Как отражается в учете лизингополучателя выкуп автомобиля - лизингового имущества  Отражение в учете операций по выкупу лизингового имущества не зависит от его вида. Выкуп автомобиля - лизингового имущества учитывайте в обычном порядке. Если при выкупе автомобиля вам пришлось зарегистрировать его за собой, то госпошлину за регистрацию и совершение иных регистрационных действий признайте на дату подачи документов на регистрацию:   * в расходах по обычным видам деятельности - в бухгалтерском учете (п. п. 5, 16 ПБУ 10/99 "Расходы организации"); * в первоначальной стоимости выкупленного ОС - в налоговом учете (п. 5 ст. 270, п. 1 ст. 257 НК РФ, Письмо Минфина России от 01.06.2007 N 03-03-06/2/101). |

**2. Как лизингополучателю отражать в учете досрочный выкуп предмета лизинга**

**В бухгалтерском учете** при досрочном выкупе имущества в результате изменения величины лизинговых платежей и графика их уплаты изменяется величина обязательства по аренде. Сумму такого изменения отнесите на стоимость ППА в размере, не превышающем балансовой стоимости ППА. Сумму превышения (при наличии) включите в прочие доходы текущего периода (п. 21 ФСБУ 25/2018, п. п. 4, 7, 16 ПБУ 9/99 "Доходы организации").

Бухгалтерские записи при досрочном выкупе имущества будут такими:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Перечислены платежи, причитающиеся лизингодателю при досрочном выкупе (в том числе выкупная стоимость, если она предусмотрена договором лизинга) | 76-обязательство по аренде | 51 |
| Отражен НДС, перечисленный в составе платежей лизингодателю в связи с досрочным выкупом | 76-НДС | 51 |
| Отражен НДС, предъявленный лизингодателем с выкупной цены | 19 | 76-НДС |
| Принят к вычету предъявленный НДС | 68 | 19 |
| Отражено уменьшение обязательства по аренде (не более балансовой стоимости ППА) | 76-обязательство по аренде | 01-ППА |
| Отражен прочий доход в виде разницы между величиной обязательства по аренде и балансовой стоимостью ППА (при наличии) | 76-обязательство по аренде | 91-1 |
| Выкупленный объект лизинга принят к учету в составе собственных ОС | 01-ОС | 01-ППА |
| Отражена амортизация по предмету лизинга, начисленная до перехода права собственности | 02-ППА | 02-ОС |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в бухгалтерском учете операций по досрочному выкупу предмета лизинга  Организация получила по договору лизинга производственное оборудование.  Срок действия договора - пять лет. При условии выплаты всех лизинговых платежей оборудование по окончании этого срока переходит в собственность организации.  Договор также предусматривает досрочный выкуп предмета лизинга. Согласованная выкупная стоимость составила 5 040 000 руб. (в том числе НДС - 840 000 руб.).  На дату уплаты выкупной стоимости и перехода права собственности на оборудование данные бухгалтерского учета, относящиеся к договору лизинга, такие:   * фактическая стоимость ППА - 10 000 000 руб.; * амортизация, начисленная по ППА, - 2 916 666,55 руб.; * сумма уплаченных лизинговых платежей (без учета НДС) - 9 000 000 руб.; * сумма процентов, начисленных на обязательство по аренде (с учетом процентов, начисленных на дату уплаты выкупной стоимости) - 4 043 058,79 руб.; * величина обязательства по аренде - 5 043 058,79 руб. (10 000 000 руб. + 4 043 058,79 руб. - 9 000 000 руб.).   Выкуп оборудования организация отразила следующими бухгалтерскими записями:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Перечислена выкупная стоимость оборудования (без НДС)  (5 040 000 - 840 000) | 76-обязательство по аренде | 51 | 4 200 000 | | Перечислен НДС в составе выкупной стоимости оборудования | 76-НДС | 51 | 840 000 | | Отражен НДС, предъявленный лизингодателем с выкупной цены | 19 | 76-НДС | 840 000 | | Принят к вычету предъявленный НДС | 68 | 19 | 840 000 | | Уменьшение величины обязательства по аренде отнесено на уменьшение стоимости ППА в полной сумме (так как не превышает балансовой стоимости ППА)  (5 043 058,79 - 4 200 000 < 10 000 000 - 2 916 666,55) | 76-обязательство по аренде | 01-ППА | 843 058,79 | | Выкупленное оборудование принято к учету в составе собственных ОС  (10 000 000 - 843 058,79) | 01-ОС | 01-ППА | 9 156 941,21 | | Отражена амортизация, начисленная до выкупа предмета лизинга | 02-ППА | 02-ОС | 2 916 666,55 | |

**При расчете налога на прибыль** досрочный выкуп имущества отражайте так же, как и выкуп в конце срока действия договора лизинга.

**Как при применении ФСБУ 25/2018 отражать в бухгалтерском учете и отчетности операционную аренду**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Переданные в операционную аренду основные средства продолжайте учитывать на своем балансе. В течение срока действия договора аренды признавайте доходы в виде арендных платежей и начисляйте по переданным объектам амортизацию. Такие правила установлены ФСБУ 25/2018, которое обязательно к применению с 2022 г., но по решению организации может применяться уже сейчас.  В бухгалтерской отчетности с учетом существенности раскрывайте информацию об основных средствах, находящихся в аренде, о доходах в виде арендных платежей, о связанных с исполнением договора аренды расходах и полученных (перечисленных) платежах, о задолженности арендатора и перед арендатором. |  |

**1. Как отражать операционную аренду в бухгалтерском учете**

Стоимость объектов основных средств (ОС), переданных в операционную аренду, продолжайте учитывать на счете 01 "Основные средства" (счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности") (п. 41 ФСБУ 25/2018). Продолжайте начислять по таким объектам амортизацию, за исключением случаев, когда в операционную аренду переданы ОС, не подлежащие амортизации (п. 50 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств).

Для обособленного учета стоимости переданных ОС и сумм начисленной по ним амортизации вы можете ввести аналитические счета или дополнительные субсчета к счетам 01 (03) и 02 "Амортизация основных средств". Это облегчит вам формирование показателей бухгалтерской отчетности (п. 32 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", Инструкция по применению Плана счетов).

Арендные платежи включайте (п. п. 5, 7 ПБУ 9/99 "Доходы организации"):

* в доходы от обычных видов деятельности - если предоставление имущества в аренду является предметом деятельности вашей организации;
* в прочие доходы - в ином случае.

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:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| На дату передачи объекта ОС в операционную аренду | | |
| Отражена передача объекта ОС в операционную аренду | 01-в аренде  (03-в аренде) | 01-в организации  (03-в организации) |
| Отражена сумма амортизации по переданному в операционную аренду ОС | 02-в организации | 02-в аренде |
| Равномерно в течение срока действия договора аренды (как правило, ежемесячно) | | |
| Начислен арендный платеж к получению | 76 | 91-1  (90-1) |
| Начислен НДС с арендного платежа | 91-2  (90-3) | 68 |
| Ежемесячно в течение срока действия договора аренды | | |
| Отражена сумма начисленной амортизации по объекту ОС, переданному в операционную аренду | 91-2,  26,  20 | 02-в аренде |
| На дату возврата объекта ОС арендатором | | |
| Отражен возврат объекта ОС от арендатора | 01-в организации  (03-в организации) | 01-в аренде  (03-в аренде) |
| Отражена сумма амортизации по возвращенному ОС | 02-в аренде | 02-в организации |

**2. Как отражать операционную аренду в бухгалтерской отчетности**

Информацию об объектах учета операционной аренды раскрывайте в следующих формах:

* бухгалтерском балансе;
* отчете о финансовых результатах;
* отчете о движении денежных средств;
* пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

**2.1. Как отражать информацию об объектах учета операционной аренды в бухгалтерском балансе**

**Остаточную стоимость находящихся в операционной аренде ОС** приведите в разд. I "Внеоборотные активы" бухгалтерского баланса в составе показателей по строкам (п. п. 11, 35 ПБУ 4/99, Письмо Минфина России от 30.01.2006 N 07-05-06/16):

* 1150 "Основные средства" - если в аренде находятся активы, ранее эксплуатировавшиеся вашей организацией. В случае существенности остаточной стоимости таких ОС для вашей организации укажите ее по самостоятельно введенной строке "Основные средства, переданные в аренду" или раскройте в пояснениях (п. 32 ПБУ 6/01);
* 1160 "Доходные вложения в материальные ценности" - если в аренде находятся активы, специально для этого приобретенные. Но в случае существенности остаточной стоимости фактически не используемых доходных вложений в материальные ценности рекомендуем указать ее по самостоятельно введенной строке "Доходные вложения в материальные ценности, не переданные в аренду" или раскрыть в пояснениях (п. 32 ПБУ 6/01).

**Дебиторскую задолженность по арендным платежам** отражайте в разд. II "Оборотные активы". Долгосрочную и краткосрочную дебиторскую задолженность по операционной аренде отражайте в составе показателей по дополнительным строкам, детализирующим показатель строки 1230 "Дебиторская задолженность". Если информация об этой задолженности является существенной, то приведите ее обособленно (по самостоятельно введенным строкам) (п. п. 11, 19 ПБУ 4/99).

**Задолженность перед арендаторами** по полученным авансам отражайте за минусом НДС, начисленного с аванса (предоплаты) (Письмо Минфина России от 09.01.2013 N 07-02-18/01). Если сумма несущественна, отражайте ее в составе показателя (п. 11 ПБУ 4/99):

* строки 1450 "Прочие обязательства" в разд. IV "Долгосрочные обязательства" - в части долгосрочной задолженности по операционной аренде;
* строки 1520 "Кредиторская задолженность" в разд. V "Краткосрочные обязательства" - в части краткосрочной задолженности.

Существенную информацию о кредиторской задолженности по операционной аренде отражайте в дополнительных строках, детализирующих указанные показатели (п. 11 ПБУ 4/99, Письмо Минфина России от 24.01.2011 N 07-02-18/01).

**2.2. Как отражать информацию об объектах учета операционной аренды в отчете о финансовых результатах**

Информацию о **доходах в виде арендных платежей** (без учета НДС) отражайте (п. п. 3, 18 ПБУ 9/99):

* в строке 2110 "Выручка", если они являются доходами от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99);
* в строке 2340 "Прочие доходы", если доходы от сдачи имущества в аренду не являются доходами от обычных видов деятельности (п. 7 ПБУ 9/99).

Если арендные платежи составляют пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, то отразите этот показатель в отдельных строках, детализирующих вышеуказанные строки (п. 18.1 ПБУ 9/99).

**Доход, относящийся к переменным арендным платежам**, выделяйте отдельно, если эта информация является существенной (пп. "ж" п. 47 ФСБУ 25/2018).

Информацию о **расходах, относящихся к объектам операционной аренды** (в частности, сумму начисленной амортизации), отражайте (п. 21 ПБУ 10/99):

* в строке 2120 "Себестоимость продаж", если расходы относятся к обычным видам деятельности организации (п. п. 5, 9 ПБУ 10/99);
* в строке 2350 "Прочие расходы", если расходы не относятся к обычным видам деятельности организации (п. 11 ПБУ 10/99).

В случае выделения в отчете о финансовых результатах доходов от операционной аренды суммы расходов, относящихся к этим доходам, также выделяйте (п. 21.1 ПБУ 10/99).

**Обратите внимание:** прочие доходы и связанные с ними расходы вы можете отражать свернуто (пп. "б" п. 18.2 ПБУ 9/99, п. 21.2 ПБУ 10/99).

**2.3. Как отражать информацию об объектах учета операционной аренды в отчете о движении денежных средств**

В отчете о движении денежных средств (ОДДС) арендные платежи (без НДС), полученные по договору операционной аренды, вне зависимости от того, является предоставление имущества в аренду предметом деятельности организации или нет, отразите по строке 4112 раздела "Денежные потоки от текущих операций" (пп. "б" п. 9 ПБУ 23/2011 "Отчет о движении денежных средств"). НДС отражайте в ОДДС отдельно (свернуто по всем операциям).

**2.4. Как отражать информацию об объектах учета операционной аренды в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах**

Если вы составляете пояснения по формам, содержащимся в Примере оформления пояснений, то приведите данные об остаточной стоимости переданных в операционную аренду ОС по строке 5280 "Переданные в аренду основные средства, числящиеся на балансе" в таблице 2.4 "Иное использование основных средств". Информацию о задолженности по договору аренды раскройте в таблицах разд. 5 "Дебиторская и кредиторская задолженность" в обычном порядке.

В пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах также включите информацию, предусмотренную п. п. 45, 47 ФСБУ 25/2018. В частности, раскройте характер арендной деятельности: является ли предоставление ОС в операционную аренду основным видом деятельности, виды ОС, предоставляемых в аренду, и т.п. (пп. "а" п. 45 ФСБУ 25/2018).

**Кто и в каком порядке в бухгалтерском учете начисляет амортизацию при лизинге согласно ФСБУ 25/2018**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |

В бухгалтерском учете амортизацию **начисляет только лизингополучатель,** но не по предмету лизинга. Амортизации подлежит право пользования активом (ППА). Такое правило установлено п. 17 ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды". Данный Стандарт обязателен к применению с 2022 г., но по решению организации может применяться уже сейчас. Учет у лизингополучателя, применяющего ФСБУ 25/2018 (в том числе досрочно), не зависит ни от того, как ведет учет лизингодатель, ни от того, что написано в договоре по поводу учета предмета лизинга **1**.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Для целей исчисления налога на прибыль порядок начисления амортизации при применении ФСБУ 25/2018 не меняется. Ее начисляют по амортизируемому имуществу - предмету лизинга. Делать это может как лизингополучатель, так и лизингодатель, в зависимости от того, кто из них по условиям договора учитывает предмет лизинга (п. 10 ст. 258 НК РФ). |  |

Сумму амортизации определяйте исходя из фактической стоимости ППА и срока полезного использования (СПИ) (п. 10 ФСБУ 25/2018, п. 19 ПБУ 6/01 "Учет основных средств").

СПИ определяют (п. 17 ФСБУ 25/2018, п. п. 4, 20 ПБУ 6/01):

* исходя из срока аренды, если не предполагается переход права собственности на предмет лизинга;
* ожидаемого срока службы предмета лизинга, если планируется переход права собственности на предмет лизинга.

Амортизацию рассчитывайте ежемесячно способом, установленным в учетной политике для соответствующей группы объектов ОС (п. 10 ФСБУ 25/2018, п. п. 18, 19 ПБУ 6/01).

Амортизацию по ППА начисляйте (п. п. 10, 17 ФСБУ 25/2018, п. 21 ПБУ 6/01, Письмо Минфина России от 08.06.2012 N 03-05-05-01/31):

* начиная с месяца, следующего за месяцем поступления предмета лизинга в организацию, если он пригоден для эксплуатации в запланированных целях;
* начиная с месяца, следующего за месяцем приведения предмета лизинга в состояние, пригодное для использования. Например, если предмет лизинга требует монтажа, то начинайте начислять амортизацию с месяца, следующего за месяцем окончания монтажа.

Амортизацию по правам пользования активами, предназначенными для использования в предпринимательской деятельности, ежемесячно признавайте в расходах по обычным видам деятельности (п. п. 5, 16 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

Начисление амортизации по ППА отражайте проводкой:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Начислена амортизация по ППА | 20,  26,  (44  и др.) | 02-ППА |

**Чем отличается операционная аренда от неоперационной (финансовой) в целях применения ФСБУ 25/2018**

Для арендодателя правила учета аренды зависят от того, является аренда операционной или неоперационной (финансовой). Поэтому арендодателю нужно классифицировать объекты учета аренды по каждому договору с учетом требования приоритета содержания перед формой (п. 24 ФСБУ 25/2018).

Основной признак операционной аренды - сохранение за **арендодателем** экономических выгод и рисков, обусловленных правом собственности на предмет аренды.

Главное отличие неоперационной (финансовой) аренды от операционной - переход к **арендатору** таких экономических выгод и рисков.

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)**. |

**Как организации перейти на учет аренды (лизинга) по ФСБУ 25/2018**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Для перехода на учет аренды по ФСБУ 25/2018 необходимо внести изменения или дополнения в учетную политику.  Арендодатели по действующим договорам неоперационной (финансовой) аренды пересчитывают показатели бухгалтерской отчетности ретроспективно. По договорам операционной аренды при переходе на применение ФСБУ 25/2018 пересчет показателей отчетности не требуется.  Арендаторы отражают переход на применение ФСБУ 25/2018 ретроспективно или упрощенным способом. В ряде случаев учет у арендатора не изменится. |  |

**1. С какого периода операции по договорам аренды (лизинга) учитываются согласно ФСБУ 25/2018**

Стандарт обязателен к применению с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г. Следовательно, начать отражать в бухучете операции по аренде (лизингу) по новым правилам надо с 1 января 2022 г. При этом не имеет значения, есть ли в вашем договоре лизинга условие о том, на чьем балансе учитывается предмет лизинга.

Начать применять ФСБУ 25/2018 вы можете и раньше, раскрыв этот факт в бухгалтерской (финансовой) отчетности (п. 48 ФСБУ 25/2018, п. 23 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", Приложение к Письму Минфина России от 21.01.2019 N 07-04-09/2654).

Перейти досрочно есть смысл в том году, на который приходится начало срока аренды, истекающего после 31 декабря 2022 г., если других договоров аренды у вас либо нет, либо они будут завершены до конца года перехода. В таком случае вам не придется менять порядок учета ни по одному из договоров аренды. Ведь можно не применять ФСБУ 25/2018 к договорам аренды (лизинга), исполнение которых истекает до 31 декабря года, с которого вы начали применять ФСБУ 25/2018 (п. 51 ФСБУ 25/2018).

**1.1. В каких случаях начало применения ФСБУ 25/2018 не меняет учет по договору аренды (лизинга)**

Вот эти случаи.

* Если ваша организация вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, то по договорам, исполнение которых началось до 2022 г., можно продолжать применять старый порядок учета (п. 52 ФСБУ 25/2018).
* Если срок договора завершится до 31 декабря 2022 г. (или до конца года, с которого вы стали досрочно применять ФСБУ 25/2018 к другим договорам аренды), можете учитывать его по-старому (п. 51 ФСБУ 25/2018).
* Если **вы - арендатор** (лизингополучатель) по договору, согласно которому право собственности на предмет аренды к вам не переходит и выкупить его по цене значительно ниже справедливой стоимости вы не можете, при этом вы не собираетесь сдавать предмет аренды в субаренду, то возможно, что по такому договору учет менять не придется (п. 12 ФСБУ 25/2018). Для этого надо, чтобы дополнительно выполнялось одно из условий (п. 11 ФСБУ 25/2018):
  + срок аренды не более 12 месяцев;
  + рыночная стоимость предмета аренды без учета износа не превышает 300 000 руб.;
  + ваша организация вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета.
* Если **вы - арендодатель** (лизингодатель) и классифицируете объекты учета аренды по договору в качестве объектов учета операционной аренды, то можете продолжать вести учет по этому договору так же, как вы это делали раньше (п. 41 ФСБУ 25/2018).

Во всех остальных случаях порядок учета по договору аренды (лизинга) придется изменить.

|  |
| --- |
| Что такое операционная аренда в целях применения ФСБУ 25/2018  Аренду можно отнести к операционной, если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, после его передачи арендатору остаются у арендодателя. Это может подтверждаться, в частности, любым из следующих обстоятельств (п. 26 ФСБУ 25/2018):   * срок аренды существенно меньше периода, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию; * предмет аренды - объект, имеющий неограниченный срок использования, потребительские свойства которого с течением времени не изменяются (например, земельные участки и объекты природопользования); * приведенная стоимость будущих арендных платежей на дату предоставления предмета аренды существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды.   Арендодатель, который вправе применять упрощенные способы учета, может любую аренду учитывать как операционную. Достаточно, чтобы договор не предусматривал перехода к арендатору права собственности на предмет аренды либо возможность его выкупа по цене, существенно меньшей справедливой стоимости на дату выкупа (п. 28 ФСБУ 25/2018). |

|  |
| --- |
| Что такое неоперационная (финансовая) аренда в целях применения ФСБУ 25/2018  Аренда относится к неоперационной (финансовой), если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, после его передачи переходят к арендатору. Это может подтверждаться, в частности, любым из следующих обстоятельств (п. 25 ФСБУ 25/2018):   * договором предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору, либо арендатор имеет право на его покупку по цене, значительно ниже его справедливой стоимости; * срок аренды сопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию; * приведенная стоимость будущих арендных платежей на дату заключения договора сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды; * только арендатор имеет возможность использовать предмет аренды без существенных изменений; * арендатор имеет право продлить срок аренды с арендной платой значительно ниже рыночной. |

**2. Как отразить в учетной политике переход на ФСБУ 25/2018**

Если начало применения ФСБУ 25/2018 означает для вас изменение порядка учета, необходимо внести изменения в учетную политику до 1 января года, с которого вы решили применять ФСБУ 25/2018 (п. п. 10, 12 ПБУ 1/2008).

**Арендатор (лизингополучатель) отражает в учетной политике**, например, следующую информацию:

* о неприменении ФСБУ 25/2018 к договорам, исполнение которых истекает до 31 декабря года, с которого применяется стандарт (п. 51 ФСБУ 25/2018);
* группы предметов аренды, которые не отражаются в качестве права пользования активом (ППА) при сроке аренды не более 12 месяцев (п. 11 ФСБУ 25/2018);
* о применении упрощенного порядка признания и оценки ППА и обязательства по аренде по действующим договорам при переходе на применение ФСБУ 25/2018;
* способы амортизации ППА (п. 17 ФСБУ 25/2018);
* порядок определения сроков полезного использования ППА;
* порядок признания арендных платежей в качестве расхода (равномерно или иным способом) по договорам, по которым организация воспользовалась правом не признавать предмет аренды в качестве ППА и не признавать обязательство по аренде;
* факт применения тех или иных предусмотренных в ФСБУ 25/2018 упрощенных способов ведения бухучета с описанием договоров, в отношении которых они используются;
* порядок определения фактической стоимости ППА и первоначальной оценки задолженности по аренде в случае применения упрощенных способов ведения бухучета (п. п. 13, 14 ФСБУ 25/2018).

**Арендодатель (лизингодатель)** приводит в учетной политике, например, следующую информацию (п. п. 4, 7 ПБУ 1/2008):

* о неприменении ФСБУ 25/2018 к договорам, исполнение которых истекает до 31 декабря года, с которого применяется стандарт;
* в части операционной аренды - порядок признания доходов от аренды (равномерно или иным способом) и их квалификацию (прочие или по обычным видам деятельности) (п. 42 ФСБУ 25/2018, п. п. 5, 7 ПБУ 9/99);
* при наличии права применять упрощенные способы учета - решение учитывать любую аренду как операционную (за исключением договоров, по которым право собственности на объект аренды переходит к арендатору или которые он имеет право выкупить по цене значительно ниже справедливой стоимости) (п. 28 ФСБУ 25/2018).

**3. Как арендатору (лизингополучателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018**

Если с началом применения ФСБУ 25/2018 учет по действующим договорам аренды (лизинга) у вас поменяется, то в бухгалтерском учете и отчетности придется отразить переход на новые правила.

Общий порядок перехода - ретроспективный (п. 49 ФСБУ 25/2018). Это значит, что в бухгалтерской отчетности года, в котором начато применение нового стандарта, показатели за предыдущие годы должны быть пересчитаны так, как если бы новый способ учета применялся с начала аренды по этим договорам.

Вместо этого арендатор вправе применить упрощенный порядок признания и оценки ППА и обязательства по аренде без ретроспективного пересчета показателей отчетности (п. 50 ФСБУ 25/2018).

**3.1. Как арендатору отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018 ретроспективно**

Для ретроспективного пересчета показателей отчетности арендатору (лизингополучателю) необходимо сделать следующее. По состоянию на 1 января первого года применения ФСБУ 25/2018 скорректируйте остатки или отразите входящие сальдо:

* по дебету счета 01 (03) - на фактическую стоимость ППА. Она определяется на дату предоставления предмета аренды (лизинга);
* по кредиту счета 02 - на сумму начисленной амортизации по ППА за период аренды (лизинга), предшествующий началу применения ФСБУ;
* по кредиту счета 76 - на величину обязательства по аренде (лизингу), которая определяется по формуле:

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

* по кредиту счета 96 - на сумму оценочных обязательств на демонтаж, перемещение и восстановление предмета аренды (лизинга), включенную в фактическую стоимость ППА;
* по счету 84 - на разницу между вышеуказанными дебетовыми и кредитовыми показателями.

При составлении бухгалтерской отчетности за первый год применения ФСБУ 25/2018 пересчитайте сравнительные показатели за два предыдущих года, которые отражаются в этой отчетности.

В учете арендатора по состоянию на 1 января года начала применения ФСБУ 25/2018 могут быть сделаны следующие записи (п. 49 ФСБУ 25/2018, п. 8 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25"):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| 1. Признание новых объектов учета | | |
| Отражена величина обязательства по аренде на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 01 (03)-ППА | 76-обязательство по аренде |
| Отражена сумма амортизации ППА, рассчитанная за период до начала применения ФСБУ 25/2018 | 01 (03)-ППА | 02-ППА |
| Отражена сумма оценочного обязательства на демонтаж, перемещение и восстановление предмета аренды (лизинга) | 01 (03)-ППА | 96 |
| Скорректирована стоимость ППА до его фактической стоимости на дату предоставления предмета аренды (лизинга) с отнесением разницы на нераспределенную прибыль | 01 (03)-ППА  (84) | 84  (01 (03)-ППА) |
| 2. Списание ранее признанных объектов учета | | |
| 2.1. Предмет аренды ранее не отражался на балансе арендатора (лизингополучателя) | | |
| Списан с забалансового учета предмет аренды (лизинга) в случае принятия его к учету в качестве ППА согласно ФСБУ 25/2018 |  | 001 |
| 2.2. Предмет лизинга по условиям договора учитывался у лизингополучателя | | |
| Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга за период до даты начала применения ФСБУ 25/2018 | 02-лизинг | 01 (03)-лизинг |
| Списана остаточная стоимость предмета лизинга на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 76-лизинг | 01 (03)-лизинг |
| Списана разница между суммой задолженности по лизинговым платежам и остаточной стоимостью предмета лизинга | 84  (76-лизинг) | 76-лизинг  (84) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете и отчетности арендатора перехода на ФСБУ 25/2018 с ретроспективным пересчетом показателей  На дату начала применения стандарта (01.01.2021) у организации имеется действующий договор аренды производственного помещения, согласно которому:   * дата заключения договора аренды и дата предоставления помещения в аренду (дата подписания акта приема-передачи помещения) - 01.10.2019; * срок аренды - 7 лет; * арендный платеж составляет 500 000 руб. (без учета НДС) и уплачивается ежеквартально на первое число каждого квартала; * общая сумма арендных платежей по договору - 14 000 000 руб. (без учета НДС); * договором аренды не предусмотрен переход к арендатору права собственности на помещение, а также возможность его выкупа по цене ниже рыночной; помещение не предполагается предоставлять в субаренду.   На 31.12.2020 задолженность по арендным платежам отсутствует.  Организации необходимо на дату начала применения ФСБУ 25/2018 (01.01.2021) отразить в учете ППА и обязательство по аренде, поскольку срок аренды превышает 12 месяцев, а рыночная стоимость нового аналогичного помещения - более 300 000 руб. Сделать это надо так, как будто бы стандарт применялся всегда.  Для этого организация рассчитала:  **1. Стоимость ППА и обязательство по аренде на дату получения имущества в аренду - 01.10.2019.**  Поскольку переход права собственности на помещение по окончании срока аренды не предполагается, организация признает первоначальную оценку ППА равной величине первоначальной оценки обязательства по аренде, которая, в свою очередь, определяется путем дисконтирования номинальных величин будущих арендных платежей.  У организации отсутствуют привлеченные заемные средства на условиях, сопоставимых с договором аренды, поэтому в качестве ставки дисконтирования организация приняла ставку, по которой она могла бы получить заем на сопоставимых условиях, - 11,25% годовых (исходим из того, что ставка дисконтирования не может быть определена как ставка, при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна справедливой стоимости предмета аренды).  Для дисконтирования квартальных арендных платежей организация определила квартальную ставку дисконтирования по формуле:  ставка = ((1 + годовая ставка / 100)1/4 - 1) x 100%.  В данном случае квартальная ставка равна 2,70108% (((1 + 11,25% / 100%)1/4 - 1) x 100%).  Затем каждый арендный платеж продисконтирован по формуле:  П = Н / (1+ r)t, где  П - приведенная стоимость арендного платежа;  Н - номинальная величина арендного платежа без НДС;  r - ставка дисконтирования за квартал;  t - количество кварталов до платежа.  Тогда приведенная стоимость всех арендных платежей, дисконтированных по данной ставке, **на 01.10.2019** составит 9 997 327,51 руб.:   |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Кол-во кварталов до платежа | Дата платежа | Арендная плата без НДС | Дисконтированный платеж | Кол-во кварталов до платежа | Дата платежа | Арендная плата без НДС | Дисконтированный платеж | | 0 | 01.10.2019 | 500 000,00 | 500 000,00 | 14 | 01.04.2023 | 500 000,00 | 344 286,39 | | 1 | 01.01.2020 | 500 000,00 | 486 849,80 | 15 | 01.07.2023 | 500 000,00 | 335 231,52 | | 2 | 01.04.2020 | 500 000,00 | 474 045,45 | 16 | 01.10.2023 | 500 000,00 | 326 414,79 | | 3 | 01.07.2020 | 500 000,00 | 461 577,86 | 17 | 01.01.2024 | 500 000,00 | 317 829,95 | | 4 | 01.10.2020 | 500 000,00 | 449 438,18 | 18 | 01.04.2024 | 500 000,00 | 309 470,90 | | 5 | 01.01.2021 | 500 000,00 | 437 617,77 | 19 | 01.07.2024 | 500 000,00 | 301 331,69 | | 6 | 01.04.2021 | 500 000,00 | 426 108,25 | 20 | 01.10.2024 | 500 000,00 | 293 406,54 | | 7 | 01.07.2021 | 500 000,00 | 414 901,43 | 21 | 01.01.2025 | 500 000,00 | 285 689,83 | | 8 | 01.10.2021 | 500 000,00 | 403 989,35 | 22 | 01.04.2025 | 500 000,00 | 278 176,07 | | 9 | 01.01.2022 | 500 000,00 | 393 364,27 | 23 | 01.07.2025 | 500 000,00 | 270 859,93 | | 10 | 01.04.2022 | 500 000,00 | 383 018,63 | 24 | 01.10.2025 | 500 000,00 | 263 736,20 | | 11 | 01.07.2022 | 500 000,00 | 372 945,08 | 25 | 01.01.2026 | 500 000,00 | 256 799,83 | | 12 | 01.10.2022 | 500 000,00 | 363 136,48 | 26 | 01.04.2026 | 500 000,00 | 250 045,89 | | 13 | 01.01.2023 | 500 000,00 | 353 585,84 | 27 | 01.07.2026 | 500 000,00 | 243 469,59 | |  |  |  |  |  | **Итого** | **14 000 000,00** | **9 997 327,51** |   Таким образом, первоначальная оценка обязательства по аренде на 01.10.2019 составляет **9 997 327,51** руб. В этой же сумме организация оценила стоимость ППА на 01.10.2019.  **2. Сумму амортизации ППА за 2019 и 2020 гг.**  Срок полезного использования ППА равен сроку аренды - 7 лет. Тогда сумма ежемесячной амортизации составит 119 015,80 руб. (9 997 327,51 / 7 / 12).  Амортизация за 2019 г. (два месяца - ноябрь и декабрь) - 238 031,60 руб. (119 015,80 x 2).  Амортизация за 2020 г. - 1 428 189,60 руб. (119 015,80 x 12).  Всего было бы начислено амортизации по ППА на 31.12.2020 - **1 666 221,20** руб. (238 031,60 + 1 428 189,60).  **3. Сумму процентов по арендному обязательству за 2019 и 2020 гг.,** начисленных по ставке 2,70108% за квартал:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Дата | Остаток обязательства на начало периода (кредит счета 76) | Оплата арендного платежа (дебет счета 76) | Начисление процентов по обязательству по аренде (кредит счета 76) | Остаток обязательства на конец периода (кредит счета 76) | | 01.10.2019 | 9 997 327,51 | 500 000,00 |  | 9 497 327,51 | | **31.12.2019** | 9 497 327,51 |  | 256 530,41 (9 497 327,51 x 2,70108%) | **9 753 857,92** | | 01.01.2020 | 9 753 857,92 | 500 000,00 |  | 9 253 857,92 | | 31.03.2020 | 9 253 857,92 |  | 249 954,11 (9 253 857,92 x 2,70108%) | 9 503 812,03 | | 01.04.2020 | 9 503 812,03 | 500 000,00 |  | 9 003 812,03 | | 30.06.2020 | 9 003 812,03 |  | 243 200,17 (9 003 812,03 x 2,70108%) | 9 247 012,20 | | 01.07.2020 | 9 247 012,20 | 500 000,00 |  | 8 747 012,20 | | 30.09.2020 | 8 747 012,20 |  | 236 263,80 (8 747 012,20 x 2,70108%) | 8 983 276,00 | | 01.10.2020 | 8 983 276,00 | 500 000,00 |  | 8 483 276,00 | | **31.12.2020** | 8 483 276,00 |  | 229 140,07 (8 483 276,00 x 2,70108%) | **8 712 416,07** |   Проценты за 2019 г. - 256 530,41 руб.  Проценты за 2020 г. - **958 558,15** руб. (249 954,11 + 243 200,17 + 236 263,80 + 229 140,07).  Всего было бы начислено процентов за 2019 и 2020 гг. - 1 215 088,56 руб. (256 530,41 + 958 558,15).  **4. Сумму обязательства по аренде:**   * на 31.12.2019 - **9 753 857,92** руб. (9 997 327,51 + 256 530,41 - 500 000); * на 31.12.2020 - **8 712 416,07** руб. (9 997 327,51 + 1 215 088,56 - 500 000 x 5).   В учете организации **01.01.2021** производятся следующие записи по переходу на ФСБУ 25/2018:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Отражено обязательство по аренде на дату начала применения стандарта | 01-ППА | 76-обязательство по аренде | 8 712 416,07 | | Отражена сумма амортизации ППА за 2019 и 2020 гг. | 01-ППА | 02-ППА | 1 666 221,20 | | Стоимость ППА скорректирована (уменьшена) до его первоначальной оценки на дату получения имущества в аренду  (9 997 327,51 - 8 712 416,07 - 1 666 221,20) | 84 | 01-ППА | 381 309,76 |   При составлении бухгалтерской отчетности за 2021 г. организация сделает ретроспективный пересчет сравнительных показателей за 2020 и 2019 гг. (в данном примере не рассмотрено влияние на показатели отчетности применения ПБУ 18/02).  **В бухгалтерском балансе:**   |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Пояснения | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | |  | АКТИВ |  |  |  |  | |  | I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ |  |  |  |  | |  | Основные средства | 1150 |  | +8 331 | +9 759 | |  | Право пользования активом |  |  | +8 331 | +9 759 | |  | БАЛАНС |  |  | +8 331 | +9 759 | |  | ПАССИВ |  |  |  |  | |  | III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ |  |  |  |  | |  | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 1370 |  | -381 | +5 | |  | IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |  |  |  | |  | Долгосрочное обязательство по аренде **1** |  |  | +7 554 | +8 712 | |  | V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |  |  |  | |  | Краткосрочное обязательство по аренде **1** |  |  | +1 158 | +1 042 | |  | БАЛАНС |  |  | +8 331 | +9 759 |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  |  | **1** Суммы обязательства по аренде на каждую дату представлены в бухгалтерском балансе с разбивкой на долгосрочное и краткосрочное обязательства. |  |   **В отчете о финансовых результатах:**   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Пояснения | Наименование показателя | Код | За 2021 г. | За 2020 г. | |  | Себестоимость продаж **1** | 2120 |  | (-572) | |  | Валовая прибыль (убыток) | 2100 |  | +572 | |  | Прибыль (убыток) от продаж | 2200 |  | +572 | |  | Проценты к уплате **2** | 2330 |  | (+958) | |  | Прибыль (убыток) до налогообложения | 2300 |  | -386 |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  |  | **1** Расходы уменьшены на стоимость аренды - 2 000 000 руб. (500 000 x 4) и увеличены на амортизацию ППА - 1 428 189,60 руб.  **2** Учтен процентный расход по арендному обязательству - 958 558,15 руб. |  |   **В отчете об изменениях капитала:**  **1) движение капитала**   |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Наименование показателя | Код | Уставный капитал | Собственные акции, выкупленные у акционеров | Добавочный капитал | Резервный капитал | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | Итого | | Величина капитала на 31 декабря 2019 г. | 3100 |  | ( ) |  |  | +5 | + 5 | | За 2020 г. |  |  |  |  |  |  |  | | Уменьшение капитала - всего: | 3220 |  |  |  |  | (+386) | (+386) | | в том числе: |  | X | X | X | X |  |  | | убыток | 3221 |  |  |  |  | (+386) | (+386) | | Величина капитала на 31 декабря 2020 г. | 3200 |  | ( ) |  |  | -381 | -381 |   **2) корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок**   |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2019 г. | Изменения капитала за 2020 г. | | На 31 декабря 2020 г. | | за счет чистой прибыли (убытка) | за счет иных факторов | | Капитал - всего |  |  |  |  |  | | до корректировок |  |  |  |  |  | | корректировка в связи с: |  |  |  |  |  | | изменением учетной политики |  | 5 | (386) |  | (381) | | исправлением ошибок |  |  |  |  |  | | после корректировок |  | 5 | (386) |  | (381) | | в том числе: |  |  |  |  |  | | нераспределенная прибыль (непокрытый убыток): |  |  |  |  |  | | до корректировок |  |  |  |  |  | | корректировка в связи с: |  |  |  |  |  | | изменением учетной политики |  | 5 | (386) |  | (381) | | исправлением ошибок |  |  |  |  |  | | после корректировок |  | 5 | (386) |  | (381) |   **3) чистые активы**   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Наименование показателя | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. | | Чистые активы |  | -381 | +5 |   Соответствующие данные отражены и в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2021 г. |

**3.2. Как арендатору (лизингополучателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018 без ретроспективного пересчета**

Если принято решение перейти на применение ФСБУ 25/2018 без ретроспективного пересчета показателей отчетности, арендатору (лизингополучателю) следует по состоянию **на 31 декабря** года, предшествующего переходу (п. 50 ФСБУ 25/2018, п. 7 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25"):

1. определить перечень договоров аренды (лизинга), в отношении которых требуется применение нового порядка учета;
2. признать обязательство по аренде в сумме приведенной стоимости оставшихся неуплаченными арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор (лизингополучатель) привлекал или мог бы привлечь заемные средства на сопоставимых с договором аренды условиях;
3. признать ППА по справедливой стоимости, которая равна:
   * справедливой стоимости предмета аренды, если в конце аренды предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;
   * сумме признанного обязательства по аренде, если переход права собственности не предполагается.

Если в соответствии с условиями договора лизинга предмет лизинга учитывался у лизингополучателя, то вместо признания актива и обязательства необходимо сделать корректировку их стоимостей (п. 7 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25").

Бухгалтерские записи в учете арендатора 31 декабря года, предшествующего году начала применения ФСБУ 25/2018, могут быть такими (п. 50 ФСБУ 25/2018, п. 7 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25"):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Предмет аренды (лизинга) ранее учитывался на балансе арендодателя (лизингодателя) | | |
| Приняты на учет ППА и обязательство по аренде | 01 (03)-ППА | 76-обязательство по аренде |
| Превышение суммы обязательства по аренде над стоимостью ППА отнесено на нераспределенную прибыль | 84 | 76-обязательство по аренде |
| Превышение стоимости ППА над суммой обязательства по аренде отнесено на нераспределенную прибыль | 01 (03)-ППА | 84 |
| Списан с забалансового учета предмет аренды (лизинга) в случае принятия его к учету в качестве ППА согласно ФСБУ 25/2018 |  | 001 |
| Предмет лизинга ранее учитывался на балансе у лизингополучателя | | |
| Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга до перехода на ФСБУ 25/2018 | 02-лизинг | 01 (03)-лизинг |
| Предмет лизинга переквалифицирован в ППА | 01 (03)-ППА | 01 (03)-лизинг |
| Скорректирована стоимость ППА | 84  (01 (03)-ППА) | 01 (03)-ППА  (84) |
| Текущая задолженность по лизинговым платежам переквалифицирована в обязательство по аренде | 76-лизинг | 76-обязательство по аренде |
| Скорректировано обязательство по аренде | 76-обязательство по аренде  (84) | 84  (76-обязательство по аренде) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения лизингополучателем в бухгалтерском учете перехода на ФСБУ 25/2018 без ретроспективного пересчета  На дату начала применения стандарта (01.01.2021) у организации имеется действующий договор лизинга, согласно которому:   * полученное в лизинг имущество (одна единица производственного оборудования) учитывается на балансе лизингополучателя; * договор заключен 30.09.2020 сроком на 5 лет (60 месяцев); * ежемесячный лизинговый платеж - 120 000 руб. (в том числе НДС - 20 000 руб.) уплачивается на последнее число каждого месяца; * общая сумма лизинговых платежей за весь период лизинга составляет 7 200 000 руб. (в том числе НДС - 1 200 000 руб.); * по окончании действия договора оборудование переходит в собственность лизингополучателя без уплаты дополнительных платежей.   Первый лизинговый платеж уплачен на дату заключения договора - 30.09.2020.  Оборудование получено и принято к учету также 30.09.2020.  Срок полезного использования оборудования в бухгалтерском учете - 5 лет.  На 31.12.2020 в учете организации сформировались следующие данные:   |  |  |  | | --- | --- | --- | | Показатель | Счет | Сумма, руб. | | Первоначальная стоимость лизингового имущества | Д 01-лизинг | 6 000 000  (7 200 000 - 1 200 000) | | Амортизация за октябрь - декабрь 2020 г. | К 02-лизинг | 300 000  (6 000 000 / 60 x 3) | | Оставшиеся неуплаченными лизинговые платежи (без учета НДС) | К 76-лизинг | 5 600 000  (6 000 000 - 100 000 x 4) | | Оставшийся неуплаченным в составе лизинговых платежей НДС | К 76-НДС по лизингу | 1 120 000  (1 200 000 - 20 000 x 4) |   Поскольку договором лизинга предусмотрен переход права собственности на оборудование по окончании срока действия договора, организации следует признать предмет лизинга в качестве ППА с соответствующим признанием обязательства по аренде.  Для этого организация определила:  1) стоимость ППА на 31.12.2020, которая равна справедливой стоимости оборудования на 31.12.2020. Для этого независимым оценщиком определена рыночная стоимость оборудования (без НДС) - 4 750 000 руб.;  2) ставку дисконтирования. Поскольку у организации отсутствуют привлеченные заемные средства на условиях, сопоставимых с договором лизинга, в качестве ставки дисконтирования организация приняла процентную ставку, под которую могла бы привлечь заемные средства на таких условиях, - 12% годовых.  Для дисконтирования ежемесячных лизинговых платежей организация определила месячную ставку дисконтирования по формуле:  ставка = ((1 + годовая ставка / 100)1/12 - 1) x 100%.  В данном случае месячная ставка равна 0,94888% (((1 + 12% / 100%)1/12 - 1) x 100%);  3) обязательство по аренде в сумме приведенной стоимости оставшихся неуплаченными лизинговых платежей. Для этого каждый платеж продисконтирован по формуле:  П = Н / (1 + r)t, где  П - приведенная стоимость лизингового платежа;  Н - номинальная величина лизингового платежа без НДС;  r - месячная ставка дисконтирования;  t - количество месяцев до платежа.  Тогда приведенная стоимость оставшихся неуплаченными лизинговых платежей на 31.12.2020 составит 4 328 556,93 руб.:   |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Кол-во месяцев до платежа | Дата платежа | Лизинговый платеж без НДС | Дисконтированный платеж | Кол-во месяцев до платежа | Дата платежа | Лизинговый платеж без НДС | Дисконтированный платеж | | 1 | 31.01.2021 | 100 000,00 | 99 060,04 | 29 | 31.05.2023 | 100 000,00 | 76 042,49 | | 2 | 28.02.2021 | 100 000,00 | 98 128,91 | 30 | 30.06.2023 | 100 000,00 | 75 327,73 | | 3 | 31.03.2021 | 100 000,00 | 97 206,54 | 31 | 31.07.2023 | 100 000,00 | 74 619,67 | | 4 | 30.04.2021 | 100 000,00 | 96 292,84 | 32 | 31.08.2023 | 100 000,00 | 73 918,28 | | 5 | 31.05.2021 | 100 000,00 | 95 387,72 | 33 | 30.09.2023 | 100 000,00 | 73 223,48 | | 6 | 30.06.2021 | 100 000,00 | 94 491,11 | 34 | 31.10.2023 | 100 000,00 | 72 535,20 | | 7 | 31.07.2021 | 100 000,00 | 93 602,93 | 35 | 30.11.2023 | 100 000,00 | 71 853,40 | | 8 | 31.08.2021 | 100 000,00 | 92 723,10 | 36 | 31.12.2023 | 100 000,00 | 71 178,01 | | 9 | 30.09.2021 | 100 000,00 | 91 851,54 | 37 | 31.01.2024 | 100 000,00 | 70 508,96 | | 10 | 31.10.2021 | 100 000,00 | 90 988,17 | 38 | 29.02.2024 | 100 000,00 | 69 846,20 | | 11 | 30.11.2021 | 100 000,00 | 90 132,92 | 39 | 31.03.2024 | 100 000,00 | 69 189,68 | | 12 | 31.12.2021 | 100 000,00 | 89 285,71 | 40 | 30.04.2024 | 100 000,00 | 68 539,32 | | 13 | 31.01.2022 | 100 000,00 | 88 446,46 | 41 | 31.05.2024 | 100 000,00 | 67 895,08 | | 14 | 28.02.2022 | 100 000,00 | 87 615,09 | 42 | 30.06.2024 | 100 000,00 | 67 256,89 | | 15 | 31.03.2022 | 100 000,00 | 86 791,55 | 43 | 31.07.2024 | 100 000,00 | 66 624,70 | | 16 | 30.04.2022 | 100 000,00 | 85 975,74 | 44 | 31.08.2024 | 100 000,00 | 65 998,46 | | 17 | 31.05.2022 | 100 000,00 | 85 167,60 | 45 | 30.09.2024 | 100 000,00 | 65 378,10 | | 18 | 30.06.2022 | 100 000,00 | 84 367,06 | 46 | 31.10.2024 | 100 000,00 | 64 763,57 | | 19 | 31.07.2022 | 100 000,00 | 83 574,04 | 47 | 30.11.2024 | 100 000,00 | 64 154,82 | | 20 | 31.08.2022 | 100 000,00 | 82 788,48 | 48 | 31.12.2024 | 100 000,00 | 63 551,79 | | 21 | 30.09.2022 | 100 000,00 | 82 010,30 | 49 | 31.01.2025 | 100 000,00 | 62 954,42 | | 22 | 31.10.2022 | 100 000,00 | 81 239,43 | 50 | 28.02.2025 | 100 000,00 | 62 362,68 | | 23 | 30.11.2022 | 100 000,00 | 80 475,82 | 51 | 31.03.2025 | 100 000,00 | 61 776,49 | | 24 | 31.12.2022 | 100 000,00 | 79 719,37 | 52 | 30.04.2025 | 100 000,00 | 61 195,82 | | 25 | 31.01.2023 | 100 000,00 | 78 970,04 | 53 | 31.05.2025 | 100 000,00 | 60 620,60 | | 26 | 28.02.2023 | 100 000,00 | 78 227,76 | 54 | 30.06.2025 | 100 000,00 | 60 050,79 | | 27 | 31.03.2023 | 100 000,00 | 77 492,45 | 55 | 31.07.2025 | 100 000,00 | 59 486,34 | | 28 | 30.04.2023 | 100 000,00 | 76 764,05 | 56 | 31.08.2025 | 100 000,00 | 58 927,19 | |  |  |  |  |  | **Итого** | **5 600 000,00** | **4 328 556,93** |   В учете организации **31.12.2020** производятся следующие записи:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Текущие операции по договору лизинга | | | | | Начислена амортизация за декабрь 2020 г. по предмету лизинга | 20 | 02-лизинг | 100 000,00 | | Уплачен очередной лизинговый платеж | 76-платежи | 51 | 120 000,00 | | Отражено уменьшение задолженности по лизинговым платежам без НДС | 76-лизинг | 76-платежи | 100 000,00 | | Отражено уменьшение задолженности по НДС | 76-НДС по лизингу | 76-платежи | 20 000,00 | | НДС с лизингового платежа принят к вычету | 68 | 19 | 20 000,00 | | Операции по переходу на применение ФСБУ 25/2018 | | | | | Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга  (6 000 000 / 60 x 3) | 02-лизинг | 01-лизинг | 300 000,00 | | Предмет лизинга переклассифицирован в ППА с переносом остаточной стоимости на стоимость ППА  (6 000 000 - 300 000) | 01-ППА | 01-лизинг | 5 700 000,00 | | Скорректирована стоимость ППА до справедливой стоимости предмета лизинга  (5 700 000 - 4 750 000) | 84 | 01-ППА | 950 000,00 | | Задолженность по уплате лизинговых платежей (без НДС) переклассифицирована в обязательство по аренде  (6 000 000 - 100 000 x 4) | 76-лизинг | 76-обязательство по аренде | 5 600 000,00 | | Обязательство по аренде скорректировано до приведенной стоимости неуплаченных лизинговых платежей  (5 600 000 - 4 328 556,93) | 76-обязательство по аренде | 84 | 1 271 443,07 | |

**4. Как арендодателю (лизингодателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018**

**По договорам операционной аренды** переход на ФСБУ 25/2018 не влечет изменений ни в бухгалтерском учете, ни в отчетности.

**По договорам неоперационной (финансовой) аренды** отразите переход в отчетности ретроспективно (п. 49 ФСБУ 25/2018). Это означает, что в отчетности за год, в котором вы начали применять ФСБУ 25/2018, сравнительные данные за два предыдущих года надо отразить таким образом, как если бы ФСБУ 25/2018 применялся вами с момента начала аренды.

Порядок действий при ретроспективном пересчете показателей отчетности при неоперационной (финансовой) аренде следующий.

По состоянию **на 1 января** первого года применения ФСБУ 25/2018:

1) отразите в учете по дебету счета учета расчетов с арендатором (лизингополучателем) чистую стоимость инвестиции в аренду. Ее величину определите так:

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

2) спишите с учета стоимость предмета аренды (лизинга):

* если предмет лизинга по условиям договора учитывается на балансе лизингополучателя, то отразите по кредиту счета 97 оставшуюся стоимость предмета лизинга, не включенную в расходы до момента перехода на ФСБУ 25/2018. Также спишите со счета 011 числящуюся за балансом стоимость предмета лизинга;
* если предмет аренды (лизинга) учитывался на вашем балансе, то по кредиту счета 01(03) отразите первоначальную стоимость предмета аренды (лизинга), а по дебету счета 02 - сумму амортизации, начисленной по нему до момента перехода на ФСБУ 25/2018;

3) по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" отразите разницу между вышеуказанными дебетовыми и кредитовыми показателями.

В учете арендодателя по состоянию на 1 января года начала применения ФСБУ 25/2018 могут быть сделаны следующие записи (п. 49 ФСБУ 25/2018, п. 8 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25"):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Предмет лизинга учитывался на балансе лизингополучателя | | |
| Списана оставшаяся стоимость предмета лизинга, не включенная в расходы на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 76-инвестиции | 97 |
| Стоимость инвестиции в аренду скорректирована до ее чистой стоимости на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 76-инвестиции  (84) | 84  (76-инвестиции) |
| Предмет аренды (лизинга) учитывался у арендодателя (лизингодателя) | | |
| Списана амортизация, начисленная по предмету аренды (лизинга) за весь период до даты начала применения ФСБУ 25/2018 | 02 | 01  (03) |
| Списана остаточная стоимость предмета аренды (лизинга) на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 76-инвестиции | 01  (03) |
| Стоимость инвестиции в аренду скорректирована до ее чистой стоимости на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 76-инвестиции  (84) | 84  (76-инвестиции) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете и отчетности арендодателя перехода на ФСБУ 25/2018 с ретроспективным пересчетом показателей  На дату начала применения стандарта (01.01.2021) у организации имеется действующий договор о предоставлении в лизинг автобуса, согласно которому:   * автобус приобретен у поставщика 31.03.2020, стоимость приобретения - 4 200 000 руб., в том числе НДС - 700 000 руб.; * других затрат, связанных с договором лизинга, у лизингодателя не было; * автобус передан лизингополучателю 01.04.2020; * предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя; * срок договора - 6 лет; * право собственности на предмет лизинга переходит к лизингополучателю после уплаты всех лизинговых платежей; * общая сумма лизинговых платежей за весь период - 5 760 000 руб., в том числе НДС - 960 000 руб. График платежей следующий:  |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Количество кварталов до платежа | Дата платежа | Сумма без учета НДС, руб. | Сумма НДС, руб. | Квартал | Дата платежа | Сумма без учета НДС, руб. | Сумма НДС, руб. | | Авансовый платеж за I квартал | 31.03.2020 | 200 000,00 | 40 000,00 | 13 | 30.06.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 1 | 30.06.2020 | 0,00 | 0,00 | 14 | 30.09.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 2 | 30.09.2020 | 200 000,00 | 40 000,00 | 15 | 31.12.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 3 | 31.12.2020 | 200 000,00 | 40 000,00 | 16 | 31.03.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 4 | 31.03.2021 | 200 000,00 | 40 000,00 | 17 | 30.06.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 5 | 30.06.2021 | 200 000,00 | 40 000,00 | 18 | 30.09.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 6 | 30.09.2021 | 200 000,00 | 40 000,00 | 19 | 31.12.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 7 | 31.12.2021 | 200 000,00 | 40 000,00 | 20 | 31.03.2025 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 8 | 31.03.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 | 21 | 30.06.2025 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 9 | 30.06.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 | 22 | 30.09.2025 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 10 | 30.09.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 | 23 | 31.12.2025 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 11 | 31.12.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 | 24 | 31.03.2026 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 12 | 31.03.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 |  | **Итого** | **4 800 000,00** | **960 000,00** |   На 31.12.2020 в учете организации сформировались следующие данные:   |  |  |  | | --- | --- | --- | | Показатель | Счет | Сумма, руб. | | Первоначальная стоимость имущества, переданного в лизинг | Д 03 | 3 500 000  (4 200 000 - 700 000) | | Сумма амортизации с апреля по декабрь 2020 г. (СПИ установлен равным шести годам) | К 02 | 437 500  (3 500 000 / 6 / 12 x 9) |   Задолженность лизингополучателя по оплате лизинговых платежей на 31.12.2020 отсутствует.  Организация классифицировала объекты учета аренды как объекты учета неоперационной (финансовой) аренды и должна отразить в учете чистую стоимость инвестиции в аренду, которая сформировалась бы на 01.01.2021, если бы ФСБУ 25/2018 применялся с года заключения договора лизинга. Для этого организация определила:  1) чистую стоимость инвестиции в аренду на дату передачи имущества в лизинг (01.04.2020) в размере справедливой стоимости предмета лизинга за вычетом авансового платежа - 3 300 000 руб. (3 500 000 руб. - 200 000 руб.). Поскольку автобус приобретен на рыночных условиях у независимого поставщика, в качестве справедливой стоимости принята цена приобретения предмета лизинга;  2) квартальную процентную ставку r, при которой сумма дисконтированных номинальных величин будущих лизинговых платежей (без учета авансовых платежей) равна справедливой стоимости предмета лизинга (также за вычетом авансового платежа):  3 300 000 = 200 000 / (1 + r)2 + 200 000 / (1 + r)3 + 200 000 / (1 + r)4 + ... + 200 000 / (1 + r)24.  Квартальная ставка, определенная с помощью функции Excel "ЧИСТВНДОХ", составила 0,02711, или 2,711%;  3) чистую стоимость инвестиции в аренду на дату начала применения ФСБУ 25/2018 (01.01.2021), для чего был рассчитан процентный доход, который был бы начислен за 2020 г.:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Дата | Чистая стоимость инвестиции на начало периода | Начисленные проценты | Лизинговые платежи | Чистая стоимость инвестиции на конец периода | | 1 | 2 | 3 = 2 x квартальная процентная ставка | 4 | 5 = 2 + 3 - 4 | | 01.04.2020 | 3 300 000,00 |  |  | 3 300 000,00 | | 30.06.2020 | 3 300 000,00 | 89 463,00 |  | 3 389 463,00 | | 30.09.2020 | 3 389 463,00 | 91 888,34 | 200 000,00 | 3 281 351,34 | | 31.12.2020 | 3 281 351,34 | 88 957,43 | 200 000,00 | 3 170 308,77 |   Таким образом, чистая стоимость инвестиции в аренду на 01.01.2021 составит **3 170 308,77 руб.**  В учете организации **01.01.2021** будут сделаны следующие записи по переходу на ФСБУ 25/2018:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Списана начисленная амортизация по предмету лизинга  (3 500 000 / 6 / 12 x 9) | 02 | 03 | 437 500,00 | | Списана остаточная стоимость предмета лизинга в счет формирования стоимости инвестиции в аренду  (3 500 000 - 437 500) | 76-инвестиции | 03 | 3 062 500,00 | | Разница между чистой стоимостью инвестиции в аренду на 01.01.2021 и остаточной стоимостью предмета лизинга отнесена на нераспределенную прибыль  (3 170 308,77 - 3 062 500) | 76-инвестиции | 84 | 107 808,77 |   При составлении бухгалтерской отчетности за 2021 г. организация сделает ретроспективный пересчет сравнительных показателей за 2020 г. (в данном примере не рассмотрено влияние на показатели отчетности применения ПБУ 18/02):  **В бухгалтерском балансе:**   |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Пояснения | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | |  | АКТИВ |  |  |  |  | |  | Доходные вложения в материальные ценности | 1160 |  | -3 062 |  | |  | Имущество, переданное в лизинг |  |  | -3 062 |  | |  | Дебиторская задолженность | 1230 |  | +3 170 |  | |  | Чистая стоимость инвестиции в аренду |  |  | +3 170 |  | |  | БАЛАНС |  |  | +108 |  | |  | ПАССИВ |  |  |  |  | |  | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 1370 |  | +108 |  | |  | БАЛАНС |  |  | +108 |  |   **В отчете о финансовых результатах:**   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Пояснения | Наименование показателя | Код | За 2021 г. | За 2020 г. | |  | Выручка **1** | 2110 |  | -330 | |  | Себестоимость продаж **2** | 2120 | ( ) | (-438) | |  | Валовая прибыль (убыток) | 2100 |  | +108 | |  | Прибыль (убыток) от продаж | 2200 |  | +108 | |  | Прибыль (убыток) до налогообложения | 2300 |  | +108 |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  |  | **1** Выручка уменьшена на сумму лизинговых платежей - 600 000 руб. (200 000 x 3) и увеличена на сумму процентного дохода за 2020 г. - 270 308,77 руб. (89 463,00 + 91 888,34 + 88 957,43).  **2** Себестоимость продаж уменьшена на сумму амортизации предмета лизинга - 437 500 руб. |  |   **В отчете об изменениях капитала**  **1) движение капитала**   |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Наименование показателя | Код | Уставный капитал | Собственные акции, выкупленные у акционеров | Добавочный капитал | Резервный капитал | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | Итого | | Величина капитала на 31 декабря 2019 г. | 3100 |  | ( ) |  |  |  |  | | За 2020 г. |  |  |  |  |  |  |  | | Увеличение капитала - всего: | 3210 |  |  |  |  | +108 | +108 | | в том числе: |  | X | X | X | X |  |  | | чистая прибыль | 3211 |  |  |  |  | +108 | +108 | | Величина капитала на 31 декабря 2020 г. | 3200 |  | ( ) |  |  | +108 | +108 |   **2) корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок**   |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2019 г. | Изменения капитала за 2020 г. | | На 31 декабря 2020 г. | | за счет чистой прибыли (убытка) | за счет иных факторов | | Капитал - всего |  |  |  |  |  | | до корректировок |  |  |  |  |  | | корректировка в связи с: |  |  |  |  |  | | изменением учетной политики |  |  | 108 |  | 108 | | исправлением ошибок |  |  |  |  |  | | после корректировок |  |  | 108 |  | 108 | | в том числе: |  |  |  |  |  | | нераспределенная прибыль (непокрытый убыток): |  |  |  |  |  | | до корректировок |  |  |  |  |  | | корректировка в связи с: |  |  |  |  |  | | изменением учетной политики |  |  | 108 |  | 108 | | исправлением ошибок |  |  |  |  |  | | после корректировок |  |  | 108 |  | 108 |   **3) чистые активы**   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Наименование показателя | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. | | Чистые активы |  | +108 |  |   Соответствующие данные отражены и в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2021 г. |

**Как при применении ФСБУ 25/2018 отражать в бухгалтерском учете и отчетности неоперационную (финансовую) аренду**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | При предоставлении имущества в неоперационную (финансовую) аренду арендодатель в бухгалтерском учете должен признать в качестве актива инвестицию в аренду. В течение срока действия договора арендодатель признает в доходах проценты по инвестиции в аренду. Арендные платежи учитывать в доходах не нужно.  В бухгалтерской отчетности арендодатель должен раскрывать информацию о чистой стоимости инвестиции в аренду, процентах, начисленных на задолженность по арендным платежам, и иную важную для пользователей отчетности информацию. |  |

**1. Как отражать неоперационную (финансовую) аренду в бухгалтерском учете**

**1.1. Как учитывать операции по договору аренды имущества, числящегося в составе ОС**

На дату предоставления предмета аренды арендатору признайте в качестве актива инвестицию в аренду в размере ее чистой стоимости, которая должна быть равна справедливой стоимости предмета аренды и понесенных арендодателем в связи с договором аренды затрат, за вычетом полученных на момент передачи объекта авансовых платежей. В общем случае справедливой стоимостью считается цена приобретения арендодателем предмета аренды у поставщика для арендатора. Если справедливая стоимость предмета аренды вам неизвестна, то рассчитайте чистую стоимость инвестиции через ее валовую стоимость и ставку дисконтирования (п. п. 32, 33 ФСБУ 25/2018, п. 1 Рекомендации Р-133/2021-ОК Лизинг "Справедливая стоимость предмета лизинга"). В последнем случае справедливую стоимость предмета аренды можно определить путем вычитания из чистой стоимости инвестиции затрат в связи с передачей объекта в аренду и прибавления авансовых платежей.

**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 | 60  и 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) |

**Если вы отражаете операции по договору лизинга**, то некоторые проводки будут другими: справедливая стоимость предмета лизинга списывается не со счета 01 "Основные средства" (03 "Доходные вложения в материальные ценности"), а со счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

В течение срока действия договора неоперационной аренды (в том числе договора лизинга) чистую стоимость инвестиции в аренду, отраженную в бухгалтерском учете (п. 36 ФСБУ 25/2018):

* увеличивайте на сумму процентов по инвестиции в аренду, включая их в доходы;
* уменьшайте на величину фактически полученных арендных платежей (без НДС).

Процентные доходы от инвестиции в аренду и полученные арендные платежи отражайте проводками:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| На конец месяца или квартала в течение срока действия договора аренды | | |
| Признан процентный доход за период | 76-инвестиция | 90-1  (91-1) **1** |
| Начислен НДС с суммы арендного платежа | 76-НДС | 68 |
| На дату получения арендного платежа | | |
| Уменьшена чистая стоимость инвестиции в аренду на сумму арендного платежа (без НДС) | 51 | 76-инвестиция |
| Отражено поступление НДС в составе арендного платежа | 51 | 76-НДС |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Используйте счет 90 "Продажи" (субсчет 90-1 "Выручка"), если сдача имущества в аренду является предметом деятельности вашей организации. В ином случае используйте счет 91 "Прочие доходы и расходы" (субсчет 91-1 "Прочие доходы"). |  |

**1.2. Как учитывать операции по договору аренды имущества, числящегося в составе запасов**

Если вы передаете в финансовую аренду имущество, которое перед началом аренды учитывалось в составе запасов (готовой продукции, товаров), то на дату предоставления предмета аренды арендатору сделайте следующее (п. 35 ФСБУ 25/2018):

* признайте выручку в размере справедливой стоимости предмета аренды или (если она меньше) в сумме арендных платежей, которые дисконтируются с использованием рыночной процентной ставки. НДС с выручки не начисляйте;
* признайте актив в виде инвестиции в аренду в размере признанной выручки;
* спишите в расходы балансовую стоимость запасов:

- в полной сумме, если выручку вы признали в размере справедливой стоимости предмета аренды (так как негарантированная ликвидационная стоимость в этом случае равна 0);

- в сумме за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости, если выручку признали в размере приведенной стоимости арендных платежей. При этом негарантированную ликвидационную стоимость включите в стоимость инвестиции в аренду;

* признайте расходами текущего периода затраты, связанные с договором аренды.

В бухгалтерском учете отразите это следующими записями:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Признаны выручка и чистая стоимость инвестиции в аренду | 76-инвестиция | 90-1 |
| Признана расходом стоимость переданного в аренду имущества (если выручка признана в размере приведенной стоимости арендных платежей - в сумме за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости) | 90-2 | 43  (41) |
| Приведенная негарантированная ликвидационная стоимость включена в чистую стоимость инвестиции (если выручка признана в размере приведенной стоимости арендных платежей) | 76-инвестиция | 43  (41) |
| Признаны расходы, связанные с договором аренды | 90-2 | 44 |

В течение срока действия договора чистую стоимость инвестиции в аренду, отраженную в бухгалтерском учете, увеличивайте на сумму начисленных процентов и уменьшайте на величину фактически полученных арендных платежей (без НДС) (п. 36 ФСБУ 25/2018). В бухгалтерском учете отражайте эти операции так, как описано в разд. 1.1.

**1.3. Как отражать в бухгалтерском учете выкуп предмета аренды**

При выкупе арендатором предмета аренды отразите поступление выкупной стоимости (если она выделена в договоре) так же, как поступление обычного арендного платежа. Признайте процентный доход и начислите НДС на дату перехода права собственности на предмет аренды (пп. "д" п. 7 ФСБУ 25/2018, Рекомендация Р-99/2018-ОК Лизинг "Доход от продажи предметов лизинга").

Разницу между выкупной стоимостью предмета аренды и чистой стоимостью инвестиции в аренду на дату продажи (при наличии) признайте в составе:

* доходов или расходов по обычным видам деятельности, если предоставление имущества в аренду для вас является предметом деятельности (п. 5 ПБУ 9/99, п. 5 ПБУ 10/99, п. п. 2, 5 Рекомендации Р-99/2018-ОК Лизинг "Доход от продажи предметов лизинга");
* прочих доходов или расходов - в ином случае (п. п. 4, 7 ПБУ 9/99, п. п. 4, 11 ПБУ 10/99, п. п. 4, 6 Рекомендации Р-99/2018-ОК Лизинг "Доход от продажи предметов лизинга").

**2. Как отражать неоперационную (финансовую) аренду в бухгалтерской отчетности**

Информацию об объектах учета, возникающих в связи с исполнением договора финансовой аренды, приводите в следующих формах:

* бухгалтерском балансе;
* отчете о финансовых результатах;
* отчете о движении денежных средств;
* пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

**2.1. Как отражать информацию об объектах учета неоперационной (финансовой) аренды в бухгалтерском балансе**

Чистую стоимость инвестиции в аренду отражайте в разд. II "Оборотные активы" в качестве дебиторской задолженности (пп. "а" п. 7.1 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", п. 67 МСФО (IFRS) 16 "Аренда"). Долгосрочную и краткосрочную инвестицию приводите в составе показателей, детализирующих показатель строки 1230 "Дебиторская задолженность". Если информация об этом активе является существенной, то раскройте ее обособленно (по самостоятельно введенным строкам) (п. п. 11, 19 ПБУ 4/99).

**2.2. Как отражать информацию об объектах учета неоперационной (финансовой) аренды в отчете о финансовых результатах**

**Доход в виде процентов от инвестиции в аренду** покажите в составе показателя строки:

* 2110 "Выручка", если предоставление имущества в аренду является предметом деятельности вашей организации (п. 5 ПБУ 9/99);
* 2320 "Проценты к получению" - в ином случае (п. п. 4, 7 ПБУ 9/99).

**Разницу между справедливой стоимостью предмета аренды и остаточной стоимостью ОС (стоимостью приобретения предмета лизинга)**, возникшую на дату предоставления имущества арендатору, отражайте в составе показателя строки:

* 2340 "Прочие доходы", если разница положительная;
* 2350 "Прочие расходы", если разница отрицательная.

**Выручку, признанную при передаче арендатору имущества, которое учитывалось в составе запасов,** включите в показатель строки 2110 "Выручка".

Показатель строки 2120 "Себестоимость продаж" сформируйте с учетом стоимости переданных в аренду запасов (за вычетом их приведенной негарантированной ликвидационной стоимости, если выручка признана в размере приведенной стоимости арендных платежей) и затрат, связанных с договором аренды запасов.

**При выкупе предмета аренды доход в виде разницы** между выкупной стоимостью предмета аренды и чистой стоимостью инвестиции в аренду отражайте в составе показателя строки:

* 2110 "Выручка", если доход от выбытия предмета аренды признаете доходом по обычным видам деятельности;
* 2340 "Прочие доходы" - в ином случае.

**Расход в виде разницы** между выкупной стоимостью предмета аренды и чистой стоимостью инвестиции в аренду включите в показатель строки:

* 2120 "Себестоимость продаж", если расход от выбытия предмета аренды признаете расходом по обычным видам деятельности;
* 2350 "Прочие расходы" - в ином случае.

**Если какие-либо доходы или расходы существенны** для организации, то их надо показывать по дополнительным строкам, детализирующим показатели перечисленных выше строк (п. 11 ПБУ 4/99, пп. "б" п. 45, пп. "е" п. 47 ФСБУ 25/2018, п. 7 Рекомендации Р-99/2018-ОК Лизинг "Доход от продажи предметов лизинга"). Так, доходы и связанные с их получением расходы нужно выделять в отчете о финансовых результатах, если эти доходы составляют 5% и более от общей суммы доходов организации (п. 18.1 ПБУ 9/99, п. 21.1 ПБУ 10/99).

**2.3. Как отражать информацию об объектах учета неоперационной (финансовой) аренды в отчете о движении денежных средств**

В отчете о движении денежных средств (ОДДС) арендные платежи (без НДС), полученные по договору неоперационной (финансовой) аренды, вне зависимости от того, является предоставление имущества в аренду предметом деятельности организации или нет, отразите в разделе "Денежные потоки от текущих операций" в группе статей "Поступления - всего" по строке 4112 "арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей" (пп. "б" п. 9 ПБУ 23/2011 "Отчет о движении денежных средств"). НДС отражайте в ОДДС отдельно (свернуто по всем операциям).

**2.4. Как отражать информацию об объектах учета неоперационной (финансовой) аренды в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах**

В пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах включайте информацию, предусмотренную п. п. 45, 47 ФСБУ 25/2018.

В частности, раскройте:

* характер арендной деятельности (например, является ли финансовая аренда основным видом деятельности организации, виды имущества, предоставляемого в аренду, и т.п.) (пп. "а" п. 45 ФСБУ 25/2018);
* основание и порядок расчета процентной ставки. В частности, применение фактической ставки дисконтирования или, если первоначальная дисконтированная стоимость обязательства не может быть определена прямым путем, применяемый организацией порядок определения ставки дисконтирования (пп. "в" п. 45 ФСБУ 25/2018);
* характер и порядок расчета негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды (пп. "в" п. 47 ФСБУ 25/2018);
* порядок управления рисками, связанными с правами на предмет аренды (пп. "з" п. 47 ФСБУ 25/2018);
* информацию о распределении причитающихся арендодателю арендных платежей по срокам погашения с отражением номинальных сумм арендных платежей для первых пяти лет отдельно по каждому году, для оставшегося периода - в общей сумме (пп. "д" п. 47 ФСБУ 25/2018);
* информацию о значительных изменениях чистой стоимости инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду (пп. "б" п. 47 ФСБУ 25/2018).

**Кто и в каком порядке в бухгалтерском учете начисляет амортизацию при лизинге согласно ФСБУ 25/2018**

В бухгалтерском учете амортизацию **начисляет только лизингополучатель,** но не по предмету лизинга. Амортизации подлежит право пользования активом (ППА). Такое правило установлено п. 17 ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды". Данный Стандарт обязателен к применению с 2022 г., но по решению организации может применяться уже сейчас. Учет у лизингополучателя, применяющего ФСБУ 25/2018 (в том числе досрочно), не зависит ни от того, как ведет учет лизингодатель, ни от того, что написано в договоре по поводу учета предмета лизинга **1**.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Для целей исчисления налога на прибыль порядок начисления амортизации при применении ФСБУ 25/2018 не меняется. Ее начисляют по амортизируемому имуществу - предмету лизинга. Делать это может как лизингополучатель, так и лизингодатель, в зависимости от того, кто из них по условиям договора учитывает предмет лизинга (п. 10 ст. 258 НК РФ). |  |

Сумму амортизации определяйте исходя из фактической стоимости ППА и срока полезного использования (СПИ) (п. 10 ФСБУ 25/2018, п. 19 ПБУ 6/01 "Учет основных средств").

СПИ определяют (п. 17 ФСБУ 25/2018, п. п. 4, 20 ПБУ 6/01):

* исходя из срока аренды, если не предполагается переход права собственности на предмет лизинга;
* ожидаемого срока службы предмета лизинга, если планируется переход права собственности на предмет лизинга.

Амортизацию рассчитывайте ежемесячно способом, установленным в учетной политике для соответствующей группы объектов ОС (п. 10 ФСБУ 25/2018, п. п. 18, 19 ПБУ 6/01).

Амортизацию по ППА начисляйте (п. п. 10, 17 ФСБУ 25/2018, п. 21 ПБУ 6/01, Письмо Минфина России от 08.06.2012 N 03-05-05-01/31):

* начиная с месяца, следующего за месяцем поступления предмета лизинга в организацию, если он пригоден для эксплуатации в запланированных целях;
* начиная с месяца, следующего за месяцем приведения предмета лизинга в состояние, пригодное для использования. Например, если предмет лизинга требует монтажа, то начинайте начислять амортизацию с месяца, следующего за месяцем окончания монтажа.

Амортизацию по правам пользования активами, предназначенными для использования в предпринимательской деятельности, ежемесячно признавайте в расходах по обычным видам деятельности (п. п. 5, 16 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

Начисление амортизации по ППА отражайте проводкой:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Начислена амортизация по ППА | 20,  26,  (44  и др.) | 02-ППА |

**Как арендатору учесть полученные в аренду основные средства с 2022 г.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Полученное в аренду ОС в определенных случаях вы можете учитывать на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства". Это касается ситуаций, когда договором не предусмотрены ни переход права собственности, ни возможность выкупа по цене значительно ниже справедливой стоимости и вы не предполагаете сдавать ОС в субаренду. Такие правила установлены ФСБУ 25/2018, который обязателен к применению с 2022 г., но по решению организации может применяться и ранее.  Арендные платежи в зависимости от цели использования ОС признавайте расходами по обычным видам деятельности или прочими расходами. |  |

**1. В каких случаях арендованные основные средства арендатор может учитывать на забалансовом счете**

На забалансовом счете можно учитывать полученные в аренду основные средства, если договором не предусмотрены ни переход права собственности, ни возможность выкупа по цене значительно ниже справедливой стоимости и вы не предполагаете передавать ОС в субаренду (п. 12 ФСБУ 25/2018, Инструкция по применению Плана счетов). При этом арендованный объект вы вправе учесть на забалансовом счете в любом из случаев, указанных в п. 11 ФСБУ 25/2018:

1. срок аренды - 12 месяцев или меньше;
2. стоимость аналогичного нового ОС не превышает 300 000 руб., вы можете получать от арендованного ОС экономические выгоды независимо от других активов;
3. вы вправе применять упрощенные способы ведения бухучета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

В первом случае решение о забалансовом учете арендованных ОС должно быть принято в отношении группы однородных по характеру и способу использования ОС. В остальных случаях решение можете принять по каждому ОС в отдельности. Порядок учета зафиксируйте в учетной политике (п. п. 4, 7 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

Если полученное в аренду имущество вы не учитываете на забалансовом счете, отражайте его в качестве права пользования активом так же, как лизингополучатель.

**2. Как оформить получение основных средств в аренду**

При получении ОС подпишите акт приема-передачи имущества в аренду, оформленный арендодателем. Его форма может быть согласована в качестве приложения к договору.

Рекомендуем открыть на арендованное ОС инвентарную карточку и учитывать его по инвентарному номеру, который присвоен арендодателем.

**3. Как арендатору отразить в бухучете операции по аренде основных средств**

**3.1. Как отразить в бухучете получение основных средств в аренду**

Арендованное ОС отразите в учете **на забалансовом счете** 001 "Арендованные основные средства" по стоимости, указанной в договоре, на дату получения имущества по акту приема-передачи (Инструкция по применению Плана счетов).

Такой порядок учета применяется только в определенных случаях.

**3.2. Как арендатору учесть расходы в виде арендной платы**

Арендные платежи признавайте расходами равномерно, например ежемесячно на последнее число месяца. Вы вправе применить и другой подход, отражающий характер использования экономических выгод от полученного в аренду ОС (п. 11 ФСБУ 25/2018, п. п. 16, 18 ПБУ 10/99 "Расходы организации"). Так, можно признавать арендную плату в расходах пропорционально объему выпускаемой с использованием арендуемого ОС продукции.

Основанием для признания расходов по аренде является акт об оказании услуг, если его составление предусмотрено договором аренды. В ином случае составьте бухгалтерскую справку на основании договора и акта приема-передачи имущества в аренду.

Арендную плату отразите в учете следующими проводками:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Период отражения операции |
| Если арендуемый объект вы используете при производстве или продаже продукции, реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг (п. 5 ПБУ 10/99) | | | |
| Арендная плата отражена в составе расходов по обычным видам деятельности | 20  (44  или др.) | 76 | Ежемесячно в течение срока аренды |
| Если арендуемый объект вы НЕ используете при производстве или продаже продукции, реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг (п. 11 ПБУ 10/99) | | | |
| Арендная плата отражена в составе прочих расходов | 91-2 | 76 | Ежемесячно в течение срока аренды |

Этот порядок учета применяется, только когда вы отражаете арендуемое имущество на забалансовом счете в определенных случаях.

**3.3. Как учесть расходы на ремонт арендованного имущества**

Если по условиям договора вы несете расходы на текущий и (или) капитальный ремонт полученного в аренду имущества, то отразите их следующим образом:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Период отражения операции |
| Если арендуемый объект вы используете при производстве или продаже продукции, реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг (п. 5 ПБУ 10/99) | | | |
| Расходы на ремонт полученного в аренду имущества отражены в составе расходов по обычным видам деятельности | 20  (44 и др.) | 60  (70, 69 и др.) | В периоде завершения работ |
| Если арендуемый объект вы НЕ используете при производстве или продаже продукции, реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг (п. 11 ПБУ 10/99) | | | |
| Расходы на ремонт полученного в аренду имущества отражены в составе прочих расходов | 91-2 | 60  (70, 69 и др.) | В периоде завершения работ |

**3.4. Как арендатору учесть затраты на неотделимые улучшения арендованного ОС**

Затраты на улучшения арендованного имущества отражайте в общем порядке, предусмотренном для учета затрат на улучшение и восстановление ОС.

Если по договору произведенные капитальные вложения в арендованное ОС являются собственностью арендатора, то учитывайте их в качестве объекта ОС. Инвентарным объектом в этом случае будут капитальные вложения в виде неотделимых улучшений в арендованное ОС. Стоимость такого имущества погашается путем начисления амортизации в течение срока полезного использования, равного, как правило, оставшемуся сроку аренды. Это следует из п. п. 5, 6, 17, 20 ПБУ 6/01, п. п. 3, 35 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств.

В бухучете сделайте проводки:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Период отражения операции |
| Отражены капитальные вложения в арендованное имущество | 08 | 60  (23 и др.) | В периоде завершения работ |
| Отражены в качестве ОС капитальные вложения в виде неотделимых улучшений в арендованное имущество | 01 | 08 | На дату принятия неотделимых улучшений в качестве ОС |
| Начислена амортизация по неотделимым улучшениям: |  |  | Ежемесячно в течение срока аренды |
| - если ОС вы используете при производстве или продаже продукции, реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг; | 20  (44 или др.) | 02 |
| - в иных случаях | 91-2 | 02 |
| Списана амортизация, начисленная по неотделимым улучшениям | 02 | 01 | На дату завершения аренды |

Если договором предусмотрена передача арендодателю произведенных вами капитальных вложений и компенсация понесенных вами затрат сразу по завершении работ, то спишите их на расчеты с арендодателем (п. 35 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств). В бухучете отразите проводки:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Период отражения операции |
| Отражены капитальные вложения в арендованное имущество | 08 | 60  (23 и др.) | В периоде завершения работ |
| Затраты на неотделимые улучшения списаны на расчеты с арендодателем | 76 | 08 | На дату передачи арендодателю неотделимых улучшений |
| Получена компенсация затрат от арендодателя | 51 | 76 | На дату получения денежных средств |

**3.5. Как отразить в бухучете возврат арендованного имущества**

**Спишите стоимость ОС с забалансового счета** 001 "Арендованные основные средства" при его возврате арендодателю по акту приема-передачи (возврата) имущества из аренды. Его форма может быть согласована в качестве приложения к договору аренды.

Если вы открыли инвентарную карточку на арендованное ОС, то при возврате имущества отразите в ней его выбытие.

**Как лизингополучатель отражает в бухгалтерском учете операции по договору лизинга с 2022 г.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Полученное в лизинг имущество учитывайте в качестве права пользования активом (ППА) и начисляйте по нему в течение срока полезного использования амортизацию.  Обязательство перед лизингодателем отразите в размере дисконтированной суммы лизинговых платежей. В последующем увеличивайте его на суммы начисленных процентов и уменьшайте на уплаченные лизинговые платежи.  После окончания срока лизинга и выкупа лизингового имущества отразите его в качестве объекта ОС и спишите с учета ППА.  Такие правила установлены ФСБУ 25/2018, который обязателен к применению с 2022 г., но по решению организации может применяться и раньше. |  |

**1. Как лизингополучателю отразить в учете получение имущества в лизинг**

Предмет лизинга на дату предоставления учитывайте в качестве права пользования активом (ППА). Учет ППА ведите в порядке, установленном, например (п. 10 ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды"):

* для ОС - если предмет лизинга по характеру использования относится к ОС;
* инвестиционной недвижимости, учитываемой по справедливой стоимости.

**1.1. Учет полученного в лизинг объекта ОС**

Полученный предмет лизинга, который по характеру использования относится к ОС, признайте в качестве права пользования активом (ППА) по фактической стоимости (п. п. 10, 13 ФСБУ 25/2018).

В нее включаются (п. 13 ФСБУ 25/2018):

* первоначальная оценка обязательства по лизингу. Она равна сумме приведенной стоимости будущих лизинговых платежей на дату этой оценки (п. 14 ФСБУ 25/2018);
* лизинговые платежи, которые вы осуществили на дату предоставления предмета лизинга или до этой даты;
* ваши затраты в связи с получением предмета лизинга и приведением его в состояние, пригодное для использования (например, на доставку, страхование, монтаж);
* оценочные обязательства, связанные с получением предмета лизинга (в частности, по его демонтажу и перемещению, восстановлению окружающей среды, восстановлению предмета лизинга до состояния, предусмотренного договором лизинга).

|  |
| --- |
| Как определить фактическую стоимость ППА при применении упрощенных способов учета  Если вы вправе применять упрощенные способы учета, то можете сформировать фактическую стоимость ППА исходя из первоначальной оценки обязательства по лизингу и суммы лизинговых платежей, которые вы осуществили на дату предоставления предмета лизинга или до этой даты. Иные затраты, которые в общем случае формируют фактическую стоимость ППА, признайте расходами периода, в котором они осуществлены (п. 13 ФСБУ 25/2018). Такой способ закрепите в учетной политике (п. п. 4, 7 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации"). |

**В каких случаях изменяется фактическая стоимость ППА**

Фактическая стоимость ППА изменяется, если вы:

* переоцениваете ППА. Это возможно, когда предмет лизинга по характеру использования относится к группе ОС, по которой вы приняли решение о проведении переоценки (п. 16 ФСБУ 25/2018);
* пересматриваете стоимость, например при изменении условий договора лизинга (п. 21 ФСБУ 25/2018). При изменении лизинговых платежей в результате мер, принимаемых в связи с коронавирусом, следует учитывать документ МСФО "Уступки по аренде, связанные с пандемией COVID-19 (Поправка к МСФО (IFRS) 16)" (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 05.10.2020 N 226н) и документ МСФО "Уступки по аренде, связанные с пандемией COVID-19, действующие после 30 июня 2021 года (Поправка к МСФО (IFRS) 16)" (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 20.08.2021 N 112н).

В бухучете отразите ППА следующими проводками (бухгалтерские записи по НДС в таблице не приведены).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Содержание операции** | **Дебет** | **Кредит** | **Дата отражения операции** |
| Отражено обязательство по лизинговым платежам | 08-ППА | 76-лп | Дата предоставления предмета лизинга |
| Отражены затраты в связи с поступлением предмета лизинга | 08-ППА | 23  (60 и др.) | Дата фактического осуществления расходов |
| Отражено оценочное обязательство, связанное с получением предмета лизинга | 08-ППА | 96 | Дата предоставления предмета лизинга |
| Принято к учету ППА | 01-ППА | 08-ППА | Дата предоставления предмета лизинга |

**Как определить приведенную стоимость будущих лизинговых платежей**

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

Коэффициент дисконтирования рассчитывайте по формуле:

1 / (1 + С / 100)n,

где С - ставка дисконтирования,

n - период дисконтирования в годах.

В качестве ставки дисконтирования применяйте ставку, при использовании которой приведенная стоимость будущих лизинговых платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета лизинга равна его справедливой стоимости. Справедливая стоимость определяется по правилам МСФО (п. 8 ФСБУ 25/2018). В общем случае она равна цене приобретения лизингодателем предмета лизинга у поставщика для лизингополучателя (п. 1 Рекомендации Р-133/2021-ОК Лизинг "Справедливая стоимость предмета лизинга"). Если лизингодатель приобрел предмет лизинга у поставщика на нерыночных условиях, лизингополучатель принимает во внимание цену приобретения предмета лизинга с учетом анализа фактов и обстоятельств, как это изложено в п. п. В43, В44 Приложения В к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" (п. 5 Рекомендации Р-133/2021-ОК Лизинг "Справедливая стоимость предмета лизинга").

Если вы не можете определить ставку дисконтирования приведенным способом, то применяйте ставку, по которой вы привлекаете или могли бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком лизинга (п. 15 ФСБУ 25/2018).

**1.2. Учет полученной в лизинг инвестиционной недвижимости**

При получении в лизинг инвестиционной недвижимости, в отношении которой вы применяете способ учета по справедливой стоимости, право пользования активом (ППА) учитывайте в аналогичном порядке (п. 10 ФСБУ 25/2018).

Сначала примите к учету ППА по фактической стоимости. В последующем пересматривайте оценку ППА при изменении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости (с отнесением разницы на прочие доходы или расходы).

В бухучете ППА при получении в лизинг инвестиционной недвижимости отражайте в общем порядке.

В ФСБУ 25/2018, как и в других в федеральных стандартах, не содержится определения термина "инвестиционная недвижимость". Его толкование приведено в МСФО (IAS) 40 "Инвестиционная недвижимость" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н). В нем под инвестиционной недвижимостью понимается, в частности, здание (часть здания), предназначенное для получения арендных платежей и (или) выгоды от прироста стоимости.

**2. Как лизингополучателю отразить в бухучете лизинговые платежи**

На дату предоставления предмета лизинга отразите обязательство (кредиторскую задолженность) (п. 10 ФСБУ 25/2018). Первоначально его оцените как сумму приведенной стоимости будущих лизинговых платежей на дату этой оценки (п. 14 ФСБУ 25/2018).

В течение срока лизинга обязательство по лизингу увеличивайте на сумму начисляемых процентов и уменьшайте на уплаченные лизинговые платежи (п. 18 ФСБУ 25/2018).

Проценты рассчитывайте по формуле:

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

Периодичность начисления процентов вы выбираете самостоятельно, исходя из периодичности лизинговых платежей и наступления отчетных дат (п. 19 ФСБУ 25/2018).

Начисленные проценты учитывайте в составе текущих расходов, за исключением подлежащих включению в стоимость актива (п. 20 ФСБУ 25/2018). Включение процентов в стоимость инвестиционного актива предусмотрено п. 7 ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам".

На конец периода обязательство по лизингу (приведенную стоимость будущих лизинговых платежей) определяйте по формуле:

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

|  |
| --- |
| Как первоначально оценить обязательство по лизингу при применении упрощенных способов учета  При применении упрощенных способов учета первоначально обязательство вы можете оценить исходя из суммы номинальной стоимости будущих лизинговых платежей. Такой способ закрепите в учетной политике (п. 14 ФСБУ 25/2018, п. п. 4, 7 ПБУ 1/2008). |

В бухучете начисление процентов и уплату лизинговых платежей в течение срока лизинга отразите следующими проводками.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Содержание операции** | **Дебет** | **Кредит** | **Дата (период) отражения операции** |
| Признаны проценты | 91-2 | 76-лп | В течение отчетного периода |
| Перечислен лизинговый платеж | 76-лп | 51 | Дата, указанная в выписке банка по расчетному счету |

**3. В каком порядке начисляется амортизация по предмету лизинга**

По предмету лизинга, отраженному в учете в качестве права пользования активом (ППА), начисляйте амортизацию так же, как по ОС. Исключением является полученная в лизинг инвестиционная недвижимость, учитываемая по справедливой стоимости. Амортизация по такому ППА не начисляется (п. 17 ФСБУ 25/2018).

При начислении амортизации учитывайте следующие особенности:

* начисляйте ее в течение срока полезного использования ППА, если предполагаете выкупить предмет лизинга. В ином случае - исходя из срока лизинга (п. 17 ФСБУ 25/2018);
* повышающий коэффициент, но не выше 3, можно использовать только при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка (п. 19 ПБУ 6/01 "Учет основных средств").

В бухучете начисление амортизации по ППА отразите следующей проводкой.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Содержание операции** | **Дебет** | **Кредит** | **Дата отражения операции** |
| Начислена амортизация по ППА | 20  (44 и др.) | 02-ППА | Ежемесячно |

**4. Как лизингополучателю отразить в учете выкуп лизингового имущества**

**Выкупную стоимость лизингового имущества** в качестве отдельного расхода признавать не нужно, даже если она выделена в договоре лизинга. Это обусловлено тем, что выкупная цена формирует общую сумму лизинговых платежей и, соответственно, в течение срока лизинга учитывается в расходах через амортизацию права пользования активом (ППА).

После истечения срока лизинга и уплаты всей суммы лизинговых платежей обязательство по лизингу полностью погашается и к вам переходит право собственности на предмет лизинга. В связи с этим включите лизинговое имущество в состав собственных ОС, спишите с учета ППА и начисленную по нему амортизацию. В бухучете такая операция отражается в аналитике по счетам 01 "Основные средства" и 02 "Амортизация основных средств".

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Содержание операции** | **Дебет** | **Кредит** | **Дата отражения операции** |
| Выкупленный предмет лизинга принят к учету в составе собственных ОС | 01-с | 01-ППА | Дата перехода к лизингополучателю права собственности на лизинговое имущество |
| Отражена сумма амортизации, начисленная по предмету лизинга до его выкупа | 02-ППА | 02-с | Дата перехода к лизингополучателю права собственности на лизинговое имущество |

**При досрочном выкупе предмета лизинга** в бухучете досрочную уплату лизинговых платежей отразите следующими проводками.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Содержание операции** | **Дебет** | **Кредит** | **Дата отражения операции** |
| Перечислена оставшаяся сумма лизинговых платежей | 76-лп | 51 | Дата, указанная в выписке банка по расчетному счету |
| Выкупленный предмет лизинга принят к учету в составе собственных ОС | 01-с | 01-ППА | Дата перехода к лизингополучателю права собственности на лизинговое имущество |
| Отражена сумма амортизации, начисленная по предмету лизинга до его выкупа | 02-ППА | 02-с | Дата перехода к лизингополучателю права собственности на лизинговое имущество |

**5. Как лизингополучателю учесть возврат предмета лизинга при расторжении договора**

При расторжении договора лизинга и возврате лизингового имущества вы списываете с учета право пользования активом (ППА) и сумму начисленной по нему амортизации, а также обязательство (кредиторскую задолженность) по лизингу (п. 23 ФСБУ 25/2018).

Если сумма кредиторской задолженности меньше недоамортизированной части ППА, спишите разницу в состав прочих расходов.

Если кредиторская задолженность больше недоамортизированной части ППА, признайте прочий доход в сумме такого превышения.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Содержание операции** | **Дебет** | **Кредит** | **Дата отражения операции** |
| Списана фактическая стоимость ППА | 01-выбытие | 01-ППА | Дата возврата предмета лизинга лизингодателю |
| Отражена амортизация по ППА, начисленная к моменту расторжения договора | 02-ППА | 01-выбытие | Дата возврата предмета лизинга лизингодателю |
| Списаны недоамортизированная часть ППА и обязательство по лизингу | 76-лп | 01-выбытие | Дата возврата предмета лизинга лизингодателю |
| Признан прочий доход (расход) в сумме разницы между обязательством по лизингу и недоамортизированной частью ППА | 76-лп  (91-2) | 91-1  (01-выбытие) | Дата возврата предмета лизинга лизингодателю |

**Как лизингодателю отражать в учете операции по договорам лизинга, если он применяет ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды"**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | В бухгалтерском учете в качестве актива отражайте чистую стоимость инвестиции в аренду. В составе доходов по обычным видам деятельности учитывайте процентные начисления по этой инвестиции.  В налоговом учете лизинговые платежи включайте в доходы от реализации. А как признавать расходы на приобретение предмета лизинга, зависит от того, кто учитывает лизинговое имущество по условиям договора (лизингодатель или лизингополучатель). |  |

**1. Как учитывать лизинговое имущество**

**1.1. Как учитывать лизинговое имущество в бухгалтерском учете**

Предмет лизинга в качестве актива в учете лизингодателя не отражается. На дату предоставления предмета лизинга лизингополучателю ваша организация должна признать в качестве актива инвестицию в аренду. Лизингодатели отражают такой актив в размере **чистой стоимости инвестиции в аренду** на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (п. п. 32, 33 ФСБУ 25/2018).

Чистую стоимость инвестиции в аренду обычно определяют путем дисконтирования ее **валовой стоимости**. Для дисконтирования валовой стоимости инвестиции применяют процентную ставку, при использовании которой **приведенная валовая стоимость инвестиции** на дату предоставления предмета аренды равна сумме его справедливой стоимости и понесенных по договору аренды затрат за вычетом уплаченных арендатором на момент передачи авансов (п. 33 ФСБУ 25/2018).

|  |
| --- |
| Что такое валовая стоимость инвестиции в лизинг  **Валовая стоимость инвестиции в аренду** - это сумма будущих арендных платежей (без учета НДС) и негарантированной ликвидационной стоимости (п. п. 7, 33 ФСБУ 25/2018).  А негарантированная ликвидационная стоимость - это предполагаемая справедливая стоимость предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды, за вычетом выкупных сумм, гарантированно уплачиваемых по договору аренды (п. 15 ФСБУ 25/2018). При лизинге негарантированная ликвидационная стоимость обычно равна нулю.  Поэтому **валовая стоимость инвестиции в лизинг,** как правило, равна сумме причитающихся по договору лизинга будущих платежей (то есть платежей, не полученных от лизингополучателя на дату передачи имущества в лизинг) без учета НДС. |

Но по лизинговым сделкам, как правило, нет необходимости определять чистую стоимость инвестиции в аренду путем дисконтирования, потому что вам известна как справедливая стоимость предмета лизинга (это стоимость его приобретения у поставщика (без НДС)), так и суммы затрат на исполнение договора лизинга и полученных авансовых платежей. Вы можете определить чистую стоимость инвестиции прямым путем (п. п. 3, 6 Рекомендации Р-65/2015-КпР "Ставка дисконтирования", п. 1 Рекомендации Р-133/2021-ОК Лизинг "Справедливая стоимость предмета лизинга"). Однако, если вы заключили сделку на нерыночных условиях (например, приобрели предмет лизинга у взаимозависимого лица), вам придется определить чистую стоимость инвестиции как ее приведенную валовую стоимость (п. п. 11, 12 Рекомендации Р-65/2015-КпР "Ставка дисконтирования"). Кроме того, вы вправе в этом случае определить справедливую стоимость как цену, которая была бы получена при продаже предмета аренды в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату начала аренды (п. 5 Рекомендации Р-133/2021-ОК Лизинг "Справедливая стоимость предмета лизинга").

|  |
| --- |
| Как рассчитать приведенную валовую стоимость инвестиции  В качестве ставки дисконтирования возьмите среднерыночную ставку доходности по аналогичным долговым обязательствам (по суммам, срокам погашения, валюте и т.п.) заемщиков с таким же кредитным рейтингом, как у лизингополучателя. При необходимости скорректируйте среднерыночную ставку соответственно имеющимся отличиям (п. 12 Рекомендации Р-65/2015-КпР "Ставка дисконтирования").  Приведенную стоимость **одного будущего платежа** можно рассчитать по формуле (Рекомендация Р-65/2015-КпР "Ставка дисконтирования"):  **П = Н / (1 + r)t** , где  П - приведенная стоимость лизингового платежа;  Н - номинальная величина лизингового платежа без НДС;  r - ставка дисконтирования за период;  t - количество периодов дисконтирования. Количество периодов может быть дробным числом. В качестве периода может быть принят месяц, квартал или год.  Соответственно, **приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду** определяется в зависимости от количества периодов дисконтирования по формуле:  **П = Н1** **/ (1 + r)1** + **Н2** **/ (1 + r)2** + ... + **Нt** **/ (1 + r)t.**  В случае если договором лизинга предусмотрены повторяющиеся через равный промежуток времени лизинговые платежи в одинаковой сумме (**аннуитеты**), используют формулу (Рекомендация Р-65/2015-КпР "Ставка дисконтирования"):  **П** = **Н х (1 - 1 / (1 + r)n** **) / r** , где  П - приведенная валовая стоимость инвестиции;  Н - номинальная величина каждого лизингового платежа без НДС;  r - ставка дисконтирования за период;  n - количество лизинговых платежей. |

Стоимость приобретенного у поставщика и переданного лизингополучателю предмета лизинга за вычетом НДС и полученных авансовых платежей отражайте по дебету счета 76 и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Если вы приобрели предмет лизинга на нерыночных условиях и определили чистую стоимость инвестиции путем дисконтирования ее валовой стоимости или как цену, которая была бы получена при продаже предмета аренды в ходе обычной сделки между участниками рынка, то возникшую из-за этого на счете 60 разницу признайте прочим доходом или расходом (п. 34 ФСБУ 25/2018, п. п. 4, 7 ПБУ 9/99 "Доходы организации", п. п. 4, 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации", п. 6 Рекомендации Р-133/2021-ОК Лизинг "Справедливая стоимость предмета лизинга").

Связанные с договором лизинга затраты, например расходы на транспортировку предмета лизинга, включайте в чистую стоимость инвестиции в аренду на дату осуществления (п. 34 ФСБУ 25/2018).

Сделайте следующие записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Записи по учету затрат, связанных с исполнением договора лизинга | | |
| Затраты по договору лизинга включены в чистую стоимость инвестиции | 76-инвестиция | 60  (23  и др.) |
| Отражен НДС, предъявленный поставщиками товаров (работ, услуг), связанных с договором лизинга | 19 | 60 |
| Принят к вычету "входной" НДС | 68 | 19 |
| Отражена оплата дополнительных расходов по договору лизинга | 60 | 51 |
| Записи по приобретению и передаче предмета лизинга | | |
| Отражена чистая стоимость инвестиции в аренду (без учета затрат по договору лизинга) | 76-инвестиция | 60 |
| Отражен НДС, предъявленный поставщиком | 19 | 60 |
| Предъявленный НДС принят к вычету | 68 | 19 |
| Отражена оплата предмета лизинга | 60 | 51 |
| Разница между чистой стоимостью инвестиции (без учета затрат по договору лизинга) и стоимостью приобретения предмета лизинга (без НДС и полученных авансов) включена в прочие доходы | 60 | 91-1 |
| Разница между чистой стоимостью инвестиции (без учета затрат по договору лизинга) и стоимостью приобретения предмета лизинга (без НДС и полученных авансов) включена в прочие расходы | 91-2 | 60 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Как учитывать операции по договору лизинга, которым предусмотрена уплата авансовых платежей  **В бухгалтерском учете** авансовые платежи, полученные по договору лизинга, не включайте в чистую стоимость инвестиции в аренду (п. 6 Рекомендации Р-65/2015-КпР "Ставка дисконтирования").  Сделайте бухгалтерские записи, связанные с получением аванса:   |  |  |  | | --- | --- | --- | | Содержание операций | Дебет | Кредит | | На дату получения аванса от лизингополучателя | | | | Получен авансовый платеж по договору лизинга от лизингополучателя (без НДС) | 51 | 76-аванс | | Получен НДС в составе авансового платежа | 51 | 76-НДС | | Начислен НДС с суммы полученного аванса | 76-НДС | 68 | | На дату передачи предмета лизинга | | | | Часть стоимости приобретения предмета лизинга (без НДС) покрыта за счет авансового платежа | 76-аванс | 60 | | В периоде, за который уплачен авансовый платеж | | | | Принят к вычету НДС с аванса | 68 | 76-НДС | | Начислен к уплате в бюджет НДС со стоимости аренды за период | 76-НДС | 68 |   **Для целей налогообложения прибыли** авансы, предусмотренные договором лизинга, в доходы не включайте (пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ). Остальные операции отражайте как обычно - в зависимости от того, кто учитывает предмет лизинга по условиям договора (лизингодатель или лизингополучатель). |

После предоставления лизингового имущества лизингополучателю вам необходимо в течение действия договора лизинга чистую стоимость инвестиции в аренду, отраженную в бухгалтерском учете (п. 36 ФСБУ 25/2018):

1. увеличивать на сумму начисляемых процентов;
2. уменьшать на величину фактически полученных лизинговых платежей (без НДС).

**1.2. Как учитывать лизинговое имущество для целей исчисления налога на прибыль**

В целях налогообложения прибыли расходы на приобретение, доставку и доведение предмета лизинга до состояния, пригодного к использованию, признавайте в зависимости от условий договора:

* если по договору предмет лизинга учитывает лизингодатель, то по амортизируемому имуществу начисляйте амортизацию;
* если по договору предмет лизинга учитывает лизингополучатель, то признавайте затраты на приобретение предмета лизинга в прочих расходах, связанных с производством и реализацией.

Если вы приобрели предмет лизинга у взаимозависимого лица на нерыночных условиях, то возможны налоговые последствия.

**2. Как учитывать полученные лизинговые платежи**

**В бухгалтерском учете лизинговые платежи** отражайте по мере поступления денежных средств на расчетный счет и относите в уменьшение чистой стоимости инвестиции в аренду в сумме, не включающей НДС (п. п. 7, 36 ФСБУ 25/2018).

**В качестве дохода** на конец каждого отчетного периода и дату прекращения аренды признавайте проценты по инвестиции в аренду. Сумму дохода определяйте по формуле (п. 37 ФСБУ 25/2018):

Изображение выглядит как текст

Автоматически созданное описание

При расчете используйте процентную ставку, заложенную в договоре лизинга, для определения сумм и сроков уплаты лизинговых платежей.

**Важный момент:** если известна годовая ставка, то перевести ее в ставку за меньшие периоды можно, применив формулу:

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

N = 1/4 - при определении квартальной ставки;

N = 1/12 - при определении месячной ставки.

Процентные доходы от инвестиции в аренду признавайте доходами от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99).

Доход в виде лизингового платежа при применении ФСБУ 25/2018 не начисляется и не признается. Тем не менее НДС, предъявленный к уплате лизингополучателю и подлежащий уплате в бюджет, надо показать в бухгалтерском учете: на последнее число месяца или квартала лизингодатель начисляет НДС с лизинговых платежей.

Сделайте следующие проводки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| На конец месяца или квартала | | |
| Признан процентный доход за период | 76-инвестиция | 90-1 |
| Начислен НДС с суммы лизингового платежа | 76-НДС | 68 |
| На дату получения лизингового платежа | | |
| Уменьшена чистая стоимость инвестиции в аренду на сумму лизингового платежа (без НДС) | 51 | 76-инвестиция |
| Отражено поступление НДС в составе лизингового платежа | 51 | 76-НДС |

**Для целей налогообложения прибыли** лизинговые платежи учитывайте в доходах, за исключением той части, которая приходится на выкупную стоимость предмета лизинга (если она выделена в договоре лизинга).

|  |
| --- |
| Как в учете лизингодателя отражать пени, полученные по договору лизинга  Пени в состав лизинговых платежей не включаются (п. 7 ФСБУ 25/2018). В бухгалтерском учете пени, причитающиеся к получению от лизингополучателя за нарушение им договорных обязательств, учитывайте в прочих доходах.  В налоговом учете пени отражайте как обычно - во внереализационных доходах. |

**3. Как отражать выкуп лизингового имущества лизингополучателем**

**В бухгалтерском учете** платежи (без учета НДС), подлежащие получению при выкупе предмета лизинга, включаются в состав лизинговых платежей и поэтому уже учтены при формировании чистой стоимости инвестиции в аренду (пп. "д" п. 7 ФСБУ 25/2018, Рекомендация Р-99/2018-ОК Лизинг "Доход от продажи предметов лизинга").

В связи с этим, даже если выкупная стоимость выделена в договоре лизинга, отразите ее поступление как обычный лизинговый платеж, признайте процентный доход и начислите НДС на дату перехода права собственности на предмет лизинга.

Разницу между выкупной стоимостью предмета лизинга и балансовой стоимостью чистой инвестиции в аренду на дату продажи (при наличии) признайте в составе доходов или расходов по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 9/99, п. 5 ПБУ 10/99, п. п. 2, 5 Рекомендации Р-99/2018-ОК Лизинг "Доход от продажи предметов лизинга").

**Для целей налогообложения прибыли** выкупную цену предмета лизинга в сумме, определенной договором, учтите в доходах от реализации в момент перехода к лизингополучателю права собственности на имущество. Доходы вы можете уменьшить на расходы, которые зависят от того, кто по условиям договора учитывал предмет лизинга (лизингодатель или лизингополучатель).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете лизингодателя операций по договору лизинга  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 01.04.2021.  Договором лизинга установлен следующий график платежей:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Месяц | Дата платежа | Сумма без учета НДС, руб. | Сумма НДС, руб. | | Аванс за первый месяц | 31.03.2021 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 1 | 30.04.2021 | - | - | | 2 | 31.05.2021 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 3 | 30.06.2021 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 4 | 31.07.2021 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 5 | 31.08.2021 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 6 | 30.09.2021 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 7 | 31.10.2021 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 8 | 30.11.2021 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 9 | 31.12.2021 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 10 | 31.01.2022 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 11 | 28.02.2022 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 12 | 31.03.2022 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 13 | 30.04.2022 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 14 | 31.05.2022 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 15 | 30.06.2022 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 16 | 31.07.2022 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 17 | 31.08.2022 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 18 | 30.09.2022 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 19 | 31.10.2022 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 20 | 30.11.2022 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 21 | 31.12.2022 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 22 | 31.01.2023 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 23 | 28.02.2023 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 24 | 31.03.2023 | 40 000,00 | 8 000,00 | | 24  Выкупная стоимость | 31.03.2023 | 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. | | 31.03.2021 | | | | | 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 | | 01.04.2021 | | | | | 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 | | 30.04.2021 | | | | | 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 | | 31.05.2021 | | | | | 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 | | ... | | | | | 31.03.2023 | | | | | 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 | | Включена в себестоимость продаж разница между балансовой стоимостью инвестиции и поступлениями последнего месяца | 90-2 | 76-инвестиция | 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. |

|  |
| --- |
| Как в учете лизингодателя отражать операции по договору лизинга автотранспорта  Отражение в учете операций по договору лизинга не зависит от вида лизингового имущества. Приобретение автомобиля в качестве лизингового имущества и передача его лизингополучателю, получение лизинговых платежей и выкуп автомобиля по окончании договора лизинга учитываются в том же порядке, что и в случае лизинга иного имущества.  Если по соглашению с лизингополучателем вы регистрируете автомобиль за собой, то госпошлину за госрегистрацию транспортного средства и совершение иных регистрационных действий включите в чистую стоимость инвестиции (п. 34 ФСБУ 25/2018). |

|  |
| --- |
| Как в учете лизингодателя отражать выкуп автомобиля - предмета лизинга  Отражение в учете операций, связанных с выкупом лизингового имущества (автомобилей, оборудования и т.п.), не зависит от его вида. Выкуп автомобиля - предмета лизинга учитывается в общем порядке. |

**ФСБУ 27/2021: основные изменения в работе с документами с 2022 г.**

**Порядок оформления первичных документов** остается прежним. Стандарт только поясняет некоторые правила.

Дату составления первичного документа определяют по дате подписания. Если документ оформили не сразу, дополнительно указывают дату операции, которую он фиксирует (п. 2 Информации Минфина от 10.06.2021 N ИС-учет-33).

Электронные документы можно подписывать ЭЦП любого вида, если дополнительные требования не установлены другими НПА. Например, для УПД обязательна квалифицированная электронная подпись (п. 17 ФСБУ 27/2021).

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

Оправдательный документ можно использовать как первичный, если в нем есть все обязательные реквизиты. Если реквизитов не хватает, надо оформить отдельный первичный документ со ссылкой на оправдательный. Например, если в транспортной накладной нет стоимости перевозки, нужен акт на перевозку с реквизитами этой накладной (п. п. 8, 9 ФСБУ 27/2021).

**Сформулированы общие требования к регистрам бухучета.** Регистры распространенных бухгалтерских программ соответствуют всем этим требованиям.

**Изменены правила исправления документов** - бумажную первичку можно исправлять только корректурным способом, вручную зачеркнув ошибку и написав верные данные (п. 21 ФСБУ 27/2021).

Для исправления электронного документа оформите новый (п. 20 ФСБУ 27/2021).

Для исправления ошибки в регистре можно сделать дополнительную запись - дополняющую сумму ошибочной записи до нужной величины. Для уменьшения суммы применяют способ сторно (п. 8 Информации Минфина от 10.06.2021 N ИС-учет-33).

**Как организовать документооборот для целей бухгалтерского учета по ФСБУ 27/2021**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Организуйте документооборот так, чтобы факты хозяйственной жизни своевременно отражались в бухгалтерском учете. Для этого разработайте и утвердите график документооборота. Утвердить его можно в составе приложений к учетной политике. Это следует из ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете". Он обязателен с 2022 г., но по решению организации может применяться и раньше.  За нарушение правил ведения бухгалтерского учета предусмотрена ответственность. |  |

**1. Как оформлять первичные учетные документы**

**К документам бухгалтерского учета относят** первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета.

**Первичным учетным документом** оформляется каждый факт хозяйственной жизни: хозяйственная операция, сделка и др. (ч. 1 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете). Можно составлять один документ по нескольким связанным фактам хозяйственной жизни (пп. "а" п. 9 ФСБУ 27 /2021). Например, путевой лист грузового автомобиля предназначен для того, чтобы оформить перевозку груза, рассчитать заработную плату водителю за время перевозки, определить количество топлива, использованного при перевозке.

В качестве первичных учетных документов вы можете использовать документы, составленные в процессе деятельности организации. К ним относятся гражданско-правовые договоры с контрагентами, приказы о приеме на работу или об увольнении, кассовые чеки, авансовые отчеты и др. Важно, чтобы эти документы удовлетворяли всем требованиям к содержанию и оформлению первичных учетных документов.

**Формы первичных учетных документов, применяемые в организации**, определяет руководитель. Ему представляет эти формы должностное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (ч. 4 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете).

Формы первичных учетных документов вы можете разработать самостоятельно или использовать унифицированные.

**Составьте первичный учетный документ** при совершении факта хозяйственной жизни. Если это невозможно - сразу после его окончания (ч. 3 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете).

Допускается формировать такие документы с определенной периодичностью (сутки, неделя, месяц, квартал). При этом надо составлять их на отчетную дату. Оформляйте таким образом (пп. "б" п. 9 ФСБУ 27/2021):

* длящиеся факты хозяйственной жизни: начисление процентов по займам, амортизацию активов и т.п.;
* повторяющиеся факты хозяйственной жизни: поставку товаров партиями в разные даты по одному долгосрочному договору и др.

Обязательными являются формы первичных учетных документов, утвержденные уполномоченными органами в соответствии с законодательством. В их числе некоторые формы учета кассовых операций и транспортная накладная.

**1.1. Какие есть требования к содержанию и оформлению первичных учетных документов**

Первичные учетные документы должны содержать **обязательные реквизиты**, приведенные в ч. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете. К ним относятся, в частности:

1. наименование документа;
2. дата составления документа, то есть дата его подписания (пп. "а" п. 8 ФСБУ 27/2021).

Помимо этой даты надо указать и дату совершения факта хозяйственной жизни, если они различаются (пп. "б" п. 8 ФСБУ 27/2021);

1. наименование организации, составившей документ;
2. содержание факта хозяйственной жизни.

Если одним первичным учетным документом оформлено нескольких связанных фактов хозяйственной жизни, то приведите содержание всех этих фактов (пп. "а" п. 9 ФСБУ 27/2021).

Если первичный учетный документ составляется на основании другого (оправдательного) документа, в котором содержится информация о факте хозяйственной жизни, укажите на этот оправдательный документ (пп. "в" п. 8 ФСБУ 27/2021).

В первичный учетный документ можно включать дополнительные реквизиты (п. 12 ФСБУ 27/2021).

**Перечень лиц, которые вправе подписывать первичные учетные документы**, устанавливает руководитель организации (п. 16 ФСБУ 27/2021).

**Составить первичный учетный документ** вы можете как в бумажной, так и в электронной форме (ч. 5 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете).

Если вы создаете документы на бумажном носителе, записи в них производите средствами, которые обеспечивают сохранность записей в течение установленного срока хранения документов (п. 13 ФСБУ 27/2021). Это могут быть чернила, шариковая ручка.

При составлении документов в электронном виде необходимо обеспечить возможность изготовления их копий на бумажном носителе. Электронные документы подписывайте электронной подписью с учетом требований Закона об электронной подписи. Виды электронных подписей согласуйте с другими участниками электронного взаимодействия (п. п. 14, 17 ФСБУ 27/2021).

В общем случае первичные учетные документы составляются **на русском языке**. Документ на иностранном языке должен содержать построчный перевод на русский язык. Исключение - ситуация, когда организация ведет деятельность в иностранном государстве и по его законодательству документы составляются на ее языке. В этом случае построчно переводится только регистр (п. п. 5, 6 ФСБУ 27/2021).

Своевременно оформить первичные учетные документы, передать их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, обеспечить достоверность содержащихся в них данных должны те, кто составил и подписал данные документы (п. 30 ФСБУ 27/2021).

За несоблюдение названных требований организацию и ее руководителя могут привлечь к ответственности.

**2. Как вести регистры бухгалтерского учета**

**Регистр бухгалтерского учета** - это документ, предназначенный для регистрации и накопления данных об объектах бухучета, содержащихся в первичных учетных документах. Регистрацию надо вести на систематической основе в хронологическом порядке (ч. 1 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете, п. 10 ФСБУ 27/2021). К регистрам бухучета относятся оборотно-сальдовая ведомость, журналы-ордера, главная книга и др.

Формы регистров бухгалтерского учета определяет руководитель организации. Ему представляет эти формы должностное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (ч. 5 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете).

**Регистры бухгалтерского учета должны содержать обязательные реквизиты**, приведенные в ч. 4 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете. К ним относятся, в частности:

1. наименование регистра;
2. наименование организации, составившей регистр;
3. даты начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который он составлен;
4. хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухучета.

**Перечень лиц, которые вправе подписывать регистры бухгалтерского учета**, устанавливает руководитель организации (п. 16 ФСБУ 27/2021).

**Составлять регистры бухгалтерского учета** вы можете на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа (ч. 6 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете).

Записи в регистрах производите в рублях независимо от валюты факта хозяйственной жизни и (или) места ведения деятельности. Если стоимость объекта бухучета выражена в иностранной валюте, записи в регистрах делайте одновременно в такой валюте и в рублях (п. 7 ФСБУ 27/2021).

**Система регистров бухгалтерского учета должна обеспечивать,** в частности (п. 10 ФСБУ 27/2021):

* полноту информации - получение информации, необходимой всем заинтересованным пользователям;
* системность информации - взаимосвязь хронологической и систематической записей, синтетического и аналитического учета, учетной и отчетной информации;
* обоснованность учетных записей - соответствие данным первичных учетных документов;
* достоверность информации - полноту и точность представления объектов бухучета.

**3. Как исправлять первичные учетные документы и регистры бухучета**

**Допустимо исправлять все первичные документы**. Исключением являются случаи, когда по законодательству РФ или установленным в соответствии с ним правилам вносить исправления запрещено. Это касается, например, кассовых документов (ч. 7 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, пп. 4.7 п. 4 Указания N 3210-У).

Если вы допустили ошибку при составлении кассового документа, его надо оформить заново.

**Порядок внесения исправлений** в первичные учетные документы установлен п. п. 19 - 21 ФСБУ 27/2021. Он зависит от формы составления документа.

В **электронный документ** вы можете внести исправление, создав новый электронный документ. В нем должно быть указано, что он составлен взамен первоначального.

В **документ на бумажном носителе** исправление вносите так: зачеркните ошибочный текст или сумму, сделайте корректную запись над зачеркнутым, добавьте надпись "Исправлено". Зачеркивайте чертой так, чтобы можно было прочитать ошибочный текст или сумму.

**Важно!** Запрещены исправления в виде подчисток: замазывания, стирания и т.п.

Все исправления независимо от формы составления документа и способа исправления должны содержать:

* дату исправления;
* должности лиц, составивших первичный учетный документ;
* подписи (электронные подписи в электронных документах) этих лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример внесения исправления в первичный учетный документ  При проверке требования-накладной по форме N М-11 бухгалтер ООО "Альфа" обнаружил ошибку в наименовании материальных ценностей: вместо "М-400-Д20" было ошибочно указано "М-500-А10". В связи с этим 13.07.2021 в требование-накладную внесены исправления: зачеркнуто "М-500-А10", внесена верная запись - "М-400-Д20", добавлена надпись "Исправлено", дата исправления. Исправления заверены лицами, составившими требование-накладную: Красиным О.С. и Сидоровым Р.С.   |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Корреспондирующий счет | | Материальные ценности | | Единица измерения | | Количество | | Цена, руб. коп. | Сумма без учета НДС, руб. коп. | Порядковый номер по складской картотеке | | счет, субсчет | код аналитического учета | наименование | номенклатурный номер | код | наименование | затребовано | отпущено |  |  |  | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | | 20 | Заказ 48 | Цемент М-400-Д20  -М-500-А10-  (заводская упаковка, 50 кг) | ЦМ400Д20 | 796 | шт. | 6 | 6 | 140,00 | 840,00 | 070 | | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |   "Исправлено" 13.07.2022  Кладовщик *Красин* / О.С. Красин  Бригадир *Сидоров* / Р.С. Сидоров |

**Порядок внесения исправлений в регистры бухгалтерского учета** такой же, как для первичных учетных документов. Кроме того, для исправления можете производить сторнировочные или дополнительные записи по счетам бухгалтерского учета (п. 22 ФСБУ 27/2021).

**4. Как составить график документооборота**

Руководитель должен организовать документооборот так, чтобы он обеспечивал (п. п. 28, 29 ФСБУ 27/2021):

* своевременное отражение в бухгалтерском учете объектов учета, в том числе передачу первичных учетных документов для регистрации данных в регистрах бухучета и составления на их основе бухгалтерской (финансовой) отчетности;
* предотвращение несанкционированного доступа к документам бухучета.

ФСБУ 27/2021 не устанавливает, в частности, процедуру проверки первичных учетных документов в бухгалтерии, требования к разработке и оформлению графика документооборота. Вместе с тем руководитель может принять решение о составлении такого графика, предусмотрев в нем ответственного за проверку и ее срок. Это следует из пп. "в" п. 11 Информационного сообщения Минфина России от 10.06.2021 N ИС-учет-33.

**График документооборота вы можете оформить** и утвердить в качестве одного из приложений к учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

В отношении каждого вида первичного учетного документа в графике документооборота предусмотрите, как минимум, следующую информацию:

* ответственного за составление документа и срок его составления;
* количество экземпляров составляемого документа;
* ответственного за проверку документа и срок проверки;
* ответственного за обработку документа и срок обработки;
* ответственного за передачу документа в архив и срок передачи.

**5. Какая ответственность предусмотрена за нарушение правил ведения бухгалтерского учета**

**Налоговая ответственность предусмотрена** за отсутствие первичных документов, регистров бухучета, систематическое несвоевременное или неправильное отражение фактов хозяйственной жизни в бухучете. Это грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения. За это предусмотрен штраф (ст. 120 НК РФ):

* 10 000 руб. - если нарушение совершено в одном налоговом периоде и не привело к занижению налоговой базы (базы для начисления страховых взносов);
* 30 000 руб. - если нарушение совершено в двух и более налоговых периодах и не привело к занижению налоговой базы (базы для начисления страховых взносов);
* 20% от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее 40 000 руб. - если нарушение повлекло занижение налоговой базы (базы для начисления страховых взносов).

**Административная ответственность предусмотрена** за грубое нарушение требований к бухучету, в том числе к бухгалтерской отчетности. За это предусмотрены (ст. 15.11 КоАП РФ):

* штраф от 5 000 до 10 000 руб.;
* штраф от 10 000 до 20 000 руб. или дисквалификация на срок от одного года до двух лет - если правонарушение совершено повторно.

**К ответственности могут привлечь** директора, главного бухгалтера или иное должностное лицо организации. Это зависит от того, кто был ответственным за ведение бухучета и отражение операции, данные которой оказались искажены.

Не привлекут к ответственности лицо, которое обязано вести бухучет, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по его ведению, если показатели бухгалтерской отчетности исказились из-за того, что третьи лица (примечание 1.1 к ст. 15.11 КоАП РФ):

* составили первичные учетные документы, не соответствующие фактам хозяйственной жизни;
* не передали или несвоевременно передали первичные документы.

**Как хранить бухгалтерские документы с учетом требований ФСБУ 27/2021**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Храните подлинники документов бухгалтерского учета. Это следует в том числе из ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете".  Применение Стандарта обязательно с 2022 г., но по решению организации он может использоваться и раньше.  Сроки хранения установлены законодательством в зависимости от вида документа, они составляют не менее пяти лет после отчетного года. Их нарушение влечет административную ответственность. |  |

**1. Каков порядок хранения документов бухучета**

Храните документы бухучета в порядке, установленном п. п. 23 - 27 ФСБУ 27/2021.

Для этого храните подлинники документов бухучета в том виде, в котором они были составлены. Запрещено переводить документы, составленные на бумажном носителе, в электронный вид для последующего хранения.

Документы бухучета, а также данные, содержащиеся в них, храните в РФ. Также в России размещайте базы указанных данных. Исключение составляют случаи, когда организация ведет деятельность за пределами РФ и законодательство или правила страны, в которой осуществляется деятельность, требуют хранения документов бухучета на ее территории. Тогда обеспечьте хранение в этой стране. Вы можете хранить документы и данные параллельно в РФ и за пределами РФ, если требование о хранении предусмотрено законодательством страны - места ведения деятельности за пределами РФ (пп. "в" п. 9 Информационного сообщения Минфина России от 10.06.2021 N ИС-учет-33).

Предоставьте доступ к документам бухучета в порядке, установленном вами с учетом требований законодательства РФ. Например, вы обязаны обеспечить доступ к таким документам акционеру, владеющему не менее чем 25% голосующих акций, по его требованию (п. 5 ст. 91 Закона об АО). При предоставлении доступа информируйте главного бухгалтера или иное должностное лицо организации, которое ведет бухучет.

Обеспечьте безопасные условия хранения документов и их защиту от изменений (ч. 3 ст. 29 Закона о бухгалтерском учете).

Если документы бухучета утрачены или испорчены, в результате чего их невозможно использовать, примите все возможные меры по их восстановлению.

АО хранят документы в специальном порядке, утвержденном Постановлением ФКЦБ России от 16.07.2003 N 03-33/пс. При утрате или повреждении подлинника документа храните его копию, заверенную в установленном порядке. В каждом случае утраты или повреждения подлинника составьте соответствующий акт. Укажите в нем причины утраты или повреждения. Акт подписывает руководитель структурного подразделения и утверждают единоличный исполнительный орган и главный бухгалтер организации. Акт храните вместе с копией документа (п. 3.4 Порядка). Рекомендуем и организациям, не являющимся АО, действовать так же при утрате или повреждении бухгалтерских документов, если их нельзя восстановить.

**2. Какие сроки установлены для хранения документов бухучета**

Документы бухучета, бухгалтерскую (финансовую) отчетность храните не менее пяти лет после отчетного года (ч. 1 ст. 29 Закона о бухгалтерском учете). Конкретные сроки хранения установите на основании Налогового кодекса РФ, Закона об архивном деле и Перечня, утвержденного Приказом Росархива от 20.12.2019 N 236. Не используйте Перечень в отношении документов, которые до 17.02.2020 включительно были внесены в описи дел постоянного хранения и в акты о выделении документов к уничтожению (Письмо Росархива от 13.03.2020 N Р/М-479).

Если в отношении одного и того же документа несколькими нормативными актами предусмотрен разный срок, руководствуйтесь тем актом, в котором указан наибольший срок хранения.

Для наиболее распространенных на практике видов документов установлены такие сроки хранения:

* первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета, используемые для целей налогообложения, - пять лет после окончания налогового периода, в котором этот документ в последний раз использовался для исчисления налога и составления налоговой отчетности (пп. 8 п. 1 ст. 23, пп. 5 п. 3 ст. 24 НК РФ). Например, при продаже ОС с убытком документы бухучета, подтверждающие этот убыток, должны храниться в течение пяти лет, следующих за годом, в котором в налоговом учете в расходах полностью признан убыток;
* документы, используемые для начисления и уплаты страховых взносов (например, расчетно-платежные ведомости (Т-49), расчетные ведомости (Т-51), платежные поручения на уплату страховых взносов, больничные) - шесть лет после окончания года, в котором документ использовался для исчисления или уплаты страховых взносов (пп. 6 п. 3.4 ст. 23 НК РФ);
* документы о получении зарплаты и других выплат (сводные расчетные (расчетно-платежные), платежные ведомости и документы к ним, расчетные листки на выдачу зарплаты, пособий, гонораров, материальной помощи и других выплат) при наличии лицевых счетов - шесть лет (ст. 295 Перечня). При отсутствии лицевых счетов - 75 лет, если документы созданы до 2003 г., и 50 лет, если они созданы в 2003 г. и позже. Эти сроки отсчитываются со дня создания документа (п. 3 ст. 3, ч. 1, 2 ст. 22.1 Закона об архивном деле, ст. 295 Перечня);
* документы, связанные с ликвидацией (реорганизацией) организации (передаточные акты, разделительные, ликвидационные балансы; пояснительные записки к ним, инвентаризационные описи ликвидационных комиссий) - постоянно (ст. ст. 278, 322 Перечня);
* годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность - постоянно (ст. 268 Перечня).

**3. Какие штрафы предусмотрены за нарушение сроков хранения документов бухучета**

За нарушение сроков хранения бухгалтерских документов для должностных лиц организации предусмотрен административный штраф от 5 000 до 10 000 руб. Повторное нарушение влечет штраф от 10 000 до 20 000 руб. или дисквалификацию должностного лица на срок от года до двух лет (ч. 1, 2 ст. 15.11, примечание 1 к ст. 15.11 КоАП РФ).

**Новый стандарт бухучета избавит от споров из‑за первички**

У главбухов появятся аргументы, чтобы сразу пресечь вопросы контролеров по оформлению бумаг. Минфин подготовил для вашей работы новый стандарт о первичке и документообороте.

**Правило 1. Решаете сами, что использовать в качестве первички**

С момента, когда начнете применять ФСБУ 27/2021, не понадобится спрашивать у чиновников, что можно считать первичкой, а что — нет. Стандарт позволяет считать первичными любые документы, которые компания создала или получила в хозяйственной деятельности. Это могут быть договоры, решения суда, квитанции об оплате, торговые счета, кассовые чеки и пр. (подп. «г» п. 8 ФСБУ 27/2021). Но в документах должны быть обязательные реквизиты по Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

Ранее приходилось подтверждать в Минфине, что чек ККТ с обязательными реквизитами подходит и для бухгалтерского учета, и для налогового (письмо от 23.09.2019 № 03-03-06/1/72905). Теперь достаточно ссылки на бухгалтерский стандарт.

**Правило 2. Документы получится составлять реже**

В новом стандарте прописали, когда сможете сами решить, как часто составлять первичку: раз в неделю, месяц, квартал или год. Это применимо к длящимся или повторяющимся фактам хозяйственной жизни (подп. «б» п. 8 ФСБУ 27/2021).

В стандарте привели примеры. Длящимися фактами считают начисление процентов, изменение стоимости активов и обязательств. Поставка товара партиями в разные даты, но по одному долгосрочному договору — это повторяющийся факт. Сколько раз за период оформить первичку, решайте из принципа рациональности (п. 6, 7.2, 7.4 ПБУ 1/2008). Суть факта как длящегося, так и повторяющегося — достаточное обоснование. Главное — составить документы на отчетную дату (рекомендация НРБУ «БМЦ» от 23.06.2020 Р-115/2020-КпР).

В новых правилах допускают еще способ снизить количество бумаг. Можно оформить один документ на несколько связанных фактов. Какие из них попадут в сводный документ — решать вам в каждом конкретном случае. Например, можете объединить факты передачи объекта и его списания. Но это не обязанность, а право компании. Если считаете, что вам невыгодно признавать какие-либо факты связанными, оформляйте отдельный документ на каждый из них.

**Правило 3. Чтобы подписать первичку, не обязательно участвовать в хозяйственной операции**

Составлять и подписывать документы могут не только непосредственные участники операции. Компания вправе поручить это иному сотруднику (подп. «а» п. 7 ФСБУ 27/2021).

Учетный документ можно составить на основании иных бумаг — только впишите их реквизиты (подп. «в» п. 7 ФСБУ 27/2021). Используйте способ, чтобы ускорить обработку данных и отразить их в учете, если приходится долго ждать оригиналы.

На основании сведений, полученных через электронные каналы связи, бухгалтер вправе сам составить первичку. Его подписи достаточно, чтобы подтвердить достоверность источников о фактах и отразить их в учете. При этом оригиналы, на основании которых составили документ, не обязательно даже привозить в бухгалтерию. Их можно хранить по месту подразделений. Сейчас обосновать такой подход позволяет рекомендация НРБУ «БМЦ» от 06.04.2020 Р-113/2020-КпР. Когда начнет действовать новый стандарт бухучета, сможете ссылаться на подпункты «а» и «в» пункта 7 ФСБУ 27/2021.

**Правило 4. Из первички ясно, к какому периоду относится событие**

Дата факта хозяйственной жизни может отличаться от даты документа. В таком случае день события надо отдельно прописать в первичке (подп. «б» п. 7 ФСБУ 27/2021). Если этого не сделали, считайте, что операцию провели на дату документа.

Дата документа — это день, когда подписали первичку (подп. «а» п. 7 ФСБУ 27/2021). Например, датой акта приема-передачи считается день, в который документ подписал заказчик работ или услуг. При необходимости любая из сторон вправе добавить дату в реквизит «подпись».

В бухучете отражать операции надо за тот период, в котором она произошла. То есть дата факта важнее даты, когда составили документ или получили его. Это следует из правил бухучета и обосновано еще в рекомендации НРБУ «БМЦ» от 22.05.2015 Р-62/2015-КпР.

Решайте сами, сколько раз за период составлять первичку на повторяющийся факт

**Правило 5. На достоверность отчетности влияют все, кто подписывает первичку**

Тот, кто составляет первичный документ и подписывает его, ручается, что сведения в бумагах правильные. Именно эти люди обеспечивают верное отражение сведений в регистрах бухучета (п. 10 ФСБУ 27/2021). В компании должен быть список сотрудников, которые вправе подписывать бухгалтерские документы (п. 15 ФСБУ 27/2021).

Формулировки нового стандарта предписывают утвердить не перечень должностей, а именно список конкретных людей. Но если в компании высокая текучка, список придется постоянно переделывать. Аудиторы пояснили, что в данном случае не обязательно дословно выполнять стандарт. Можно записать, что наделяете правом «лиц, занимающих должности по перечню».

Бухгалтеру такой список пригодится. Он поможет определить тех, кто причастен к искажению данных в отчетности. Например, если возникнет необходимость доказывать, что главбух не должен платить штраф по статье 15.11 КоАП.

**Правило 6. Переводить всю заграничную первичку не обязательно**

Получится оставить первичку на иностранном языке, но только в одном случае — когда так надо составлять документ по законам страны, где компания ведет деятельность (п. 5 ФСБУ 27/2021).

В иных ситуациях новый стандарт требует переводить документ целиком. Продублировать содержание документа по-русски понадобится и для налогового учета — на этом снова настаивает Минфин (письмо от 20.01.2021 № 03-03-06/1/2476). В отличие от первички регистр бухучета в любом случае понадобится построчно перевести на русский язык.

**Правило 7. Регистры доказывают расчет курсовых разниц**

С 2022 года понадобится усложнить регистры бухучета, если заключаете валютные сделки. Объекты бухучета, стоимость которых выражена в валюте, потребуется отражать одновременно в этой валюте и в рублях (п. 6 ФСБУ 27/2021). Это касается обязательств, активов, доходов, фактов хозяйственной жизни и пр. (ст. 5 Закона № 402-ФЗ). Так, понадобится дополнить регистр, если взяли валютный заем либо отгружаете товар, стоимость которого определили в валюте, и получилась дебиторка.

В требовании вести регистр в разных валютах есть плюс. Организация обязана учитывать курсовые разницы (ПБУ 3/2006). Получится точнее рассчитать их, если бухгалтерские записи ведете не только в рублях.

**Правило 8. Главбухи сами смогут оценить свой учет**

Требования к системе регистров бухучета сформировали в единый перечень (п. 9 ФСБУ 27/2021). Его можете использовать, чтобы самостоятельно проверить, насколько ваш бухучет соответствует закону. Всего восемь требований, причем с расшифровкой.

Например, своевременность информации означает, что данные об объектах учета сформировали тогда, когда информация нужна ее пользователям (подп. «ж» п. 9 ФСБУ 27/2021). Другое требование — записи в регистрах должны быть юридически значимыми. Такими их посчитают, если записи подтвердят объекты бухучета и факты (подп. «з» п. 9 ФСБУ 27/2021). Из буквального прочтения этого требования к системе учета может сложиться мнение, что регистр сам по себе получится использовать как доказательство факта. Но это не так — аудиторы пояснили, что это правило надо понимать как запрет на регистрацию мнимых или притворных фактов. Первичные документы необходимо хранить. Подробнее об этом читайте в статье «Бухгалтерский архив по ФСБУ 27/2021».

**Правило 9. Дополнять учетную политику не потребуется**

Сам по себе ФСБУ 27/2021 не обязывает выбрать какой-либо способ бухучета. В тексте стандарта нет требования отразить в учетной политике методику работы с документами. Необходимости в этом нет — такое мнение высказали аудиторы, к которым обратилась УНП.

Так, перечень работников с правом подписи первички не обязательно прикладывать к учетной политике. Нет необходимости разграничивать, какие именно документы могут подписывать работники, совершившие сделку, а какие — ответственные только за оформление бумаг. Но в компании могут ввести и такие правила.

**Правило 10. Можно применять знакомые правила**

Из проекта стало понятно, что новый ФСБУ 27/2021 не состоит целиком из новаторских идей. В нем отражены требования, уже хорошо знакомые по Закону № 402-ФЗ. Более того, часть их можно назвать репликой советского Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утв. Минфином СССР 29.07.1983 № 105).

Например, правила ФСБУ 27/2021 о том, какими средствами делать записи в бумажной первичке, отличаются лишь тем, что не упоминается химический карандаш. В остальном требования те же — использовать шариковую ручку, краску и пр., чтобы получилось прочесть написанное до окончания срока хранения. Правда, прочеркивать свободные строки бухгалтерских форм ФСБУ 27/2021 не требует. Но можете оставить и это правило — современному законодательству о бухучете оно не противоречит.

Положение о бухгалтерских документах от 1983 года станет недействительным 1 января 2022 года (п. 14 приказа Минфина от 30.04.2020 № 184). В этот же день должен стать обязательным для всех ФСБУ 27/2021 о документах и документообороте (п. 2 проекта приказа Минфина). Очевидно, чиновники не намерены откладывать переход на новый стандарт. Но можете применять ФСБУ 27/2021 сразу, как только его утвердят, — проект приказа Минфина это предусматривает.

**Памятка для бухгалтеров**

|  |
| --- |
| **документы и сроки**  *Кто ответит за документооборот по ФСБУ 27/2021*  Требования к документообороту определяет Федеральный стандарт бухучета и учетная политика компании (подп. 4 ч. 4 ст. 21 Закона № 402-ФЗ). ФСБУ 27/2021 не вменяет главбуху обязанностей по контролю за перемещением документов в компании. Документооборот обязан организовать директор (п. 27 ФСБУ 27/2021, п. 1 ч. 7 Закона № 402-ФЗ).  Документооборотом по ФСБУ 27/2021 будут считать движение документа в организации с момента его создания до исполнения. То есть до дня, когда используете информацию для составления бухгалтерской отчетности либо отправите первичку и регистры в архив (п. 2 ФСБУ 27/2021). Отвечать за то, чтобы документы вовремя попали в бухгалтерию на обработку, будет тот, кто оформил первичку. Тот же человек гарантирует, что сведения в первичке достоверные. И именно он обязан оформить документ качественно (п. 29 ФСБУ 27/2021).  Правила из нового стандарта согласуются с обязанностью любого сотрудника подчиниться письменному требованию главбуха выполнить правила компании о документах и документообороте. То есть главбух вправе напомнить работникам об их обязанностях по оформлению первички и сроках представления в бухгалтерию. Но утверждать эти правила и обеспечивать должен руководитель. Если работник их не выполняет, только директор вправе назначить дисциплинарное взыскание. Руководитель может утвердить виды и размеры поощрений за то, что сотрудники выполняют правила о передаче первички. Главбух такими полномочиями не обладает.  Новый стандарт требует исключить несанкционированный доступ к первичке и бухгалтерским регистрам. Решить, как обеспечить конфиденциальность, тоже обязан руководитель (п. 27, подп. «б» п. 28 ФСБУ 27/2021). Это касается оборота документов до момента, когда их отправят в архив компании.  По закону и по стандартам обязанностью главбуха станет только бухучет и отчетность по тем данным, которые ему представили. Причем за недостоверность сведений в первичке или отсутствие документа к сроку для формирования отчетности главбух не отвечает. |

**Способы исправить ошибки в бухгалтерских документах по новому стандарту**

Документ с ошибками можно провести в учете, если их исправили. Сейчас коллеги ориентируются на обычаи делового оборота. В ФСБУ 27/2021 прописали требования к исправлению бухгалтерских документов.

**Кто все исправит**

Исправить можно любую первичку, кроме банковских и кассовых документов. Сделать это вправе тот, кто ошибся (ч. 7 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ). В ФСБУ 27/2021 отразили это правило, но не конкретизировали, как быть, если сотрудник уже не работает в организации.

Красного сторно нет в ФСБУ 27/2021

Проблема может возникнуть именно с первичкой. Регистр вправе скорректировать тот, кто за него отвечает на момент обнаружения неточности. С первичкой так поступить не получится, если следовать формулировкам закона о бухучете и ФСБУ 27/2021.

В ситуации, когда работник уже уволился из компании, аудиторы предлагают действовать по правилам делового оборота. За организацию работы с документами отвечает директор. Он вправе проставить подпись вместо любого работника.

**Способ исправления зависит от вида документа**

Принципиально новых способов исправлений ФСБУ 27/2021 не предлагает. Но прописали отдельно варианты корректировки для электронных и бумажных документов.

**Бумажный документ.** Ошибочные данные надо зачеркнуть так, чтобы получилось их прочесть. Над зачеркнутым текстом и цифрами запишите правильные сведения. Добавьте слово «Исправлено», дату и подпись тех, кто вправе скорректировать данные. Если документ подписывали два человека, то правку должны заверить оба.

**Электронный документ.** Изменить содержание электронного документа не получится, если его заверили электронной подписью. Чтобы исправить недочеты, понадобится новый документ. Отразите, что его составили взамен ошибочного, дату исправления и те же электронные подписи, что были в неправильном экземпляре. К новому обязательно надо прикрепить документ с ошибкой.

Ранее контролеры были не против, чтобы к документу на бумаге составляли новый исправительный экземпляр. Разрешали править первичку в порядке, предусмотренном для счетов-фактур (письмо ФНС от 05.03.2018 № СД-4-3/4226@). Но это было до специального стандарта бухучета. Когда он начнет действовать, могут не соглашаться с правками в бумажной первичке через отдельный документ.

Стандартные способы исправлений — это ориентиры. Не запрещено устанавливать свои варианты исправления ошибок. Главное — учитывать требования стандарта (п. 17 ФСБУ 27/2021).

**Корректировка проводок**

Для исправления неточностей в регистрах предусмотрели еще два специальных способа. Определили, для каких ошибок они подходят и как оформить правки (п. 21 ФСБУ 27/2021). Используйте их, чтобы обойтись без зачеркиваний.

**Сторно.** Этот способ примените, если надо снизить сумму проводки. Сделайте запись на сумму ошибки, но со знаком минус. Вариант подойдет, чтобы обнулить всю сумму ошибочной записи или ее часть.

ФСБУ 27/2021 не предусматривает метод красного сторно. Красные чернила сами по себе показывают, что сумму надо вычесть. Когда начнет действовать новый стандарт, запись красного цвета в скобках или без минуса перед цифрами по умолчанию не будет считаться сторнировочной.

**Дополнительная запись.** Вариант подойдет, когда потребуется увеличить показатели до верного значения. В таком случае просто допишите проводку на недостающую сумму.

Некоторые методы, которые используют коллеги, точно окажутся вне закона. Обратная проводка с целью отменить ошибочную запись не предусмотрена стандартом. Ее не оправдает даже бухгалтерская справка. Обратная запись необоснованно увеличивает обороты по счетам и только усугубит недостоверность в учете. Применяйте сторнировку.

**ФСБУ 27/2021 по первичке не так прост, как кажется. Не угодите в налоговые ловушки**

На конкретных примерах смотрите, какие налоговые риски таит в себе новый бухгалтерский стандарт по первичке. Не все его положения однозначны, и Минфин уже выпустил подробную инструкцию, как применять ФСБУ 27/2021. Воспользуйтесь подсказками чиновников и ведущих экспертов по бухучету. Они помогут вам перестроить работу с первичкой уже сейчас, чтобы переход на новые правила не стал для вас проблемой.

**Переворот в учете первички или все не так страшно?**

С 19 июня вступил в силу ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», утвержденный приказом Минфина от 16.04.2021 № 62н. По факту новый стандарт не меняет правила из статей 9 и 10 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», но расширяет и дополняет их. Это важный момент, поскольку налоговые расходы подтверждают только документы, которые составили в соответствии с законодательством о бухучете (письмо Минфина от 15.03.2021 № 07-01-09/17846).

Во многих случаях новый стандарт закрепляет сложившуюся бухгалтерскую практику и обычаи делового оборота, а также разрешает вопросы, по которым у ФНС и Минфина до сих пор не было единого мнения. ФСБУ 27/2021 вы обязаны будете применять с 1 января 2022 года, но есть соблазн перейти на ФСБУ 27/2021 уже сейчас, чтобы избежать споров с налоговиками. Тогда вам придется учитывать все новые правила, а не только выгодные (см. комментарий). Однако из-за неоднозначных формулировок есть риск запутаться и угодить в налоговые ловушки. Далее на примерах рассмотрим самые проблемные моменты и покажем, как их решить. Вам будет проще определиться, стоит ли спешить переходить на новый стандарт.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Альмин Рабинович,** | руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга Международной аудиторско-консалтинговой сети Finexpertiza, к. и. н.: |
| Можно ли досрочно использовать только часть положений нового стандарта?  «В общем случае организация не может начать применять досрочно какой-то из предлагаемых ФСБУ 27/2021 новых способов составления первичных учетных документов в качестве самостоятельно разработанного на основе пункта 4 статьи 8 Закона № 402-ФЗ и пункта 7.1 ПБУ 1/2008. Поскольку вряд ли можно обосновать со ссылкой на подпункт 2 пункта 6, пункт 7 статьи 8 Закона № 402-ФЗ и пункты 10, 12 ПБУ 1/2008, что новые способы повышают качество бухгалтерской информации, полноту и достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности» | | |

Когда в первичке потребуется две даты

Дата составления документа — обязательный реквизит первички. В новом стандарте чиновники уточнили, что она может не совпадать с датой, когда была совершена хозяйственная операция (п. 8 ФСБУ 27/2021).

|  |
| --- |
| ***«…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; …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…»*** |

**Налоговая ловушка.** Из-за нестыковок в датах инспекторы по итогам проверки доначисляют налоги. Претензий две — учли доходы/расходы не в том периоде или сделка вовсе нереальна.

**Решение.** Следите, чтобы в первичке стояла дата, когда ее подписали. Если она отличается от той, когда совершили операцию, указывайте обе даты.

Если речь идет об услугах, пропишите период, за который их предоставляли. Как правило, тогда вы должны показать и выручку, даже если заказчик завизировал акт позже (письмо Минфина от 26.05.2020 № 03-07-11/44391).

Что касается приемки работ, вы сможете отразить выручку позже — в тот день, когда их принял заказчик (письмо Минфина от 19.11.2019 № 03-07-11/89224). Но только в том случае, если он укажет дату подписания документа. Покажем на примере.

**Образец 1. Как отразить в первичке две даты**

Изображение выглядит как стол

Автоматически созданное описание

|  |
| --- |
| Пример 1  Компания-исполнитель выполняла работы по ремонту помещения с 10 по 30 сентября. По условиям договора заказчик вправе принять их в течение нескольких дней после завершения, поэтому акт подписали только в октябре (см. образец 1).  Если укажете только период, когда выполняли работы, инспекторы потребуют отразить выручку в III квартале. В таком случае вам придется доказывать, что их заказчик принял позже. |

Чтобы к вашей компании не возникало претензий, предусмотрите в договорах с контрагентами условие, по которому они будут указывать дату подписания акта. Добавьте, например, такой пункт:

*«Заказчик обязуется указать в акте выполненных работ дату его подписания. Работы, выполненные Исполнителем по договору, считаются принятыми Заказчиком на дату подписания».*

**Делайте ссылки на оправдательные документы**

До сих пор понятие «оправдательные документы» мы использовали только в налоговом учете. Теперь оно есть и в бухгалтерском. Более того, есть вариант превратить оправдательный документ в первичный (п. 9 ФСБУ 27/2021).

|  |
| --- |
| ***«…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 <...> (в частности, договор, кассовый чек <...>) при условии, что указанные документы содержат все установленные частью 2 статьи 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» обязательные реквизиты первичного учетного документа»*** |

**Налоговая ловушка.** Не всегда реально докрутить оправдательный документ, чтобы он стал первичным. Одно дело — когда его составляете вы сами, другое — если получаете его от контрагента.

**Решение.** Данные из оправдательного документа прямо отразить в учете нельзя. Сначала надо составить первичный и уже в нем дать ссылку на оправдательный (п. 3 Информсообщения Минфина от 10.06.2021 № ИС-учет-33). Например, в кассовом чеке, как правило, не хватает такого обязательного реквизита, как подпись. Но если по нему понятно, что и когда купил подотчетник, то это оправдательный документ. Первичным же будет авансовый отчет, к которому сотрудник приложит чек.

Свои документы сразу составляйте с учетом новых требований. Допустим, вам нужно списать мебель, которая стала непригодной. Вам потребуется заключение комиссии о том, что шкафы-столы больше нельзя использовать. На его основании составьте приказ о списании и включите в него все обязательные реквизиты, в том числе отметку о списании, подпись ответственного за оформление и т. д. Тогда вам не понадобится бухгалтерская справка и акт (подп. «г» п. 9 ФСБУ 27/2021).

Другой пример — договор. Его реквизиты указывайте в актах. При этом вы можете оптимизировать документооборот по сделке, но есть нюансы. Об этом — далее.

Сократите количество первички

Новый стандарт позволяет составлять один первичный документ сразу на несколько операций. Это возможно, если все они связаны между собой (подп. «а» п. 9 ФСБУ 27/2021).

|  |
| --- |
| ***«При составлении экономическим субъектом первичных учетных документов допускается… оформлять несколько связанных фактов хозяйственной жизни одним первичным учетным документом…»*** |

**Налоговая ловушка.** Стандарт не конкретизирует, какие факты хозяйственной жизни можно связать между собой (см. комментарий). Не исключено, что ваш подход не разделят инспекторы и это приведет к спорам.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Альмин Рабинович,** | руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга Международной аудиторско-консалтинговой сети Finexpertiza, к. и. н.: |
| Что относится к связанным фактам хозяйственной жизни?  «Ни в самом ФСБУ 27/2021, ни в Информационном сообщении Минфина от 10.06.2021 № ИС-учет-33 не приводятся примеры связанных фактов хозяйственной жизни (далее — ФХЖ). Тем не менее всем известным примером первичного учетного документа, оформляющего связанные ФХЖ, является авансовый отчет по командировке, в котором отражаются разные связанные с ней факты хозяйственной жизни — расходы на проезд, на проживание и т. п. Каждый из них по отдельности — это самостоятельный ФХЖ.  То же самое можно сказать об отчете о представительском или рекламном мероприятии или об отчете посредника (агента, комиссионера). Продолжая логику, одним сводным первичным учетным документом можно оформить разные ФХЖ, связанные с перевозкой, — на перевозку различными видами транспорта по отдельным договорам, погрузку-разгрузку, перевалку и т. д.  Ну и в конце концов, если у компании нет ясности в том, какие факты хозяйственной жизни считать связанными и соответственно оформлять единым первичным учетным документом, можно не пользоваться рассматриваемым положением ФСБУ 27/2020 — ведь оно не обязательное к применению» | | |

**Решение.** В одном первичном документе объединяйте только операции, которые точно связаны между собой и в этом у вас нет никаких сомнений. Иначе есть риск, что у налоговиков возникнут претензии. Рассмотрим ситуацию из практики.

|  |
| --- |
| Пример 2  Компания поставляет оборудование и производит его монтаж. В таком случае вы можете составить один УПД, в котором отразите сразу обе операции: и отгрузку, и монтаж (скачать образец универсального документа для таких случаев с контрольными точками). |

Не переусердствуйте с оптимизацией. С одной стороны, чем меньше первичных документов по сделке, тем ниже риск, что инспекторы найдут критичные нестыковки. С другой — например, транспортную накладную нужно составлять по утвержденной форме. В таких случаях упростить документооборот не получится.

**Определитесь, с какой периодичностью составлять первичку**

На длящиеся операции теперь можно составить один первичный документ. Причем делать это нужно с той периодичностью, которую установите сами (подп. «б» п. 9 ФСБУ 27/2021).

|  |
| --- |
| ***«…При составлении экономическим субъектом первичных учетных документов допускается… 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…»*** |

**Налоговая ловушка.** Первичные документы нужны не только для бухгалтерского учета, но и для налогового. Без первички вы не сможете учесть расходы (см. комментарий).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Олег Хороший,** | государственный советник РФ 2-го класса: |
| Кому можно составлять первичку раз в год?  «ФСБУ 27/2021 позволяет организациям составлять один первичный документ по длящимся фактам хоздеятельности и повторяющимся операциям исходя из принципа рациональности. Учитывайте, что первичные документы необходимы и для налогового учета. Если организация, допустим, отчитывается по прибыли ежемесячно, то и первичку придется оформлять по таким операциям как минимум раз в месяц. Без первичных документов учесть расходы нельзя» | | |

**Решение.** Исходите из правил делового оборота. Вам важно не только получить документы к отчетной дате, но и не запутаться, например, в поставках. Иначе у вас будет неразбериха как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

|  |
| --- |
| Пример 3  Компания поставляет партии товаров по договору, который заключила с покупателем на год. Отчетные периоды в обществе — I квартал, первое полугодие, 9 месяцев и год.  В июле стоимость поставленных товаров составила 26 400 руб., в августе — 14 390 руб., в сентябре — 31 230 руб. На 30 сентября 2021 года организации следует составить ТОРГ-12 или иной первичный документ на сумму 72 020 руб. |

По-новому исправляйте ошибки в первичке

До сих пор не было четких правил, как исправлять первичку. Минфин и ФНС давали противоречивые разъяснения. Финансисты не видели ничего криминального в замене ошибочного документа на верный (письмо от 22.01.2016 № 07-01-09/2235). Инспекторы же были против (письмо ФНС от 12.01.2018 № СД-4-3/264). Новый стандарт закрепил позицию налоговой службы (п. 18—22 ФСБУ 27/2021).

|  |
| --- |
| ***«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. Допускается исправление документа бухгалтерского учета, составленного в виде электронного документа, путем составления нового (исправленного) электронного документа…»*** |

**Налоговая ловушка.** Инспекторы забракуют первичку, которую исправили не по новому стандарту. Так вы рискуете потерять расходы и вычеты.

**Образец 2. Как исправлять ошибки в бумажной первичке**

Изображение выглядит как стол

Автоматически созданное описание

**Решение.** Не заменяйте первичку с ошибками. Исправляйте документы так, как до сих пор этого требовали налоговики. Должно быть видно и старые данные, и новые (см. образец 2). Стирать или замазывать недочет категорически нельзя.

Электронную первичку с ошибкой вы вправе заменить. Но в новом документе обязательно сделайте ссылку на первоначальный вариант (п. 8 Информсообщения Минфина от 10.06.2021 № ИС-учет-33). Открываться они должны вместе.

Есть еще один нюанс. Внести исправления должно исключительно то лицо, которое составило первоначальный вариант документа. Что сделать, если этот человек уволился или заболел — в комментарии.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Альмин Рабинович,** | руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга Международной аудиторско-консалтинговой сети Finexpertiza, к. и. н.: |
| Как внести исправления в первичку, если подписант уволился?  «И в Законе 402-ФЗ, и в ФСБУ 27/2021 описана идеальная ситуация, которая на практике далеко не всегда возможна. Если сотрудник, который составил первичный документ, уволился, то к исправленному варианту можно приложить бухгалтерскую справку. В ней укажите, что человек больше не трудится, в связи с чем исправление заверил работающий на месте Иванова Петров. Другой вариант — подписать исправление зам. главбуху, который был и при Иванове, что тоже можно указать в бухгалтерской справке.  На практике проблем с этими исправлениями не возникает, в том числе и для целей налога на прибыль. С учетом сказанного и следует воспринимать выражение “исключительно” в письме Мифина № ИС-учет-33. Если вы оформите все именно так, то риск того, что аудиторы или налоговые инспекторы не примут исправленные данные, представляется минимальным» | | |

**Как перейти на новый стандарт**

Если вы решили досрочно перейти на новый стандарт, внесите изменения в учетную политику (см. комментарий). Для этого составьте приказ и завизируйте его подписью директора. Укажите дату, с которой компания начала его применять (см. образец 3). Но учтите, что вам тогда придется соблюдать и другие требования к первичке.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Альмин Рабинович,** | руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга Международной аудиторско-консалтинговой сети Finexpertiza, к. и. н.: |
| Надо ли вносить изменения в учетную политику в связи с досрочным переходом на новый стандарт?  «Есть два варианта составления учетной политики. При первом — в нее переносятся все основные положения регулирующих бухучет документов, имеющих отношение к деятельности организации. Если компания придерживается этого варианта, от нее потребуется указать в учетной политике не только на досрочное применение ФСБУ 27/2021, но еще и внести в нее основные положения нового стандарта.  Второй вариант — организация указывает в учетной политике только выбранные ею способы учета, когда положения стандартов предоставляют выбор. Здесь все зависит от того, решите ли вы воспользоваться каким-то из предоставляемых ФСБУ 27/2021 выборов, например, оформлять связанные ФХЖ одним первичным учетным документом. Если же никаких конкретных изменений в порядок оформления первичных учетных документов в связи с досрочным применением ФСБУ 27/2021 вносить не собираетесь, то можно ограничиться записью в учетной политике о досрочном применении данного стандарта» | | |

**Как подписывать и хранить первичку.** Новый стандарт запрещает хранить бумажные документы только в оцифрованном виде. В обязательном порядке вам необходимо сохранять оригиналы и на бумаге:

|  |
| --- |
| ***«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».*** |

Если вы оформляете документы на бумаге, подумайте над переходом на электронное взаимодействие с как можно большим числом контрагентов. Так вы избавитесь от лишних бумаг и подстрахуетесь от их порчи.

Заранее позаботьтесь и об электронной подписи, которой будете визировать документы. В ФСБУ 27/2021 теперь прямо прописано, что подойдет любая, в том числе и простая электронная, но только если иное требование не установлено законом. ФНС придерживается аналогичного мнения (письмо от 21.06.2021 № ЕА-3-26/4451@).

**Как быть с иностранной первичкой.** Как и раньше, документ на иностранном языке нужно перевести на русский построчно. Исключение — компания составляет его на иностранном языке по законам страны, где ведет деятельность (п. 5 и п. 6 ФСБУ 27/2021). Продублировать содержание документа по-русски понадобится и для налогового учета — на этом настаивает Минфин (письмо от 20.01.2021 № 03-03-06/1/2476).

Однако в ФСБУ 21/2027 теперь есть и новое требование — переводить на русский бухрегистры. Причем здесь никаких исключений нет, равно как и ограничений. Перевод могут делать и работники организации. Заверять его у нотариуса не потребуется.