****

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ**

**Учет основных средств и нематериальных активов**

**Материал подготовлен Антошиной О.А.**

**Москва, 2022**

**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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A0E9F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI). 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.  Условия для признания объектов основными средствами и перечень фактических затрат, на базе которых формируется их первоначальная стоимость, в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают. |  |

**Оглавление:**

1. [Какие документы оформляют при приобретении основных средств за плату](#P12)

2. [Как отражать в бухгалтерском учете поступление основных средств, приобретенных за плату](#P49)

3. [Как отражать в налоговом учете поступление основных средств, приобретенных за плату](#P190)

**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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56A7EB4D75197BA719499EBFADE5E24494F58C52DDB3B52A2EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI);
* [УПД](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56978BFDA5F9BE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A3E8F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI);
* накладную или иной документ по форме, [разработанной самостоятельно](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697EB4DA509CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A3E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI). Такой документ должен содержать все [обязательные реквизиты](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B75B5DA579CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55AAE1F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) первичного учетного документа.

**Документы при покупке основного средства, бывшего в употреблении**, [могут быть](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3D50A1EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI) такие:

* акт о приеме-передаче объекта основных средств по [форме N ОС-1](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3C54A7EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI);
* акт о приеме-передаче здания (сооружения) по [форме N ОС-1а](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3C56A6EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI);
* акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) по [форме N ОС-1б](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3C50A6EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI);
* акт приема-передачи или накладная по [самостоятельно разработанной](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697EB4DA509CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A3E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) форме, которые содержат все [обязательные реквизиты](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B75B5DA579CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55AAE1F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3C50A6EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI) продавец заполняет графы 1 - 14, а покупатель - графу 15 и последующие графы.

**Принятие объектов к учету в качестве основных средств** [можно оформлять](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3D51A5EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI) документами, составленными с применением тех же унифицированных форм:

* актом о приеме-передаче объекта основных средств по [форме N ОС-1](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3C54A7EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI);
* актом о приеме-передаче здания (сооружения) по [форме N ОС-1а](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3C56A6EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI);
* актом о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) по [форме N ОС-1б](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3C50A6EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI).

Вы также можете оформить приемку объекта в состав ОС актом или иным документом по [самостоятельно разработанной](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697EB4DA509CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A3E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) форме, которые содержат [обязательные реквизиты](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B75B5DA579CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55AAE1F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3F51A2EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI), [ОС-6а](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3F53A1EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI), [ОС-6б](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3F52A1EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI) 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B75B5DA579CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92BDB3601F3A5AEC5FD698509C4D98F36A3DCn9I), [ч. 5 ст. 10](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B75B5DA579CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92BD83601F3A5AEC5FD698509C4D98F36A3DCn9I) Закона о бухгалтерском учете, [п. 4](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B79BBDC5495E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A0E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

**Первичные документы по учету основных средств необходимо** [**хранить**](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B75B5DA579CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CD93601F3A5AEC5FD698509C4D98F36A3DCn9I) **в течение срока**, который определяют в зависимости от вида документов.

Так, например, пять лет после выбытия основных средств хранят следующие документы ([ст. ст. 323](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B79B9DF559CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C51A0E4F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI), [325](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B79B9DF559CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C51A1E2F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B79B9DF559CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C51A1E1F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI), [п. "а" ст. 329](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B79B9DF559CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C51A6E6F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A7E1F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 6/2020, [п. 18](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D57A0E3F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 26/2020).

К капитальным вложениям относят фактические затраты на приобретение ОС, их приведение в состояние и местоположение, необходимые для использования ([п. 9](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D54AAE1F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 26/2020, [п. п. 6](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BBAD95098E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A0E3F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI), [7](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BBAD95098E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A0E2F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D54A4E5F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 26/2020);
* затраты на доставку основных средств к месту использования ([пп. "з" п. 5](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D54A5E0F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 26/2020);
* затраты на монтаж, установку основных средств ([пп. "з" п. 5](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D54A5E0F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 26/2020);
* [проценты по займам](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A79BADA5594E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A0E6F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI), если основное средство относится к [инвестиционным активам](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697AB5DD5798E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A0E6F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ([пп. "е" п. 10](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D54AAE8F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 26/2020);
* суммы оценочных обязательств на демонтаж, утилизацию основных средств и восстановление окружающей среды ([пп. "ж" п. 10](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D54ABE1F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 26/2020);
* затраты на пусконаладочные работы за вычетом расчетной стоимости произведенной продукции ([пп. "и" п. 5](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D54A5E3F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI), [п. 15](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D57A2E0F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 26/2020).

**Важно!** Суммы, уплачиваемые за основное средство, а также за его доставку, установку, монтаж, пусконаладку, включайте в капитальные вложения ([п. 11](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D54ABE3F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 26/2020):

* с учетом всех предоставленных вам скидок, уступок, премий и т.п.;
* за вычетом 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A7E1F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 6/2020, [пп. "з" п. 5](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D54A5E0F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI), [п. 18](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D57A0E3F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 26/2020 и [п. 1 ст. 257](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7FBEDA5498E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C929D83A55A9B5AA8CA9639A0FDAC68D28A3CB51D8n8I) НК РФ. |

Есть особенности в определении первоначальной стоимости ОС, приобретенных:

* по [договорам с длительной отсрочкой (рассрочкой) платежа](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7AB9DD5599E77B9CC0E7F8D9517B5E5A119120DB3A4BA3E1E5CAFC6CD9n9I);
* по [договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7AB9DD549CE77B9CC0E7F8D9517B5E5A119120DB3A4BA3E1E5CAFC6CD9n9I).

**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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D50A1E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) "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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D50A1E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI), [субсчет 08-4](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D50A6E8F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) "Приобретение объектов основных средств" ([пп. "а" п. 5](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D54A4E5F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 6/2020). |

По [завершении](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7AB9DD559AE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A1E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) капитальных вложений их сумму, накопленную на [счете 08](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D50A1E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI), спишите в дебет ([п. 18](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D57A0E3F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 26/2020):

* [счета 03](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D51A1E9F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) "Доходные вложения в материальные ценности", если основное средство предназначено для сдачи в аренду и (или) для получения дохода в виде прироста стоимости;
* [счета 01](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D56ABE5F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) "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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D50A1E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | [60](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C50AAE7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) |
| Затраты на доставку, монтаж, установку и т.п. приобретенного объекта включены в капитальные вложения | [08-4](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D50A1E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | [60](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C50AAE7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI)  ([76](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C5CABE2F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI),  [10](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D53A3E1F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI),  [70](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C5DA0E8F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI),  [69](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C52AAE9F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI)  и др.) |
| Отражен НДС, предъявленный контрагентами с договорной стоимости объекта, а также со стоимости доставки, монтажа, установки и т.п. | [19](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D52AAE7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | [60](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C50AAE7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI)  [(76)](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C5CABE2F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) |
| Принят к вычету НДС, предъявленный контрагентами | [68](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C52A7E4F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | [19](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D52AAE7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) |
| Оценочное обязательство включено в капитальные вложения (по приведенной стоимости) | [08-4](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D50A1E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | [96](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3F51ABE2F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) |
| Капитальные вложения уменьшены на стоимость ценностей, полученных при проведении пусконаладочных работ | [10](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D53A3E1F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI)  ([21](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D5DAAE1F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI),  [43](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C57A3E8F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI)) | [08-4](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D50A1E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) |
| Признано в учете основное средство | [01](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D56ABE0F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI)  [(03)](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D51A1E4F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | [08-4](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D50A1E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) |
| Дополнительно ежемесячно в течение периода отсрочки (рассрочки) -  в случае приобретения основного средства с отсрочкой (рассрочкой) платежа | | |
| Признан процентный расход | [91-2](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3F56A6E0F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | [60](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C50AAE7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) |
| 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3F56A6E0F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | [96](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3F51ABE2F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) |
| На дату (даты) оплаты продавцу и иным контрагентам | | |
| Перечислена оплата продавцу и иным контрагентам | [60](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C50AAE7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI)  [(76)](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C5CABE2F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | [51](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C56AAE4F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) |

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |

Все объекты ОС, за некоторыми [исключениями](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7AB9DD5594E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A2E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI), должны амортизироваться в бухгалтерском учете.

В целях начисления амортизации при принятии амортизируемого объекта ОС к учету определите ([п. 37](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D54A2E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 6/2020):

* [срок полезного использования](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7AB9DD5594E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A0E4F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) - период, в течение которого использование объекта принесет экономические выгоды;
* [ликвидационную стоимость](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7AB9DD5594E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A1E5F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI). Амортизировать надо будет первоначальную стоимость ОС за вычетом ликвидационной;
* [способ начисления амортизации](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7AB9DD5594E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A6E0F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI).

|  |
| --- |
| Как отражать в бухгалтерском учете приобретение основных средств, бывших в употреблении  [ФСБУ 6/2020](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A0E3F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) и [ФСБУ 26/2020](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D54A7E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) 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](#P50). В капитальные вложения включите все фактические затраты, связанные с его приобретением и подготовкой к эксплуатации.  Принимая объект ОС к учету, сделайте [обычные записи](#P71).  [Срок полезного использования](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A1E8F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) определите исходя из ожидаемого срока эксплуатации основного средства, его технического состояния на момент принятия к учету и т.п. ([п. 9](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A6E1F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 6/2020).  Получение от продавца приобретенного основного средства, бывшего в употреблении, оформляют актом по [форме N N ОС-1](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3C54A7EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI), [ОС-1а](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3C56A6EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI), [ОС-1б](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3C50A6EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI) или документом по форме, [разработанной самостоятельно](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697EB4DA509CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A3E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI), который содержит все [обязательные реквизиты](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B75B5DA579CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55AAE1F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) первичного учетного документа. |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Как документально оформить и отразить в бухгалтерском учете организации приобретение основного средства через подотчетное лицо  Рекомендуем выдать [доверенность](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7BB9DB509CE77B9CC0E7F8D9517B5E5A119120DB3A4BA3E1E5CAFC6CD9n9I) подотчетному лицу. Тогда продавец должен будет оформить **счет-фактуру и отгрузочные документы на организацию**, выдавшую доверенность. Если в [строке 6](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B75BEDD5E99E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDD3C50A9B5AA8CA9639A0FDAC68D28A3CB51D8n8I) "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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D50A1E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | [60](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C50AAE7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | Отгрузочные документы поставщика | | Отражен НДС, предъявленный продавцом со стоимости имущества | [19](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D52AAE7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | [60](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C50AAE7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | Счет-фактура | | Принят к вычету предъявленный НДС | [68](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C52A7E4F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | [19](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D52AAE7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | Счет-фактура | | На дату утверждения авансового отчета | | | | | Отражена оплата продавцу через подотчетное лицо [**1**](#P182) | [60](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C50AAE7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | [71](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3C5DA4E6F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | Авансовый [отчет](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7EBED95297BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3D57A2EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI),  Чек ККТ | | На [дату](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7AB9DD559AE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A1E4F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) окончания капитальных вложений [**2**](#P183)  (готовности объекта к эксплуатации) | | | | | Принят к учету объект основных средств [**3**](#P184) | [01](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D56ABE0F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI)  [(03)](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D51A1E4F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | [08](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697DBBD6509EE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D50A1E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) | [Акт](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3C54A7EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI) о приеме-передаче объекта основных средств,  Инвентарная [карточка](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3F51A2EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI) учета объекта основных средств |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  |  | **1** При расчетах наличными деньгами с продавцом, являющимся юридическим лицом или ИП, соблюдайте [лимит расчетов](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7EBADE549CE77B9CC0E7F8D9517B5E5A119120DB3A4BA3E1E5CAFC6CD9n9I). 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](#P50).  **3** Принятие к учету ОС, приобретенного через подотчетное лицо, оформите как обычно: актом по [формам N N ОС-1](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3C54A7EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI), [ОС-1а](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3C56A6EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI), [ОС-1б](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBCDE5497BA719499EBFADE5E24494F58C52DDA3C50A6EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI) или по [самостоятельно разработанной](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697EB4DA509CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A3E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) форме, содержащей все обязательные [реквизиты](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B75B5DA579CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55AAE1F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D54AAE5F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI), [пп. "а" п. 11](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D54ABE2F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) ФСБУ 26/2020. Записи в бухгалтерском учете сделайте на основании утвержденного авансового [отчета](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7EBADE5298E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A2E5F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) подотчетного лица, а также приложенных к нему [документов](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7EBADE5298E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A6E4F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI), 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7EBBDF5198E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A3E7F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7FBEDA5498E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C929D83A55A9B5AA8CA9639A0FDAC68D28A3CB51D8n8I) НК РФ).

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

1. не считаются основными средствами объекты [инвестиционной недвижимости](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B7BB9DC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A6E9F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI), 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7FBEDA5498E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CD23F52ABEAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI), [п. 1 ст. 257](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7FBEDA5498E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDB3556A1EAAF99B83B9609C3D98C36BFC95388DBnAI) НК РФ, [Письмо](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E209D6D7B9B33670BDD75F9FE52DCBC2B6ADD754730E000195698F3054A5FFFAC8E26C9B0ADCn6I) Минфина России от 13.09.2019 N 03-03-06/1/70481);
2. проценты по заемным обязательствам в стоимость основных средств не включают ([Письмо](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B5697ABBDC5498E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A3E9F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) Минфина России от 10.03.2015 N 03-03-10/12339). Независимо от направлений использования средств проценты учитывают во [внереализационных расходах](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7EBBDF569CE77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A2E8F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI);
3. получение отсрочки (рассрочки) на оплату ОС не влияет на первоначальную стоимость ОС;
4. создание [резерва](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7FBEDA5498E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C925DD3A52A9B5AA8CA9639A0FDAC68D28A3CB51D8n8I) на ликвидацию выводимых из эксплуатации ОС и восстановление окружающей среды предусмотрено только для [организаций](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7FBEDA5498E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C925DD3456A9B5AA8CA9639A0FDAC68D28A3CB51D8n8I), 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7FBEDA5498E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C925DD3556A9B5AA8CA9639A0FDAC68D28A3CB51D8n8I) НК РФ);
5. 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)](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E209D6D7B9B33670BDDF569DEA2DCBC2B6ADD754730E00018769D73C55A2E1FACCF73ACA4C91CA8C31BFCA5394BA78A4DCnAI), от 02.11.2010 [N 03-03-06/1/682](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E209D6D7B9B33670B5DE519CED2696C8BEF4DB5674015F168020DB3D55A2E0F8C3A83FDF5DC9C68A28A0CB4D88B87ADAn4I)). 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56B79BEDC5494E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92EDD355EF6B0BF9DF16F9C16C5C79334A1C9D5n1I) основных средств, включаемых в амортизационные группы ([п. 1 ст. 258](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7FBEDA5498E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C929D83A57A9B5AA8CA9639A0FDAC68D28A3CB51D8n8I) 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7FBEDA5498E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C925DB3D51A9B5AA8CA9639A0FDAC68D28A3CB51D8n8I) НК РФ). В месяце начала начисления амортизации учтите в расходах [амортизационную премию](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7EBBDF509BE77B9CC0E7F8D9517B5E5A119120DB3A4BA3E1E5CAFC6CD9n9I), если ее применение предусмотрено вашей учетной политикой ([п. 3 ст. 272](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7FBEDA5498E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C929DA3C53A9B5AA8CA9639A0FDAC68D28A3CB51D8n8I) 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E209D6D7B9B33670BDD75198E925CBC2B6ADD754730E00018769D73C55A2E1FBC0F73ACA4C91CA8C31BFCA5394BA78A4DCnAI), от 20.05.2019 [N 03-03-06/1/35949](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E209D6D7B9B33670BDD7519AED28CBC2B6ADD754730E00018769D73C55A2E1FBC0F73ACA4C91CA8C31BFCA5394BA78A4DCnAI), от 10.02.2020 [N 03-05-05-01/8435](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E209D6D7B9B33670BDD6559AEE2CCBC2B6ADD754730E00018769D73C55A2E1FACBF73ACA4C91CA8C31BFCA5394BA78A4DCnAI)).

Амортизацию начисляйте ежемесячно методом, закрепленным в вашей учетной политике ([п. п. 1](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7FBEDA5498E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C929D93D5CA9B5AA8CA9639A0FDAC68D28A3CB51D8n8I), [2 ст. 259](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7FBEDA5498E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C929D93C51A9B5AA8CA9639A0FDAC68D28A3CB51D8n8I) НК РФ). Норму амортизации при приобретении основного средства за плату определите в зависимости от того, [линейный](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7EBBDF5599E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A5E5F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) или [нелинейный](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7EBBDF5599E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D54A3E3F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI) 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E209D6D7B9B33670BEDF529EE42FCBC2B6ADD754730E00018769D73C55A2E1FAC8F73ACA4C91CA8C31BFCA5394BA78A4DCnAI), от 01.04.2020 [N 03-03-06/1/26179](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E209D6D7B9B33670BDD6549BE92ECBC2B6ADD754730E00018769D73C55A2E1FAC8F73ACA4C91CA8C31BFCA5394BA78A4DCnAI), от 27.11.2019 [N 03-03-06/1/92176](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E209D6D7B9B33670BDD6579EEE2CCBC2B6ADD754730E00018769D73C55A2E1FAC9F73ACA4C91CA8C31BFCA5394BA78A4DCnAI)). 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7EBBDF5198E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C92CDA3D55A0E2F09CAD2ACE05C5C09337A1D5518ABAD7nAI).  Приобретенное основное средство, бывшее в употреблении, включите в ту амортизационную группу (подгруппу), в которую оно было включено у предыдущего собственника ([п. 12 ст. 258](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7FBEDA5498E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C929D93D50A9B5AA8CA9639A0FDAC68D28A3CB51D8n8I) 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7FBEDA5498E77B9CC0E7F8D9517B5E4811C929D83453A9B5AA8CA9639A0FDAC68D28A3CB51D8n8I) 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E209D6D7B9B33670BDD65F95E528CBC2B6ADD754730E00018769D73C55A2E1FAC8F73ACA4C91CA8C31BFCA5394BA78A4DCnAI), от 29.03.2013 [N 03-03-06/1/10056](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E209D6D7B9B33670BDDD559FED2ACBC2B6ADD754730E00018769D73C55A2E1FACDF73ACA4C91CA8C31BFCA5394BA78A4DCnAI), от 15.03.2013 [N 03-03-06/1/7939](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E209D6D7B9B33670BDDD569AEA29CBC2B6ADD754730E00018769D73C55A2E1FACBF73ACA4C91CA8C31BFCA5394BA78A4DCnAI), от 15.03.2013 [N 03-03-06/1/7937](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E209D6D7B9B33670BDDD569AEA2ECBC2B6ADD754730E00018769D73C55A2E1FACCF73ACA4C91CA8C31BFCA5394BA78A4DCnAI)). |

|  |
| --- |
| Применяется ли амортизационная премия по основным средствам, бывшим в употреблении  Вы вправе применить [амортизационную премию](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E31EDABF83B56A7EBBDF509BE77B9CC0E7F8D9517B5E5A119120DB3A4BA3E1E5CAFC6CD9n9I) 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](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1FF1DC4BF83B56C7CBED65E94E77B9CC0E7F8D9517B5E5A119120DB3A4BA3E1E5CAFC6CD9n9I) РФ не содержит запрета на применение амортизационной премии в отношении ОС, бывших в употреблении. Минфин России считает [так же](consultantplus://offline/ref=20D2B2AB9C195827B3D1E209D6D7B9B33670BDDA5E94EC2DCBC2B6ADD754730E00018769D73C55A2E1FBC0F73ACA4C91CA8C31BFCA5394BA78A4DCnAI). |

**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. |  |

**Оглавление:**

1. [Как отражать в бухгалтерском учете поступление основных средств, приобретенных на условиях длительной отсрочки (рассрочки) платежа](#P11)

2. [Как определить стоимость ОС на условиях немедленной оплаты](#P18)

3. [Как отражать в бухгалтерском учете разницу между стоимостью ОС при условии немедленной оплаты и номинальной суммой платежей](#P54)

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

Длительной считается отсрочка (рассрочка) платежа на [период](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFD17138F4E28310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402C58DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q), 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](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFD17138F4E28310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402C57DC702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) 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](#P18) ([п. 9](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFD17138F4E28310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402C59DF702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q), [пп. "а" п. 10](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFD17138F4E28310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402C59DB702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q), [пп. "а" п. 11](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFD17138F4E28310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402C58DC702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q), [п. 12](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFD17138F4E28310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402C58DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) ФСБУ 26/2020, Информационное [сообщение](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFD17108A4A24310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D53D7702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).

В остальном общую сумму капитальных вложений, осуществленных до признания объекта ОС, формируйте по [общим правилам](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A99BA837D15DAFC16138E4F24310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D52DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q).

Поступление основных средств в организацию отражайте в [обычном порядке](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A99BA837D15DAFC16138E4F24310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D58DE702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q).

Если полученное вами имущество до момента оплаты находится в залоге у продавца, то предоставление залога отразите на забалансовом [счете 009](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB422B58D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) "Обеспечения обязательств и платежей выданные". По нашему мнению, по дебету счета 009 в данном случае следует отразить договорную стоимость полученного имущества, включая НДС. Сумма, учтенная на [счете 009](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB422B58D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q), списывается единовременно на дату окончательного расчета с продавцом.

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

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

1. **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. 3](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A99BA837D15DAFF19168F4529310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D52D7702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) Рекомендации Р-10/2010 КпР "Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей", [п. 3](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A99BA837D15DAFF1711854B22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D51D6702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) Рекомендации Р-65/2015-КпР "Ставка дисконтирования");
2. **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. 5](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A99BA837D15DAFF19168F4529310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D54DF702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) Рекомендации Р-10/2010 КпР "Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей", [Рекомендация](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A99BA837D15DAFF1711854B22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D53DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) Р-65/2015-КпР "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;

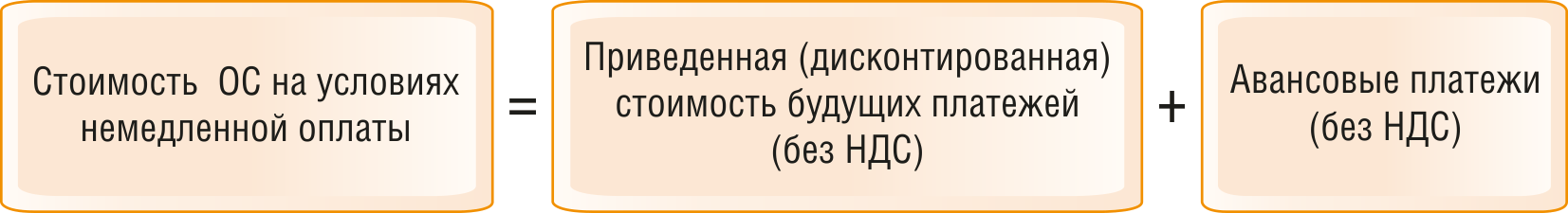
n - количество платежей.

**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. 5](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A99BA837D15DAFF19168F4529310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D55D7702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) Рекомендации Р-10/2010 КпР "Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей", [п. п. 12](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A99BA837D15DAFF1711854B22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D50D7702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q), [13](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A99BA837D15DAFF1711854B22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D50D6702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) Рекомендации Р-65/2015-КпР "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](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFD17138F4E28310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402C58DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) ФСБУ 26/2020).

При приобретении ОС такие проценты за отсрочку (рассрочку) учитывайте [в прочих расходах](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF161F8D4429310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D57D8702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) в периоде их начисления, за исключением той их части, которая включается в стоимость [инвестиционного актива](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF161F8E4D24310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D53D8702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) ([п. п. 6](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF161F8E4D24310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D53DB702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q), [7](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF161F8E4D24310DFA6427BA4BA265CD78871C5AC0147C158A767F258A34F09EA713DA105BQ), [8](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF161F8E4D24310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D53D7702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам").

|  |
| --- |
|  |

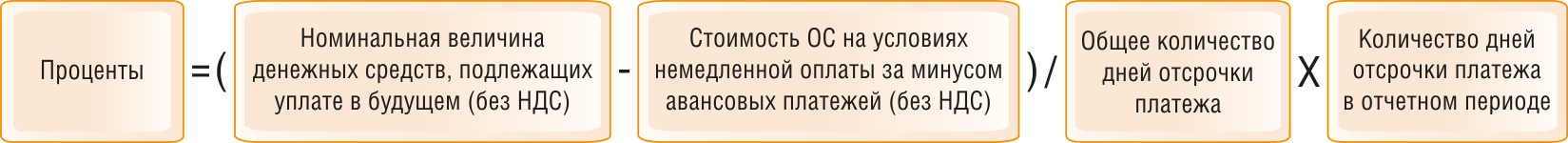
**Обратите внимание!** Когда период отсрочки (рассрочки) приходится на плановый период подготовки к предполагаемому использованию актива, признаваемого [инвестиционным](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF161F8E4D24310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D53D8702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q), 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) не следует по следующим причинам:

* единовременное включение в капитальные вложения процентов за отсрочку (рассрочку) платежа приведет к необоснованному увеличению их стоимости в периоды до признания инвестиционного актива объектом ОС;
* кредиторскую задолженность перед продавцом по договору с длительной отсрочкой (рассрочкой) платежа следует оценивать по приведенной (дисконтированной) стоимости ([п. п. 1](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A99BA837D15DAFF19168F4529310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D52D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q), [3](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A99BA837D15DAFF19168F4529310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D52D7702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) Рекомендации Р-10/2010 КпР "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:

1. **если вы определили стоимость ОС при условии немедленной оплаты** [**прямым путем**](#P20), 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](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1312894920310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D56D7702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) к Письму от 06.02.2015 N 07-04-06/5027, основываясь на [п. 8](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF161F8E4D24310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D53D7702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) 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. 4](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A99BA837D15DAFF19168F4529310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402D55DE702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) Рекомендации Р-10/2010 КпР "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;

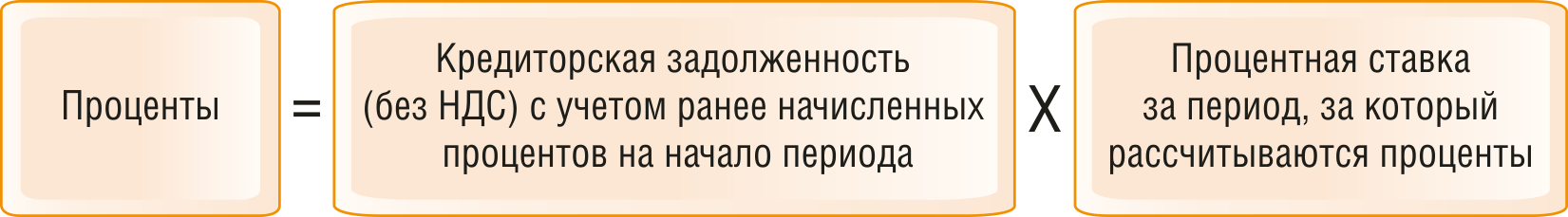
П - стоимость ОС при условии немедленной оплаты (за минусом авансовых платежей, если они уплачивались) без НДС;

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](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFD191F894D20310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402C55DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) по формуле:



1. **если вы определили сумму затрат на приобретение ОС при условии немедленной оплаты** [**расчетным путем**](#P21), то для начисления процентов используйте [ставку](#P48), которую вы применяли при дисконтировании. Формула для начисления процентов будет [та же](#P83).

**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](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402852D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) |
| Сумма начисленных процентов за пользование отсрочкой (рассрочкой) отнесена на прочие расходы | [91-2](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB422E55DE702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в бухгалтерском учете приобретения основных средств на условиях рассрочки платежа. Стоимость имущества на условиях немедленной оплаты известна  Организация в августе 2022 г. заключила договор на приобретение автомобиля за 3 000 000 руб., в том числе НДС 500 000 руб., с рассрочкой части платежа на 16 месяцев.  В день передачи автомобиля (31.08.2022) организация уплатила продавцу 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.** | | 31.10.2022 | 300 000,00 | 50 000,00 | 250 000,00 | | 31.12.2022 | 300 000,00 | 50 000,00 | 250 000,00 | | 28.02.2023 | 300 000,00 | 50 000,00 | 250 000,00 | | 30.04.2023 | 300 000,00 | 50 000,00 | 250 000,00 | | 30.06.2023 | 300 000,00 | 50 000,00 | 250 000,00 | | 31.08.2023 | 300 000,00 | 50 000,00 | 250 000,00 | | 31.10.2023 | 300 000,00 | 50 000,00 | 250 000,00 | | 31.12.2023 | 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 31.08.2022 и в этот же день 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:   1. процентную ставку за период между платежами (два месяца) - 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. (2 100 000 руб. - (600 000 руб. - 100 000 руб.)) - **5,24377%** (использована функция Excel СТАВКА с аргументами (8;-250000;1600000)); 2. 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 2022 | 2 100 000,00 | 0,00 | 500 000,00 | 1 600 000,00 | | Сентябрь 2022 | 1 600 000,00 | 41 414,24 | 0,00 | 1 641 414,24 | | Октябрь 2022 | 1 641 414,24 | 42 486,20 | 250 000,00 | 1 433 900,44 | | Ноябрь 2022 | 1 433 900,44 | 37 114,94 | 0,00 | 1 471 015,38 | | Декабрь 2022 | 1 471 015,38 | 38 075,61 | 250 000,00 | 1 259 090,99 | | Январь 2023 | 1 259 090,99 | 32 590,19 | 0,00 | 1 291 681,18 | | Февраль 2023 | 1 291 681,18 | 33 433,75 | 250 000,00 | 1 075 114,93 | | Март 2023 | 1 075 114,93 | 27 828,17 | 0,00 | 1 102 943,10 | | Апрель 2023 | 1 102 943,10 | 28 548,47 | 250 000,00 | 881 491,57 | | Май 2023 | 881 491,57 | 22 816,44 | 0,00 | 904 308,01 | | Июнь 2023 | 904 308,01 | 23 407,02 | 250 000,00 | 677 715,03 | | Июль 2023 | 677 715,03 | 17 541,91 | 0,00 | 695 256,94 | | Август 2023 | 695 256,94 | 17 995,96 | 250 000,00 | 463 252,90 | | Сентябрь 2023 | 463 252,90 | 11 990,79 | 0,00 | 475 243,69 | | Октябрь 2023 | 475 243,69 | 12 301,16 | 250 000,00 | 237 544,85 | | Ноябрь 2023 | 237 544,85 | 6 148,59 | 0,00 | 243 693,44 | | Декабрь 2023 | 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**](#P356)   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | 31.08.2022 | | | | | Отражены затраты на приобретение автомобиля по стоимости на условиях немедленной оплаты | [08](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402852D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 2 100 000 | | Отражен НДС, предъявленный продавцом  (3 000 000 - 2 500 000) | [19](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402A59D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-НДС](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 500 000 | | НДС принят к вычету | [68](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412A54DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [19](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402A59D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 500 000 | | Перечислена оплата продавцу (без учета НДС)  (600 000 - 100 000) | [60-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 500 000 | | Перечислена оплата продавцу (в части НДС) | [60-НДС](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 100 000 | | Уплачена госпошлина за регистрацию автомобиля | [68](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412A54DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 3 500 | | Сумма госпошлины учтена в фактических затратах на приобретение автомобиля | [08](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402852D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [68](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412A54DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 3 500 | | Приобретенный автомобиль признан в составе ОС  (2 100 000 + 3 500) | [01](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402E58DE702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [08](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402852D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 2 103 500 | | Отражен залог автомобиля | [009](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB422B58D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) |  | 3 000 000 | | 30.09.2022 | | | | | Признан процентный расход  (1 600 000 x 2,58839%) | [91-2](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB422E55DE702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 41 414,24 | | 31.10.2022 | | | | | Признан процентный расход  ((1 600 000 + 41 414,24) x 2,58839%) | [91-2](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB422E55DE702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 42 486,20 | | Перечислена оплата продавцу (без учета НДС) - текущий платеж | [60-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 250 000 | | Перечислена оплата продавцу (в части НДС) | [60-НДС](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 50 000 | | Аналогичные записи сделаны в следующие месяцы действия рассрочки | | | | | 31.12.2023 | | | | | Признан процентный расход [**2**](#P357) | [91-2](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB422E55DE702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 6 306,56 | | Перечислена оплата продавцу (без учета НДС) - последний платеж | [60-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 250 000 | | Перечислена оплата продавцу (в части НДС) | [60-НДС](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 50 000 | | Списана с забалансового учета сумма залога |  | [009](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB422B58D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 3 000 000 |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  |  | **1** Для упрощения примера не приводятся записи по начислению амортизации.  **2** Сумма процентов за декабрь 2023 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 31.08.2022 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.** | | 30.11.2022 | 4 800 000,00 | 800 000,00 | 4 000 000,00 | | 28.02.2023 | 4 800 000,00 | 800 000,00 | 4 000 000,00 | | 31.05.2023 | 3 600 000,00 | 600 000,00 | 3 000 000,00 | | 31.08.2023 | 3 600 000,00 | 600 000,00 | 3 000 000,00 | | 30.11.2023 | 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 - 31.10.2022; * второй этап - 996 000 руб., включая НДС 166 000 руб., дата завершения - 31.12.2022; * третий этап - 504 000 руб., включая НДС 84 000 руб., дата завершения - 28.02.2023.   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.   1. В качестве процентной ставки приняла среднюю ставку, по которой она привлекает заемные средства на сопоставимых условиях, - 11,5% годовых. 2. 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). 3. С помощью функции ЧПС с аргументами (0,0275873;-4000000;-4000000;-3000000;-3000000;-2000000) в Excel на основе трехмесячной процентной ставки организация рассчитала приведенную стоимость будущих платежей за оборудование (без учета НДС) - 14 881 680,50 руб. 4. 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.)). 5. Для ежемесячного начисления процентов определила месячную процентную ставку **0,91125%** (((1 + 11,5/100) 1/12 - 1) x 100). 6. 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 2022 | 19 881 680,50 | 0,00 | 5 000 000,00 | 14 881 680,50 | | Сентябрь 2022 | 14 881 680,50 | 135 609,31 | 0,00 | 15 017 289,81 | | Октябрь 2022 | 15 017 289,81 | 136 845,05 | 0,00 | 15 154 134,86 | | Ноябрь 2022 | 15 154 134,86 | 138 092,05 | 4 000 000,00 | 11 292 226,91 | | Декабрь 2022 | 11 292 226,91 | 102 900,42 | 0,00 | 11 395 127,33 | | Январь 2023 | 11 395 127,33 | 103 838,10 | 0,00 | 11 498 965,43 | | Февраль 2023 | 11 498 965,43 | 104 784,32 | 4 000 000,00 | 7 603 749,75 | | Март 2023 | 7 603 749,75 | 69 289,17 | 0,00 | 7 673 038,92 | | Апрель 2023 | 7 673 038,92 | 69 920,57 | 0,00 | 7 742 959,49 | | Май 2023 | 7 742 959,49 | 70 557,72 | 3 000 000,00 | 4 813 517,21 | | Июнь 2023 | 4 813 517,21 | 43 863,18 | 0,00 | 4 857 380,39 | | Июль 2023 | 4 857 380,39 | 44 262,88 | 0,00 | 4 901 643,27 | | Август 2023 | 4 901 643,27 | 44 666,22 | 3 000 000,00 | 1 946 309,49 | | Сентябрь 2023 | 1 946 309,49 | 17 735,75 | 0,00 | 1 964 045,24 | | Октябрь 2023 | 1 964 045,24 | 17 897,36 | 0,00 | 1 981 942,60 | | Ноябрь 2023 | 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**](#P695)   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | 31.08.2022 | | | | | Отражены затраты на приобретение оборудования по стоимости на условиях его немедленной оплаты | [07](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402851DB702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 19 881 680,50 | | Отражен НДС, предъявленный продавцом | [19](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402A59D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-продавец-НДС](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 4 200 000 | | НДС принят к вычету | [68](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412A54DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [19](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402A59D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 4 200 000 | | Перечислена оплата продавцу (без учета НДС)  (6 000 000 - 1 000 000) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 5 000 000 | | Перечислена оплата продавцу (в части НДС) | [60-продавец-НДС](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 1 000 000 | | Оборудование передано в монтаж | [08](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402852D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [07](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402851DB702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 19 881 680,50 | | Отражен залог оборудования | [009](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB422B58D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) |  | 25 200 000 | | 30.09.2022 | | | | | Проценты включены в стоимость монтируемой производственной линии  (14 881 680,50 x 0,91125%) | [08](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402852D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 135 609,31 | | 31.10.2022 | | | | | Проценты включены в стоимость монтируемой производственной линии  ((14 881 680,50 + 135 609,31) x 0,91125%) | [08](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402852D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 136 845,05 | | Отражены затраты на монтаж (первый этап)  (780 000 - 130 000) | [08](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402852D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-подрядчик](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 650 000 | | Отражен НДС, предъявленный подрядчиком | [19](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402A59D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-подрядчик](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 130 000 | | НДС принят к вычету | [68](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412A54DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [19](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402A59D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 130 000 | | Отражена оплата подрядчику за первый этап монтажных работ | [60-подрядчик](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 780 000 | | 30.11.2022 | | | | | Проценты включены в стоимость монтируемой производственной линии  ((14 881 680,50 + 135 609,31 + 136 845,05) x 0,91125%) | [08](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402852D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 138 092,05 | | Перечислена оплата продавцу согласно графику (без учета НДС)  (4 800 000 - 800 000) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 4 000 000 | | Перечислена оплата продавцу согласно графику (в части НДС) | [60-продавец-НДС](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 800 000 | | 31.12.2022 | | | | | 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](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402852D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 102 900,42 | | Отражены затраты на монтаж (второй этап)  (996 000 - 166 000) | [08](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402852D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-подрядчик](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 830 000 | | Отражен НДС, предъявленный подрядчиком | [19](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402A59D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-подрядчик](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 166 000 | | НДС принят к вычету | [68](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412A54DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [19](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402A59D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 166 000 | | Отражена оплата подрядчику за второй этап монтажных работ | [60-подрядчик](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 996 000 | | 31.01.2023 | | | | | 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](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402852D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 103 838,10 | | 28.02.2023 | | | | | 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](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402852D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 104 784,32 | | Перечислена оплата продавцу согласно графику (без учета НДС)  (4 800 000 - 800 000) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 4 000 000 | | Перечислена оплата продавцу согласно графику (в части НДС) | [60-продавец-НДС](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 800 000 | | Отражены затраты на монтаж (третий этап)  (504 000 - 84 000) | [08](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402852D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-подрядчик](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 420 000 | | Отражен НДС, предъявленный подрядчиком | [19](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402A59D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-подрядчик](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 84 000 | | НДС принят к вычету | [68](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412A54DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [19](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402A59D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 84 000 | | Отражен окончательный расчет с подрядчиком | [60-подрядчик](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 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](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402E58DE702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [08](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB402852D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 22 503 749,75 | | 31.03.2023 | | | | | 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](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB422E55DE702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 69 289,17 | | 30.04.2023 | | | | | 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](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB422E55DE702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 69 920,57 | | 31.05.2023 | | | | | 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](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB422E55DE702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 70 557,72 | | Перечислена оплата продавцу согласно графику (без учета НДС)  (3 600 000 - 600 000) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 3 000 000 | | Перечислена оплата продавцу согласно графику (в части НДС) | [60-продавец-НДС](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 600 000 | | Аналогичные записи сделаны в следующие месяцы действия рассрочки | | | | | 30.11.2023 | | | | | Признан процентный расход [**2**](#P696) | [91-2](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB422E55DE702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 18 057,4 | | Перечислен последний платеж продавцу (без учета НДС) | [60-продавец-расчеты](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 2 000 000 | | Перечислен последний платеж продавцу (в части НДС) | [60-продавец-НДС](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412859D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | [51](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB412E59DA702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 400 000 | | Списана сумма залога |  | [009](consultantplus://offline/ref=280FC4BC43327DEE8A4A85B99D7D15DAFF1111854A22310DFA6427BA4BA265CD78871C59CB422B58D9702A77D060FD81A60DD909D2F68ED81A59Q) | 25 200 000 |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | |  |  | **1** Для упрощения примера не приводятся записи по начислению амортизации.  **2** Сумма процентов за ноябрь 2023 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 признать в бухгалтерском учете обесценение ОС, НМА и иных подобных активов**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | ОС, НМА и иные подобные активы проверяют на обесценение и учитывают изменения их балансовой стоимости в порядке, установленном [МСФО (IAS) 36](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB4926978808AF3A429541BC883025O7R) "Обесценение активов".  При наличии признаков обесценения, а для некоторых [активов](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24469754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) - даже при отсутствии таких признаков [необходимо оценивать](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24479C54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) возмещаемую сумму актива. Если возмещаемая сумма окажется ниже балансовой стоимости, то следует признать [убыток от обесценения](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24409254EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) актива в прочих расходах. Если оценить возмещаемую сумму для отдельного актива невозможно, порядок определения величины убытка от обесценения усложняется. |  |

**Оглавление:**

1. [Какие активы подлежат проверке на обесценение по правилам МСФО (IAS) 36](#P16)

2. [Какие признаки могут свидетельствовать об обесценении ОС, НМА и капитальных вложений](#P30)

3. [Когда необходимо проводить проверку на наличие признаков обесценения](#P43)

4. [Как определить возмещаемую сумму актива](#P48)

5. [Что делать, если определить возмещаемую сумму актива не представляется возможным](#P126)

6. [Как рассчитать убыток от обесценения](#P142)

7. [Как отражать в бухгалтерском учете убыток от обесценения ОС, НМА и капитальных вложений](#P331)

**1. Какие активы подлежат проверке на обесценение по правилам МСФО (IAS) 36**

В порядке, предусмотренном [МСФО (IAS) 36](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB4926978808AF3A429541BC883025O7R) "Обесценение активов", необходимо проверять на обесценение следующие активы:

* основные средства, за исключением [инвестиционной недвижимости](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47011901A1B010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24479D54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), оцениваемой по переоцененной (справедливой) стоимости ([п. 38](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47011901A1B010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25439D54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) ФСБУ 6/2020 "Основные средства", [пп. "f" п. 2](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24429754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [п. 5](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8302F87507C052BF8B2C54DC15AC593628O6R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов");
* [капитальные вложения](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47011901A1B010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25459654EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) ([п. 17](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47011901A1B010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC26429C54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения"). Учтите, что начиная с бухгалтерской отчетности [за 2024 г.](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E37414901B11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24439254EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) или ранее по решению организации к капитальным вложениям [следует относить](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E37414901A14010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24419654EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) также затраты на приобретение, создание, улучшение НМА;
* нематериальные активы с учетом следующего:
  + **обязательная проверка** на обесценение НМА предусмотрена [п. 43](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E37414901B11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25419354EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) ФСБУ 14/2022 "Нематериальные активы", которым организации должны руководствоваться начиная с бухгалтерской отчетности [за 2024 г.](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E37414901B11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24439254EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), но могут принять решение о досрочном применении;
  + до начала применения [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E37414901B11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24429054EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) организации **могут проверять** на обесценение НМА на основании [п. 22](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E67F1D97111B010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24449454EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов". Однако, поскольку НМА, как правило, входят в [ЕГДС](#P128), включающие помимо них основные средства и (или) капитальные вложения, которые подлежат обязательной проверке на обесценение, рекомендуем установить в учетной политике проверку на обесценение НМА, если вы еще не перешли на применение [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E37414901B11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24429054EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R);
* права пользования активами [**1**](#P26) ([п. 10](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E37417931A1A010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24479754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды", [п. 38](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47011901A1B010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25439D54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) ФСБУ 6/2020, [п. 17](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47011901A1B010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC26429C54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) ФСБУ 26/2020);
* поисковые активы [**2**](#P27) ([п. п. 19](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E67416931C12010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24469C54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [20](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E67416931C12010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24459154EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) ПБУ 24/2011 "Учет затрат на освоение природных ресурсов");
* гудвил [**3**](#P28), учитываемый на основании [п. 10](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E37414901B11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24479C54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) ФСБУ 14/2022, который обязателен к применению с бухгалтерской отчетности [за 2024 г.](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E37414901B11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24439254EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), но может по решению организации применяться и раньше ([пп. "a" п. B63](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47E14921013010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC274B9154EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IFRS) 3 "Объединения бизнесов").

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Права пользования активами проверяют на обесценение в том же порядке, что и сходные по характеру использования активы (основные средства, капитальные вложения), обесцениваемые по правилам [МСФО (IAS) 36](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB4926978808AF3A429541BC883025O7R) "Обесценение активов" ([п. 10](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E37417931A1A010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24479754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) ФСБУ 25/2018). Убыток от обесценения ППА [рассчитывается](#P142) и [отражается в бухгалтерском учете](#P331) так же, как и убыток от обесценения этих активов.  **2** При проверке на обесценение поисковых активов дополнительно учтите особенности, обусловленные применением [норм](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47715971D10010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24479054EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IFRS) 6 "Разведка и оценка запасов полезных ископаемых" ([п. 20](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E67416931C12010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24459154EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) ПБУ 24/2011).  **3** Проверять на обесценение гудвил следует в [особом порядке](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC26429654EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), предусмотренном [МСФО (IAS) 36](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB4926978808AF3A429541BC883025O7R) "Обесценение активов". |  |

**2. Какие признаки могут свидетельствовать об обесценении ОС, НМА и капитальных вложений**

Об обесценении актива могут свидетельствовать следующие признаки ([п. п. 12](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24469054EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [13](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24449454EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [14](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24449754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) 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](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E37617971912010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC264B9154EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R);
* 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.

**Обратите внимание**: по общему правилу НМА с неопределенным сроком полезного использования и капитальные вложения в объекты НМА следует проверять на обесценение с определением [возмещаемой суммы](#P48) ежегодно в одно и то же время. Каждый такой актив можно тестировать в свое время в течение года. При этом объекты, признанные в течение года, должны быть проверены до окончания текущего года ([пп. "а" п. 10](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24469754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [п. 11](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24469154EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"). При наличии предыдущих расчетов возмещаемой суммы возможны исключения ([п. п. 15](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24449254EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [24](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC244A9154EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

**3. Когда необходимо проводить проверку на наличие признаков обесценения**

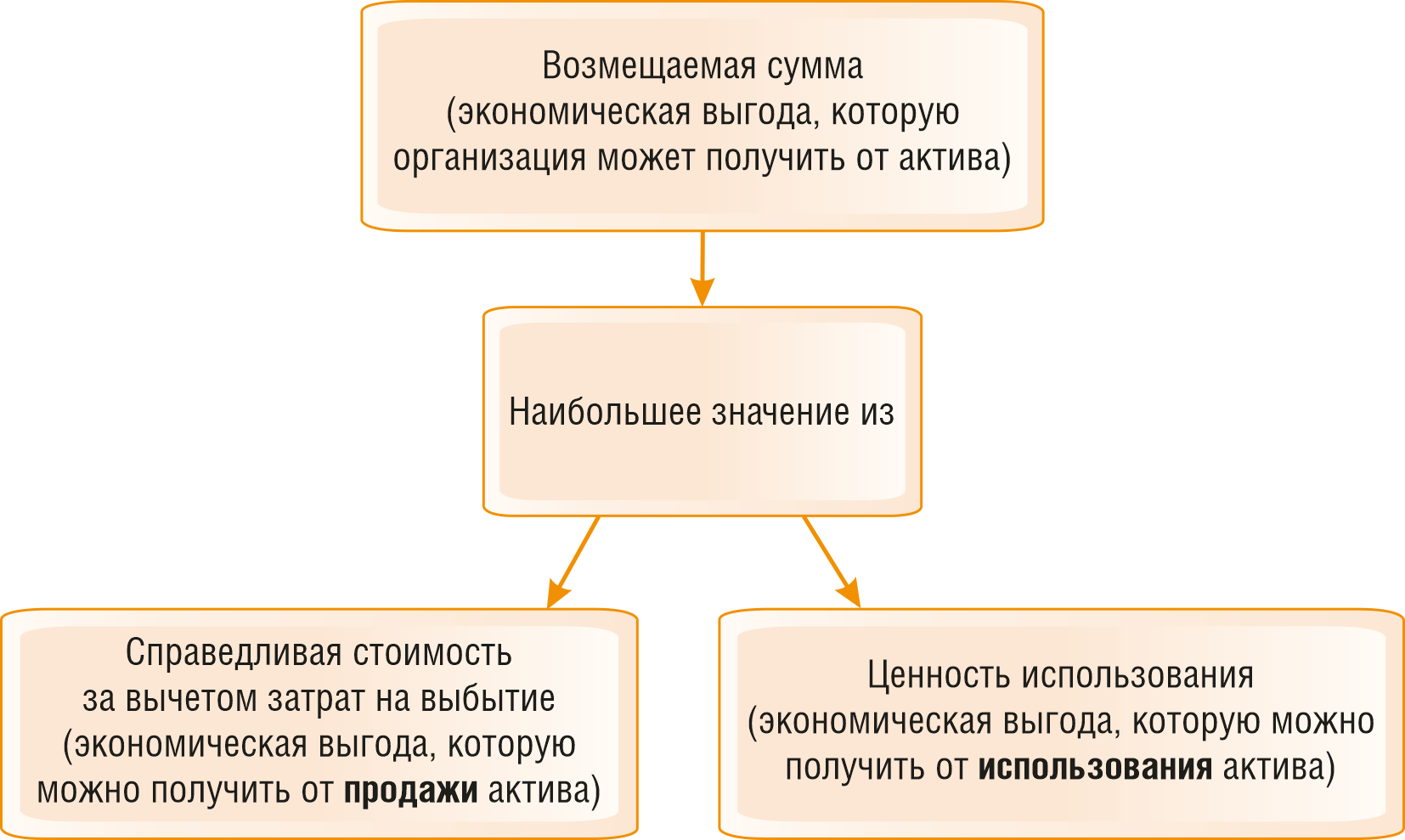
Проверять, есть ли признаки обесценения, необходимо по состоянию на каждую [отчетную дату](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47E1D961913010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25479054EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R). При наличии хотя бы одного признака надо определить возмещаемую сумму актива ([п. п. 8](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24479C54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [9](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24469554EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

Углубленную проверку на наличие признаков обесценения с анализом накопленной за год информации рекомендуем провести в рамках [годовой инвентаризации](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506722020CFFB7556E57115971011010B54B8200737350EEB4926978808AF3A429541BC883025O7R) в целях составления годовой отчетности.

Если организация [составляет](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47E1D961913010B54B8200737350EEB5B26CF8302F87507C052BF8B2C54DC15AC593628O6R) 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).

**4. Как определить возмещаемую сумму актива**

Возмещаемая сумма равна [справедливой стоимости](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24409354EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) актива за вычетом [затрат на выбытие](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24409454EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) или [ценности использования](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24479754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) актива в зависимости от того, какая из этих величин больше ([п. 18](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC244B9054EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) 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](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC244B9354EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) 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](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC244B9254EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) 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](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC244B9D54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"). Так бывает, например, если справедливую стоимость актива определили с использованием [доходного подхода](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E57616941D10010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC27429054EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R).

Поэтому сначала определите ту величину, которую вам проще оценить:

* [справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие](#P79);
* или [ценность использования](#P84).

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](#P142) убыток от обесценения исходя из имеющейся величины.

**Обратите внимание**: в общем случае проверять на обесценение нужно в том числе НМА и ОС, учитываемые по [переоцененной стоимости](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47011901A1B010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24469D54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) (за исключением [инвестиционной недвижимости](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47011901A1B010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24479D54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R)). 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](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8302F87507C052BF8B2C54DC15AC593628O6R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

|  |
| --- |
| Примеры подхода к определению возмещаемой суммы ОС   1. 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.   1. 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. |

**4.1. 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](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E57616941D10010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24419154EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) 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](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E57616941D10010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC27439D54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [затратного](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E57616941D10010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC27429754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) или [доходного подхода](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E57616941D10010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC27429054EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) ([п. п. 2](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E57616941D10010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24439D54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [3](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E57616941D10010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24439C54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [9](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E57616941D10010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24419154EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [21](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E57616941D10010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24479154EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [24](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E57616941D10010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24469754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) 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](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24409454EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

**4.2. Как определить ценность использования**

Ценность использования - это дисконтированная стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается получить от использования актива ([п. 6](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24479754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

При оценке будущих денежных потоков надо учесть ([п. 39](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25419154EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) 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](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25419C54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [42](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25409554EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [49](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25479354EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

Чистый денежный поток от выбытия актива может представлять собой, например ([п. 52](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25469454EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) 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](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25429154EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [35](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25429C54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) 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](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25419554EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) 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](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25459354EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) 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 с аргументами (0,09; 750 000; 750 000; 700 000; 650 000; 600 000), - 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](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC244B9C54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [67](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC254B9554EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

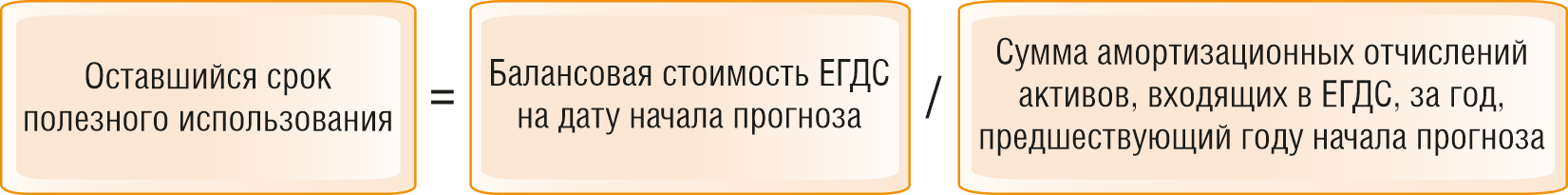
**5. Что делать, если определить возмещаемую сумму актива не представляется возможным**

В такой ситуации следует оценить возмещаемую сумму единицы, генерирующей денежные средства (ЕГДС), к которой относится актив ([п. 66](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25449C54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) 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](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24419C54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [68](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC254B9254EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [69](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC254A9454EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"). В качестве ЕГДС может быть принята вся организация в целом.

Для определения возмещаемой суммы ЕГДС справедливо все [сказанное выше](#P48) для отдельного актива ([п. 74](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC254A9C54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"). Но определение **ценности использования ЕГДС** имеет следующие особенности:

1. в оценке будущих денежных оттоков учитывают в том числе затраты на замену отдельных активов, необходимых для продолжения работы ЕГДС ([п. 49](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25479354EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов");
2. 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:



Балансовой стоимостью ЕГДС, как правило, считается сумма балансовых (остаточных) стоимостей всех активов, входящих в ЕГДС ([п. 76](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC26439454EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"). Обычно это:

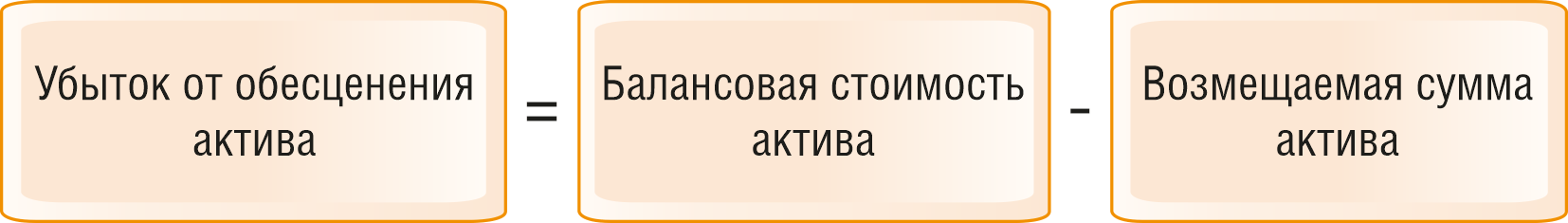
* ОС;
* НМА;
* капитальные вложения, которые осуществлены в целях замены активов, необходимых для продолжения работы ЕГДС.

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](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC26449754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

Если же балансовая стоимость ЕГДС выше возмещаемой суммы ЕГДС, то [распределите](#P147) полученный убыток между активами ЕГДС.

**6. Как рассчитать убыток от обесценения**

**Если вам известна возмещаемая сумма отдельного актива**, то убыток от обесценения рассчитайте по формуле ([п. п. 6](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24409254EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [8](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24479C54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [59](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25449554EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"):

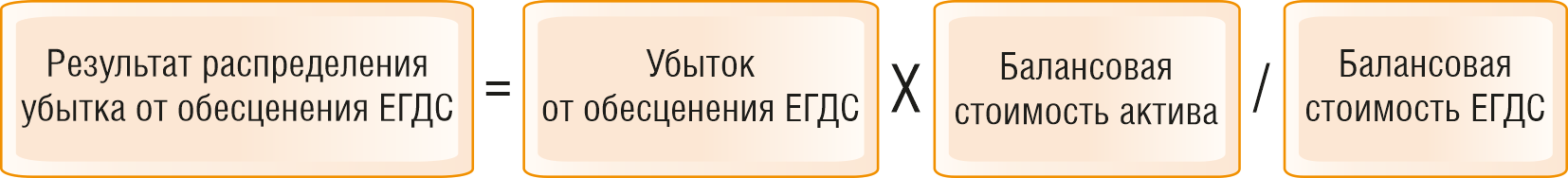


**Если вам известна возмещаемая сумма ЕГДС**, то действуйте так.

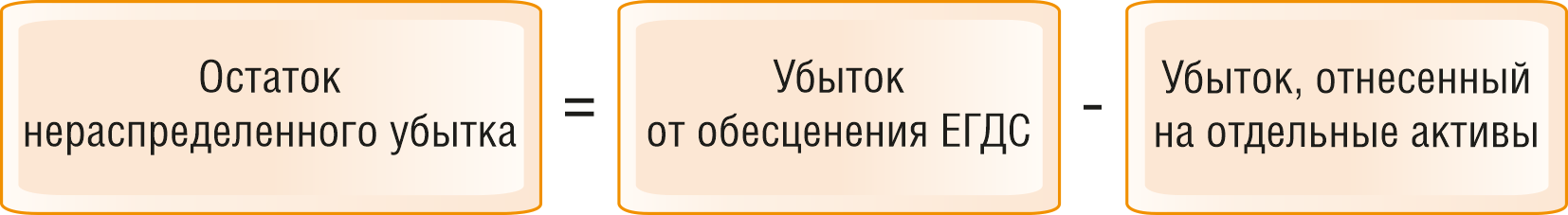
1. Определите убыток от обесценения ЕГДС ([п. п. 6](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24409254EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [104](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC26459554EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"):



1. Распределите убыток от обесценения ЕГДС на отдельные активы пропорционально их балансовой стоимости ([пп. "b" п. 104](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC26459754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"):



1. Уменьшите балансовую стоимость активов, по которым известна справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или ценность использования, на результат распределения убытка из [п. 2](#P152), **но не ниже** наибольшего (или единственного известного) значения ([п. п. 104](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC26459654EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [105](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC26459154EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [пп. "а" п. 107](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC26449454EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"):
   * справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие;
   * ценности использования.
2. 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](#P152), **но не ниже** нуля ([п. п. 104](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC26459654EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [105](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC26459154EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [пп. "а" п. 107](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC26449454EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").
3. Рассчитайте остаток нераспределенного убытка:



1. 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.
2. Распределите остаток убытка из [п. 5](#P160) пропорционально балансовой стоимости этих активов ([п. 105](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC26459D54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"). Действуйте в порядке, описанном в [п. п. 3](#P156) и [4](#P159).
3. Если в результате не весь убыток распределен, то повторяйте действия из [п. п. 5](#P160), [6](#P164) и [7](#P165), пока не будет выполнено одно из условий:
   * весь убыток от обесценения ЕГДС будет распределен;
   * оценка каждого из активов ЕГДС достигнет минимально возможного значения.
4. Окончательную сумму признаваемого убытка по каждому активу рассчитайте путем сложения промежуточных результатов распределения по [п. 3](#P156) или [п. 4](#P159) и [п. 7](#P165) (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. | | актив-1 | 6 000 000 | 6 250 000 | - | | актив-2 | 7 000 000 | 5 600 000 | 6 850 000 | | актив-3 | 13 000 000 | 12 910 000 | - | | актив-4 | 1 800 000 | - | - | | актив-5 | 122 000 | - | - | | актив-6 | 320 000 | - | - |   Балансовая стоимость ЕГДС - 28 242 000 руб.  Возмещаемая сумма ЕГДС - 26 382 000 руб.  Для распределения убытка от обесценения:   1. определим сумму убытка от обесценения ЕГДС - 1 860 000 руб. (28 242 000 руб. - 26 382 000 руб.); 2. 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. | | актив-1 | 6 250 000 | - | | актив-2 | 6 850 000 | 150 000  (7 000 000 - 6 850 000) | | актив-3 | 12 910 000 | 90 000  (13 000 000 - 12 910 000) | | актив-4 | 0 | 1 800 000 | | актив-5 | 0 | 122 000 | | актив-6 | 0 | 320 000 |  1. 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 | | актив-1 | 395 156,15  (1 860 000 / 28 242 000 x 6 000 000) | 0 | 0 | - | | актив-2 | 461 015,51  (1 860 000 / 28 242 000 x 7 000 000) | 150 000 | 150 000 | - | | актив-3 | 856 171,66  (1 860 000 / 28 242 000 x 13 000 000) | 90 000 | 90 000 | - | | актив-4 | 118 546,85  (1 860 000 / 28 242 000 x 1 800 000) | 1 800 000 | 118 546,85 | 1 800 000 | | актив-5 | 8 034,84  (1 860 000 / 28 242 000 x 122 000) | 122 000 | 8 034,84 | 122 000 | | актив-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 |  1. рассчитаем остаток не распределенного после I этапа убытка - 1 472 343,32 руб. (1 860 000 руб. - 387 656,68 руб.); 2. 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**](#P326) | графа 5 | | актив-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 | | актив-5 | | | 80 118,59  (1 472 343,32 / 2 242 000 x 122 000) | 122 000 | 80 118,59 | 122 000 | | актив-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](#P301) равен:   * [графа 2](#P299), если ([графа 2](#P299) + [графа 4](#P301) по I этапу) <= [графа 3](#P300); * ([графа 3](#P300) - [графа 4](#P301) по I этапу), если ([графа 2](#P299) + [графа 4](#P301) по I этапу) > [графа 3](#P300). | | | | |  |   Общая сумма распределенного на активы убытка от обесценения ЕГДС равна 1 860 000 руб. (387 656,68 руб. + 1 472 343,32 руб.). |

**7. Как отражать в бухгалтерском учете убыток от обесценения ОС, НМА и капитальных вложений**

Накопленное обесценение по объектам ОС и капитальным вложениям в такие объекты можно отражать обособленно по кредиту [счета 02](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC20429754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) "Амортизация основных средств", а накопленное обесценение НМА и капитальных вложений в них - обособленно по кредиту [счета 05](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC204B9754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) "Амортизация нематериальных активов".

Если по объекту ОС (НМА) нет накопленной дооценки, то включите убыток от обесценения в прочие расходы в полной сумме ([п. п. 60](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25449454EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [61](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25449754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов", [п. 11](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E6711D92101A010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24449254EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) ПБУ 10/99 "Расходы организации"). Такую же проводку сделайте, если обесценились капитальные вложения:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Признан убыток от обесценения | [91-2](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AE27479454EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) | [02-обесценение](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC20429754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R)  [(05-обесценение)](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC204B9754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) |

Если по объекту ОС (НМА) есть накопленная дооценка, то с кредитом [счета 02](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC20429754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) [(счета 05)](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC204B9754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) корреспондируют ([п. п. 60](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25449454EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R), [61](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25449754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов", [п. 11](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E6711D92101A010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24449254EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) ПБУ 10/99):

* [счет 83](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AE26419654EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) "Добавочный капитал" в пределах суммы накопленной дооценки ОС (НМА);
* [счет 91](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AE27479454EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) "Прочие доходы и расходы", [субсчет 91-2](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AE23449354EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) "Прочие расходы", на сумму превышения величины обесценения объекта над его дооценкой, учтенной на [счете 83](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AE26419654EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Признан убыток от обесценения в части, не превышающей накопленной дооценки ОС (НМА) | [83-дооценка](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AE26419654EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) | [02-обесценение](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC20429754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R)  [(05-обесценение)](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC204B9754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) |
| Признан убыток от обесценения в части, превышающей накопленную дооценку объекта ОС (НМА) | [91-2](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AE27479454EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) | [02-обесценение](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC20429754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R)  [(05-обесценение)](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC204B9754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) |

После признания убытка от обесценения скорректируйте регулярно начисляемую в последующие периоды амортизацию по ОС (НМА) так, чтобы распределить новую балансовую стоимость актива за вычетом его [ликвидационной стоимости](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47011901A1B010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC244B9D54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) на оставшийся срок его полезного использования ([п. 63](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E47110951A13010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC25449154EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

При этом полезно сохранить в учете информацию о той балансовой стоимости, которая была бы у ОС (НМА), если бы никакого убытка от обесценения по нему не признавалось, поскольку в последующем убыток от обесценения, возможно, придется восстановить.

Реализовать это можно так ([п. 2](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506722020CFFB7556E57F1391111B010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC24429754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) Рекомендации Р-136/2022-КпР "Амортизация обесцененных основных средств"):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Начислена амортизация исходя из балансовой стоимости с учетом обесценения | [20](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC2C429C54EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R)  и др. | [02-амортизация](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC20429754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R)  [(05-амортизация)](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC204B9754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) |
| Часть ранее признанного обесценения, приходящаяся на самортизированную за отчетный период стоимость ОС (НМА), переведена в накопленную амортизацию | [02-обесценение](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC20429754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R)  [(05-обесценение)](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC204B9754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) | [02-амортизация](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC20429754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R)  [(05-амортизация)](consultantplus://offline/ref=89BC88548C242C2506723C23D1FB7556E676139A1E11010B54B8200737350EEB5B26CF8409AC204B9754EAD97600D10AAD473584E13AFE8225O0R) |

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

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | [Элементы амортизации](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F529E15D289ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85160E53A67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) 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](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F509C15D288ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161ED3A67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI).  Если условия использования ОС не изменились или изменились незначительно, то и элементы амортизации не меняйте. |  |

**Оглавление:**

1. [Когда пересматривают элементы амортизации объекта основных средств](#P13)

2. [Как проверяют элементы амортизации в бухгалтерском учете](#P28)

3. [Как рассчитать амортизацию в бухгалтерском учете после изменения ее элементов](#P68)

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

**Изменение срока полезного использования ОС в сторону увеличения или уменьшения,** корректировка его ликвидационной стоимости и смена способа начисления амортизации являются по сути изменениями оценочных значений ([п. п. 2](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F509C15D288ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161ED3A67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI), [3](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F509C15D288ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161ED3B67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) ПБУ 21/2008 "Изменения оценочных значений"). Чтобы определить, не возникла ли необходимость в изменении, установленные для объекта ОС [элементы амортизации](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A581AD7200EDA2E539E14D389ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161E73C67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) проверяйте на соответствие условиям использования этого объекта. Такая проверка обязательна ([п. 37](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F529E15D289ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85160E53B67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F529D10D682ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161E13867CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) 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](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2E5D9D1FD686ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161EC3E67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI), 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 быть изменены по результатам проведенной** [**проверки**](#P28)**.**

**Например, срок полезного использования объекта ОС может увеличиться** после:

* улучшения объекта путем модернизации, реконструкции, технического перевооружения;
* перемещения объекта в нормальные условия эксплуатации, уменьшения количества смен;
* принятия руководством решения о переносе планового срока обновления объектов на более поздний.

**Уменьшиться срок полезного использования объекта ОС** может, например, в результате:

* перемещения объекта в агрессивную среду, увеличения количества смен его работы;
* принятия нормативных актов, ограничивающих срок использования объектов данного вида;
* сокращения руководством плановых сроков обновления объектов.

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](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A581AD7200EDA2E539E14D389ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161E43567CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) при признании объектов либо при предыдущем пересмотре:

1. **для проверки срока полезного использования (СПИ)** проанализируйте ([п. 2](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A581AD7200EDA2D509A1ED881ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161E73F67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) Рекомендации Р-6/2009 КпР "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;

1. **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;

1. **для проверки способа начисления амортизации** проанализируйте актуальную схему распределения во времени ожидаемых к получению [экономических выгод](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2D539817D38AF6E4AE0617B506F255344183405DF85069E23738CA1F002B54F92BA10324B23D6APE13I) от использования [группы](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A581AD7200EDA2E539E14D387ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161E43467CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) ОС ([п. 34](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F529E15D289ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161EC3B67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F529D10D682ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161E63567CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) 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](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F509C15D288ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161E63D67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) в учетной политике организации.

Информацию об изменении элементов амортизации, в том числе об уменьшении и (или) увеличении срока полезного использования объектов ОС, раскройте в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах ([пп. "н" п. 45](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F529E15D289ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85160E63A67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) ФСБУ 6/2020).

|  |
| --- |
| Примеры проверки и изменений элементов амортизации   1. 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).   1. 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.).   1. 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.   1. 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](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F509C15D481ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161E73C67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) исправлением ошибок. Поэтому такие изменения отражайте в бухгалтерском учете **как изменения оценочных значений** - перспективно. Ранее начисленную амортизацию не пересчитывайте ([п. 37](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F529E15D289ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85160E53B67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) ФСБУ 6/2020, [п. п. 2](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F509C15D288ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161ED3A67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI), [3](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F509C15D288ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161ED3B67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI), [4](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F509C15D288ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161EC3E67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) ПБУ 21/2008).

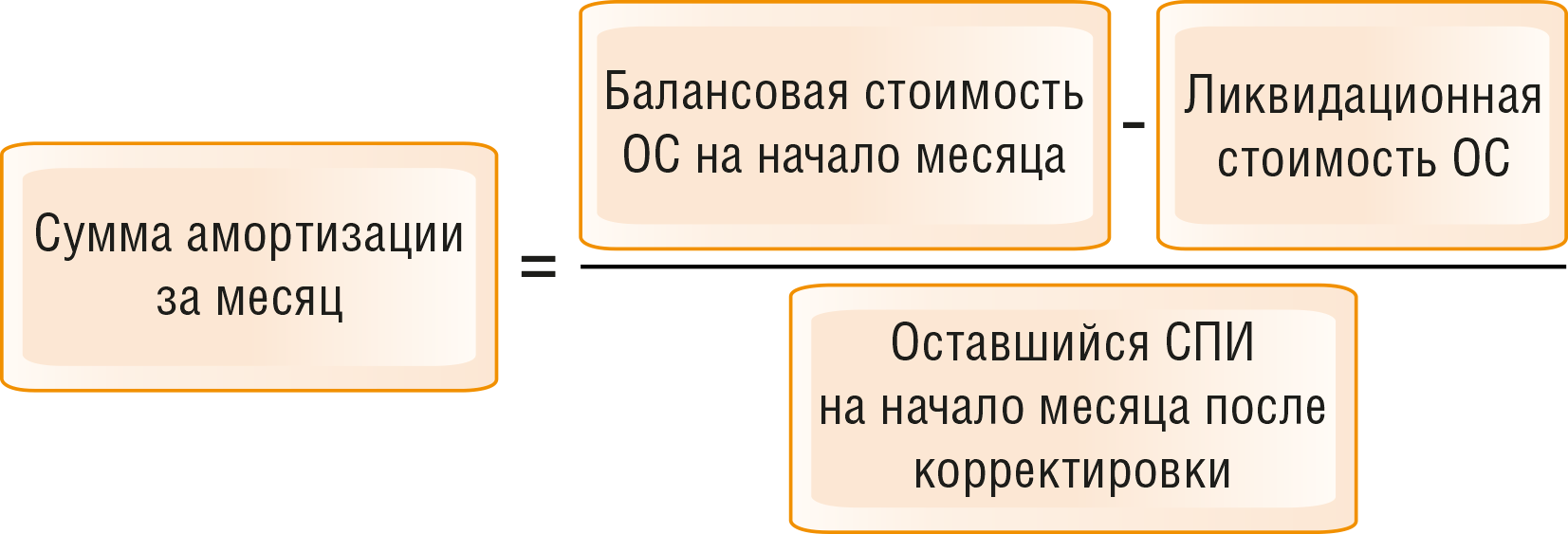
Начислять амортизацию с применением новых элементов начинайте ([п. 4](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F509C15D288ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161EC3E67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) ПБУ 21/2008, [пп. "а" п. 7.1](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F509C15D288ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CFD5A35B47839965A523854FE2BA20338PB12I) ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", [п. 38](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F559A12D586ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85160E63D67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) 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](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F529E15D289ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161EC3967CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI), 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](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A581AD7200EDA2E539E14D389ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161E43467CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI), а в результате проверки его ликвидационная стоимость стала меньше балансовой стоимости, то начисление амортизации нужно **возобновить** ([п. 30](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F529E15D289ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161ED3B67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F529D10D682ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161E63467CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) 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](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A581AD7200EDA2E539E14D389ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161E23B67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI), но **с применением новых параметров**.

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



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](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A4419C9200EDA2F529E15D289ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85161E23B67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI) 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:   * первоначальная стоимость - 4 600 000 руб.; * СПИ - 84 месяца; * ликвидационная стоимость - 400 000 руб.; * способ начисления амортизации - линейный; * фактический срок эксплуатации - 47 месяцев; * сумма накопленной амортизации - 2 350 000 руб. ((4 600 000 руб. - 400 000 руб.) / 84 мес. x 47 мес.); * 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](consultantplus://offline/ref=61316F9A6F555027F47A581AD7200EDA2E539E14D389ABEEA65F1BB701FD0A2346CA4C5CF85162EC3D67CF0A117358FF32BE023AAE3F68E3PC1BI).

**Разъяснили, как определять ликвидационную стоимость по ФСБУ 6/2020**

Минфин [указал](consultantplus://offline/ref=EDE2B6ECB0B347EBE9807D3E368FF5E5BA5C7EA5952026F443A586C473D63365DE9B2026F8AB0AED60D13B8E71A66BA9E07BD46E8CAF5A4B6695V634I), что [ФСБУ 6/2020](consultantplus://offline/ref=EDE2B6ECB0B347EBE980602A24E7CFE3E75779A7962F2BA614A7D7917DD33B35968B6E63F5AA0AEF63DA69D461A222FDEA64D27093AD444BV634I) не ограничивает способы определения ликвидационной стоимости. Выбранный способ должен обеспечивать выполнение требований [Закона](consultantplus://offline/ref=EDE2B6ECB0B347EBE980602A24E7CFE3E75975A195272BA614A7D7917DD33B35968B6E63F5AA0AED64DA69D461A222FDEA64D27093AD444BV634I) о бухучете, [ПБУ 1/2008](consultantplus://offline/ref=EDE2B6ECB0B347EBE980602A24E7CFE3E7557BA7962E2BA614A7D7917DD33B35968B6E63F5AA0AEC63DA69D461A222FDEA64D27093AD444BV634I) и самого стандарта.

Такие разъяснения ведомство [уже давало](consultantplus://offline/ref=EDE2B6ECB0B347EBE9807D3E368FF5E5BA5C7EA49C2029F043A586C473D63365DE9B2026F8AB0AED60D13B8E71A66BA9E07BD46E8CAF5A4B6695V634I).

*Документ:* [*Письмо*](consultantplus://offline/ref=EDE2B6ECB0B347EBE9807D3E368FF5E5BA5C7EA5952026F443A586C473D63365DE9B2026F8AB0AED60D13B8E71A66BA9E07BD46E8CAF5A4B6695V634I) *Минфина России от 05.04.2022 N 07-01-09/28453*

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

"Практическая бухгалтерия", 2022, N 9

ВАРИАНТЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЛИКВИДАЦИОННОЙ СТОИМОСТИ ОС

Ликвидационная стоимость ОС - относительно новое понятие в бухучете. Она относится к элементам амортизации. Порядок определения ликвидационной стоимости нормативно не установлен, поэтому фирма должна его разработать самостоятельно. При этом полезно помнить, что в ряде случаев она может быть нулевой.

Ликвидационная стоимость — это сумма, которую можно получить за объект в конце срока его полезного использования, когда он находится в состоянии, характерном для этого момента. И ликвидационная стоимость ОС, и срок его полезного использования относятся к элементам амортизации. Их устанавливают в момент принятия объекта на учет ([п. 37](consultantplus://offline/ref=0134341CE65C7BED1F97156CF57967754986185B4DA69157CC586E295118E3D6574A7D165EA1D644D5E2E9FA4433D4C6FC4DFE22616B45D04334I) ФСБУ 6/2020).

Сумма амортизации объекта основных средств за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость стала равной его ликвидационной стоимости ([п. 32](consultantplus://offline/ref=0134341CE65C7BED1F97156CF57967754986185B4DA69157CC586E295118E3D6574A7D165EA1D74DD0E2E9FA4433D4C6FC4DFE22616B45D04334I) ФСБУ 6/2020). Она определяется как отношение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью к величине оставшегося срока полезного использования ([п. 35](consultantplus://offline/ref=0134341CE65C7BED1F97156CF57967754986185B4DA69157CC586E295118E3D6574A7D165EA1D644D3E2E9FA4433D4C6FC4DFE22616B45D04334I) ФСБУ 6/2020).

То есть амортизации подлежит разница: первоначальная стоимость минус ликвидационная стоимость.

Кто поможет бухгалтеру с определением

ликвидационной стоимости

Может случиться так, что бухгалтер в одиночку не сможет определить ликвидационную стоимость ОС. В этом ему сможет помочь инвентаризационная комиссия.

В инвентаризационную комиссию можно включить любых работников организации. Кого именно, то есть кто из сотрудников наиболее компетентен для проверки того или иного имущества, решает руководитель. Это могут быть представители администрации, работники бухгалтерии, технические специалисты (инженеры, техники).

Чтобы определить ликвидационную стоимость основных средств, комиссия должна проанализировать использование основного средства в будущем и определить доход, который фирма может получить при выбытии объекта.

Ненулевая ликвидационная стоимость

Ненулевая ликвидационная стоимость означает, что объект еще можно использовать.

Определяя величину ликвидационной стоимости, в нее включают стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия, и вычитают затраты на выбытие.

Конкретно нужно определить:

- планируется ли демонтаж;

- какие затраты возможны при демонтаже, если он планируется;

- какого вида будут запасы (лом, запчасти), полученные при демонтаже, и возможна ли их реализация;

- за сколько можно продать высвобожденные материалы по истечении срока планируемого использования ОС;

- за сколько можно продать ОС, отработавшее свой срок, без демонтажа.

Пример. Как устанавливать элементы амортизации

**Вариант 1.** Фирма приобрела оборудование стоимостью 3 000 000 руб. (без НДС). Ожидается, что оно будет использовано для равномерного выпуска продукции в течение пяти лет без существенных затрат на ремонт. По информации продавца, аналогичное оборудование, бывшее в эксплуатации пять лет, продается за 200 000 руб. (без НДС). Затраты на подготовку ОС к продаже не предполагаются. Фирма установила следующие элементы амортизации:

- СПИ - 60 месяцев (пять лет);

- ликвидационная стоимость - 200 000 руб.;

- способ начисления амортизации - линейный.

**Вариант 2.** Фирма приобрела оборудование стоимостью 4 000 000 руб. (без НДС). По техническому паспорту оборудование рассчитано на равномерный выпуск продукции в течение четырех лет. Планами руководства также предусмотрено, что оборудование подлежит замене через четыре года. На основании информации из открытых источников установлено, что аналогичное оборудование, бывшее в эксплуатации четыре года, можно продать за 700 000 рублей. На подготовку ОС к реализации нужно будет затратить 100 000 рублей.

Организация установила следующие элементы амортизации:

- СПИ - 48 месяцев (четыре года);

- ликвидационная стоимость - 600 000 руб. (700 000 - 100 000);

- способ начисления амортизации - линейный.

Нулевая ликвидационная стоимость

Ликвидационная стоимость считается равной нулю, если ([п. 31](consultantplus://offline/ref=0134341CE65C7BED1F97156CF57967754986185B4DA69157CC586E295118E3D6574A7D165EA1D74CDAE2E9FA4433D4C6FC4DFE22616B45D04334I) ФСБУ 6/2020):

- фирма не ожидает поступления от выбытия объекта в конце срока полезного использования;

- ожидаемая сумма не является существенной;

- ожидаемая сумма не может быть определена.

Пример. Когда невозможно определить доход от выбытия ОС

Фирма собственными силами создала уникальное оборудование стоимостью 2 000 000 руб. Ожидается, что оно будет использовано для выпуска 1 000 000 единиц продукции в течение периода более года без существенных затрат на ремонт. Будет ли получен доход от выбытия оборудования после окончания его использования, установить не удалось.

Организация установила следующие элементы амортизации:

- СПИ - 1 000 000 единиц продукции;

- ликвидационная стоимость - 0 руб.;

- способ начисления амортизации - пропорционально количеству продукции.

Ликвидационную стоимость также можно признать нулевой, когда предполагается использовать ОС весь срок, установленный ему по техническим характеристикам, затем демонтировать его, а стоимость материалов, полученных от демонтажа, будет несущественна.

Пример. Сумма дохода за вычетом расходов при выбытии ОС несущественна

Фирма приобрела оборудование стоимостью 3 000 000 руб. (без НДС). Ожидается, что оно будет использовано для выпуска продукции в течение пяти лет. При этом фирма планирует максимальный выпуск продукции в течение первых двух лет, а затем он будет постепенно снижаться из-за морального устаревания продукции при сохранении спроса на нее все пять 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). Предполагаемые затраты на утилизацию (разборку и транспортировку) оцениваются в 19 000 руб. (без НДС). Организация установила следующие элементы амортизации:

- СПИ - 60 месяцев (пять лет);

- ликвидационная стоимость - 0 руб., так как ожидаемые поступления от выбытия оборудования за вычетом затрат на выбытие в размере 1 000 руб. (20 000 - 19 000) признаны организацией несущественными;

- способ начисления амортизации - способ уменьшаемого остатка.

Фирма имеет право по любому из перечисленных выше оснований принять ликвидационную стоимость равной нулю, и это будет соответствовать требованиям [ФСБУ 6/2020](consultantplus://offline/ref=0134341CE65C7BED1F97156CF57967754986185B4DA69157CC586E295118E3D6574A7D165EA1D746D1E2E9FA4433D4C6FC4DFE22616B45D04334I).

**P.S.** Так называемую малоценку, то есть ОС стоимостью меньше лимита, не нужно ставить на баланс. Ее нужно относить на расходы, не дожидаясь передачи в эксплуатацию. Но на этом останавливаться нельзя: нужно организовать ее забалансовый учет. Расскажем об этом в следующем номере.

Статья подготовлена

при участии экспертов бератора

"Практическая энциклопедия бухгалтера"

Подписано в печать

05.09.2022

**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. |  |

**Оглавление:**

1. [Какие общие правила начисления амортизации по основным средствам в бухгалтерском учете](#P12)

2. [Как определять элементы амортизации объекта основных средств](#P34)

3. [Как применять разные способы начисления амортизации в бухгалтерском учете](#P128)

4. [Как начисление амортизации по основным средствам отражать в бухгалтерском учете](#P620)

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

Стоимость ОС погашается посредством амортизации ([п. 27](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AB75573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020).

**Амортизацию начисляйте по всем видам имущества, учтенного в составе ОС,** за исключением ([п. 28](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AB76573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020):

* [инвестиционной недвижимости](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A77C573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I), 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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E65249B883D8A4C848A91DB06F6A8FC611D08E212EA8515A47F0838898A6D0860040FA04834532CrE4FI) и [не используемых](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E65249B883D8A4C848A91DB06F6A8FC611D08E212EA8515A57F0838898A6D0860040FA04834532CrE4FI) 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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AB73573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223948E3D82118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A073573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) 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](#P34) с учетом особенностей режима их эксплуатации. |

**Начинайте начислять амортизацию по объекту ОС** с [даты его признания](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B759887011061874D2F1D3E6322978A3887118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A071573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) 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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AA71573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223948E3D82118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A072573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29, [п. 7](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6221958B3988118E82C8D704F1A7A3761A41EE13E88E43F2300964CCD87E0867040CA054r344I) 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](#P2) с [даты его признания](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B759887011061874D2F1D3E6322978A3887118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A072573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) в составе ОС или с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания. При этом [допуск](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6525938F3A88118E82C8D704F1A7A3761A41EE10E2851CF725183CC0DE6717661A10A25634r541I) автомобиля к участию в дорожном движении и [выпуск](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E622C938F3C88118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EF831CF725183CC0DE6717661A10A25634r541I) 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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AA72573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020, [п. 7](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6221958B3988118E82C8D704F1A7A3761A41EE13E88E43F2300964CCD87E0867040CA054r344I) ПБУ 1/2008).

Амортизацию начисляйте независимо от результата деятельности организации в отчетном периоде ([п. 29](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AB72573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020). Делать вы это можете на конец установленного в вашей организации отчетного периода - [ФСБУ 6/2020](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A176573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) не содержит требования об обязательном ежемесячном начислении амортизации.

Сумму амортизации рассчитайте таким образом, чтобы к концу срока амортизации [балансовая стоимость](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A47C573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) объекта ОС стала равна его [ликвидационной стоимости](#P60) ([п. 32](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AA77573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223948E3D82118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A772573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) 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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AB73573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223948E3D82118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A07C573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) 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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A372573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223948E3D82118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A270573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29):

* [срок полезного использования](#P40);
* [ликвидационную стоимость](#P60);
* [способ начисления амортизации](#P86).

**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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A07D573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020):

* как период, в течение которого его использование будет приносить [экономические выгоды](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E60229189388A4C848A91DB06F6A8FC611D08E212EA841FA47F0838898A6D0860040FA04834532CrE4FI) вашей организации. Рекомендуем установить его в месяцах, несмотря на то что [ФСБУ 6/2020](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A176573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) 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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A774573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) 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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E60229189388A4C848A91DB06F6A8FC611D08E212EA841FA47F0838898A6D0860040FA04834532CrE4FI) организации ([п. 8](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A07D573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) 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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6527908D3985118E82C8D704F1A7A3761A41EE16E88215A8200D2D98D2610E791B0EBE543651r24CI) 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 рассчитать 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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AB7C573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223948E3D82118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A277573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

Определяйте ее для каждого объекта ОС при его признании в бухгалтерском учете ([п. 37](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A372573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020).

*Например, локальным нормативным актом организации установлено, что легковые автомобили, приобретаемые для курьерской службы, используются в течение пяти лет, а затем продаются на вторичном рынке. При принятии к учету очередного автомобиля в целях бухгалтерского учета устанавливается СПИ - 60 месяцев (5 л. x 12 мес.). На эту дату рыночная стоимость пятилетнего автомобиля той же марки в той же комплектации составляет 1 200 000 руб., комиссионное вознаграждение посредника - 200 000 руб. Следовательно, организация устанавливает ликвидационную стоимость приобретенного автомобиля в размере 1 000 000 руб. (1 200 000 руб. - 200 000 руб.).*

**Ликвидационную стоимость принимайте равной нулю**, если ([п. 31](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AB7D573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) 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.

|  |
| --- |
| Как определить ликвидационную стоимость здания при применении ФСБУ 6/2020  Когда предполагаемый период использования здания на момент принятия к учету - длительный, организация, как правило, не планирует по окончании СПИ продать или демонтировать здание, получить возмещение от реализации конструкций, превышающее затраты на демонтаж, хотя и не исключает этого. Иными словами, организация намеревается получать экономические выгоды только от использования здания. В таком случае, по нашему мнению, ликвидационную стоимость здания следует **принять равной нулю** ([пп. "а" п. 31](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AA74573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020).  Впоследствии необходимо регулярно пересматривать СПИ здания, а также проверять, не изменились ли намерения организации в отношении здания по окончании его СПИ и не следует ли скорректировать ликвидационную стоимость ([п. 37](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A373573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020).  По мере приближения даты окончания установленного СПИ намерения организации обычно конкретизируются в один из следующих вариантов:   1. либо организация планирует продолжать использовать здание обычным способом и после этой даты. О таком намерении свидетельствуют, например, планы по капитальному ремонту здания, его достройке или реконструкции; 2. либо организация предполагает прекращение использования здания в обозримом будущем.   В первом случае СПИ увеличивается, а ликвидационная стоимость остается нулевой.  Во втором случае СПИ уточняется (увеличивается или уменьшается) с учетом даты предполагаемого прекращения использования, а ликвидационная стоимость оценивается в зависимости от планов организации в отношении здания: как стоимость будущей продажи здания за вычетом затрат на продажу или как стоимость реализации строительных конструкций (материалов), полученных в результате демонтажа, за вычетом затрат на разборку и реализацию. Если эта величина оказалась существенной, ее необходимо [учесть](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223948E3D82118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A771573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) при дальнейшем начислении амортизации, а если она оказалась больше или равна балансовой стоимости здания, начисление амортизации по зданию следует [приостановить](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223948E3D82118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A07C573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ([п. п. 30](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AB73573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I), [32](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AA77573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I), [37](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A373573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020). |

Как и другие [элементы амортизации](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A372573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I), ликвидационная стоимость [подлежит проверке](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A373573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) в конце каждого отчетного года, а также при получении новой информации, свидетельствующей о возможности изменений. В случае существенного изменения величины ликвидационной стоимости ее надо скорректировать, отразив в учете как изменение оценочных значений - перспективно. Это означает, что [после корректировки](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B759887011061874D2F1D3E6322978A3983118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A671573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) амортизация должна начисляться с учетом новой ликвидационной стоимости ([п. п. 2](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6221958B3988118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AB72573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I), [4](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6221958B3988118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AA76573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ПБУ 21/2008 "Изменения оценочных значений").

**Какие-либо проводки в связи с корректировкой ликвидационной стоимости делать не надо**, так как ранее начисленная амортизация не меняется.

**Если ликвидационная стоимость после пересмотра и корректировки сравнялась с балансовой** стоимостью или превысила ее, то начисление амортизации приостанавливают ([п. 30](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AB73573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020).

**Если же ликвидационная стоимость превысила первоначальную**, это означает, что предполагаемые поступления от выбытия объекта ОС по окончании СПИ за вычетом затрат на выбытие оказались больше, чем ваши затраты на приобретение (создание) объекта и доведение его до состояния, пригодного к использованию. При оценке объекта ОС [по первоначальной стоимости](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A676573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ликвидационная стоимость объекта заведомо выше балансовой. Следовательно, начисление амортизации приостанавливается. В случае оценки объекта [по переоцененной стоимости](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A677573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ликвидационная стоимость, превышающая первоначальную, не обязательно больше или равна балансовой стоимости объекта с учетом переоценки. Для принятия решения о приостановке начисления амортизации необходимо сравнить ликвидационную стоимость с балансовой.

**2.3. Как выбрать способ начисления амортизации**

Способ начисления амортизации устанавливается одинаковым для всех ОС, входящих в одну [группу](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B759887011061874D2F1D3E6322978A3887118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A27C573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I). Выбранный способ должен наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению [экономических выгод](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E60229189388A4C848A91DB06F6A8FC611D08E212EA841FA47F0838898A6D0860040FA04834532CrE4FI) от использования этой группы ОС ([пп. "а" п. 34](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AA7C573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223948E3D82118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A774573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

**Способы начисления амортизации в бухгалтерском учете** такие ([п. п. 35](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A374573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I), [36](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A377573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020):

* [линейный](#P134);
* [уменьшаемого остатка](#P240);
* [пропорционально количеству продукции (объему работ)](#P467).

**Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** для начисления амортизации [ФСБУ 6/2020](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A176573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) 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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AA7D573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223948E3D82118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A775573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

|  |
| --- |
| Примеры определения элементов амортизации (срока полезного использования, ликвидационной стоимости, способа начисления амортизации)   1. Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). Ожидается, что оно будет использовано для равномерного выпуска продукции в течение 7 лет без существенных затрат на ремонт. По информации, предоставленной продавцом, аналогичное оборудование, бывшее в эксплуатации 7 лет, продается за 400 000 руб. (без НДС), затраты на подготовку к продаже не предполагаются.   Организация установила следующие элементы амортизации:   * + СПИ - 84 месяца (7 лет);   + ликвидационная стоимость - 400 000 руб.;   + способ начисления амортизации - линейный.  1. Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). По техническому паспорту оборудование рассчитано на равномерный выпуск продукции в течение 7 лет, но через 3,5 года эксплуатации необходимо заменить некоторые узлы. Стоимость замены составит 1 500 000 руб. (без НДС). Завод-изготовитель выкупает аналогичное оборудование с изношенными узлами за 2 000 000 руб. (без НДС).   Организация установила следующие элементы амортизации:   * + СПИ - 42 месяца (3,5 года);   + ликвидационная стоимость - 2 000 000 руб.;   + способ начисления амортизации - линейный.  1. Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). Ожидается, что оно будет использовано для выпуска продукции в течение 7 лет. При этом организация планирует максимальный выпуск продукции в течение первых 3 лет, а затем он будет постепенно снижаться из-за морального устаревания продукции, но спрос на нее все же будет все 7 лет. После окончания эксплуатации некоторые детали оборудования можно сдать в металлолом. На основе имеющейся информации по приему металлолома ожидаемая к поступлению сумма - 20 000 руб. (без НДС). При этом предполагаемые затраты на утилизацию (разборка и транспортировка) оцениваются в 19 000 руб. (без НДС).   Организация установила следующие элементы амортизации:   * + СПИ - 84 месяца (7 лет);   + ликвидационная стоимость - 0 руб. (поскольку ожидаемые поступления от выбытия оборудования за вычетом затрат на выбытие (1 000 руб.) признаны организацией несущественными);   + способ начисления амортизации - способ уменьшаемого остатка.  1. Организация создала собственными силами уникальное оборудование стоимостью 5 000 000 руб. Ожидается, что оно будет использовано для выпуска 1 000 000 единиц продукции в течение периода более 12 месяцев без существенных затрат на ремонт. Организация не смогла определить, получит ли доход от выбытия оборудования после окончания его использования.   Организация установила следующие элементы амортизации:   * + СПИ - 1 000 000 единиц продукции;   + ликвидационная стоимость - 0 руб.;   + способ начисления амортизации - пропорционально количеству продукции.  1. Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). По техническому паспорту оборудование рассчитано на равномерный выпуск продукции в течение 7 лет. Но планами руководства предусмотрено, что оборудование подлежит замене через 5 лет. На основании информации из открытых источников организация установила, что аналогичное оборудование, бывшее в эксплуатации 5 лет, можно продать за 900 000 руб.   Организация установила следующие элементы амортизации:   * + СПИ - 60 месяцев (5 лет);   + ликвидационная стоимость - 900 000 руб.;   + способ начисления амортизации - линейный. |

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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A373573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020).

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

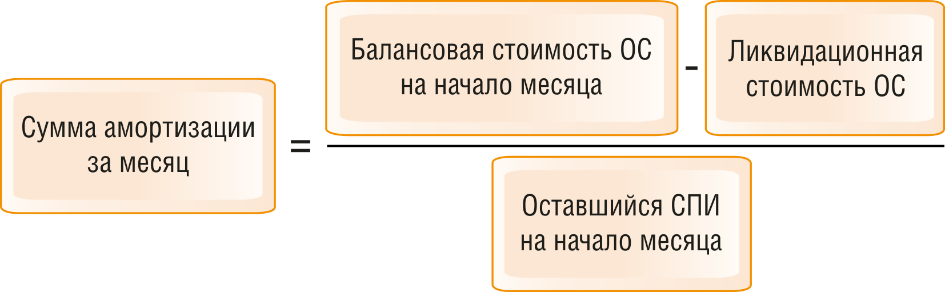
**Формула расчета амортизации зависит от выбранного способа амортизации:**

* [линейный](#P134);
* [уменьшаемого остатка](#P240);
* [пропорционально количеству продукции (объему работ)](#P467).

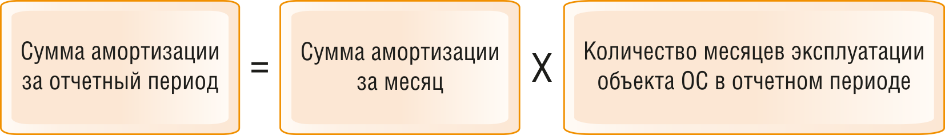
**3.1. Как начислять амортизацию линейным способом**

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

Ежемесячную сумму амортизации рассчитайте по формуле ([п. 35](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A375573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020):



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



|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 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**

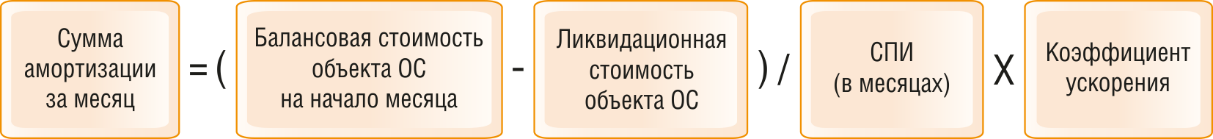
Способ уменьшаемого остатка позволяет списать большую часть стоимости объекта ОС в начале его эксплуатации, поскольку предполагает систематическое уменьшение суммы амортизации за одинаковые периоды по мере истечения его СПИ ([п. 35](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A376573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020).

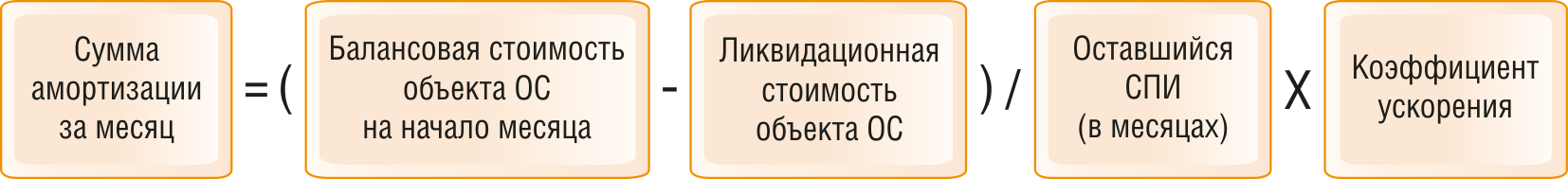
Формулу расчета суммы амортизации определите самостоятельно так, чтобы:

* сумма амортизации уменьшалась от периода к периоду ([п. 35](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A376573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223948E3D82118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A776573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29);
* на конец срока амортизации балансовая и ликвидационная стоимости объекта ОС были равны ([п. 32](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AA77573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020).

**Применение ускоренной амортизации в бухгалтерском учете** [ФСБУ 6/2020](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A176573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) 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) 

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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A376573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020, [п. 7](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6221958B3988118E82C8D704F1A7A3761A41EE13E88E43F2300964CCD87E0867040CA054r344I) ПБУ 1/2008, [Письмо](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6621958F3B8A4C848A91DB06F6A8FC611D08E212EA8414A17F0838898A6D0860040FA04834532CrE4FI) Минфина России от 29.01.2008 N 07-05-06/18).

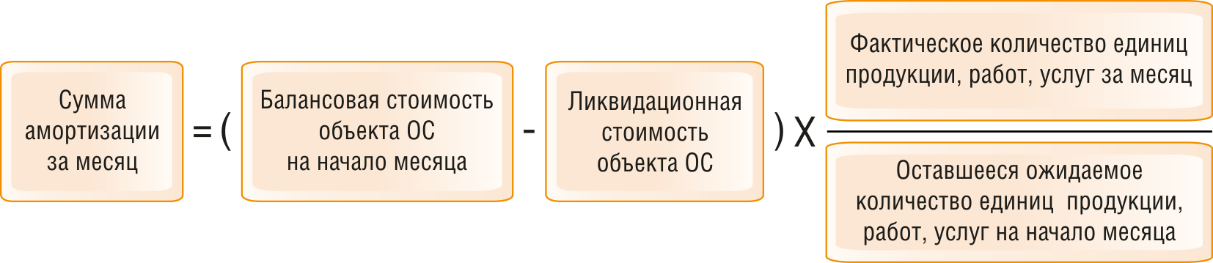
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A377573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020).

При применении данного способа месячную сумму амортизации рассчитайте по формуле ([п. 36](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A370573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020):



***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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A371573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223948E3D82118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A777573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) 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](#P2).  Никаких специальных положений относительно определения срока полезного использования ОС, бывших в употреблении, [ФСБУ 6/2020](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517A176573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) не содержит.  **Поэтому срок полезного использования уже бывшего в эксплуатации ОС в бухгалтерском учете** назначайте исходя из [общих принципов](#P44), 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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E602595813D83118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8513A276573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) "Амортизация основных средств" ([п. 39](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A274573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 6/2020, [Инструкция](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E602595813D83118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8513A277573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) по применению Плана счетов).

Начисление амортизации по ОС отражайте записью по кредиту [счета 02](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E602595813D83118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8513A276573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I).

**Сумму начисленной амортизации** включите:

* в стоимость незавершенного производства, когда ОС используется в обычных видах деятельности ([пп. "г" п. 23](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E62219A8D3882118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AB72573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 5/2019 "Запасы");
* в стоимость внеоборотного актива, если ОС используется для создания или приобретения этого актива ([пп. "в" п. 10](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E6223978B3989118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516AB72573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", [п. 23](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E632C94813D86118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8517AB74573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) Положения N 34н);
* в прочие расходы - в иных случаях ([п. 4](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E60229B893388118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8516A27C573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) 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](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E602595813D83118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA851FA27D573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I)  ([23](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E602595813D83118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA851EA373573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I),  [25](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E602595813D83118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA851EA476573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I),  [26](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E602595813D83118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8417A276573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I),  [44](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E602595813D83118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8415A676573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I),  [08](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E602595813D83118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8512A072573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I),  [91-2](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E602595813D83118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8714A775573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I)  и др.) | [02](consultantplus://offline/ref=4DB3E2C74B75988701107D84532F1D3E602595813D83118E82C8D704F1A7A3761A41EE13EA8513A276573D9C9B3504661D10A15628512EEFrA41I) |

**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. |  |

**Оглавление:**

1. [Когда надо списать основные средства с бухгалтерского учета](#P11)

2. [Какими документами оформить списание (выбытие) основных средств](#P33)

3. [Как отражать в бухгалтерском учете выбытие и списание основных средств](#P81)

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

**Балансовую стоимость объекта ОС списывают с учета по следующим причинам** ([п. 40](consultantplus://offline/ref=FD9B1A4A01B23F42AFB2F7B6D8FE1F9DF708D56FAD561CBE79325321CA7344CDF98A4D58567920273E9A89A5432DC0061AE750F70C8A7D19P0F8J) ФСБУ 6/2020):

1. **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;
2. **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](#P81) в периоде прекращения эксплуатации без перспектив дальнейшего использования и продажи ([п. 41](consultantplus://offline/ref=FD9B1A4A01B23F42AFB2F7B6D8FE1F9DF708D56FAD561CBE79325321CA7344CDF98A4D5856792027349A89A5432DC0061AE750F70C8A7D19P0F8J) ФСБУ 6/2020);
* либо [переклассифицированы](consultantplus://offline/ref=FD9B1A4A01B23F42AFB2EBB5C6FE1F9DF609D86FA95E1CBE79325321CA7344CDEB8A1554577E3F273C8FDFF405P7FAJ). 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](#P12), 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](consultantplus://offline/ref=FD9B1A4A01B23F42AFB2EBB5C6FE1F9DF609D56EAC561CBE79325321CA7344CDF98A4D58567921243C9A89A5432DC0061AE750F70C8A7D19P0F8J). Вероятно, вы своевременно не [пересмотрели](consultantplus://offline/ref=FD9B1A4A01B23F42AFB2EBB5C6FE1F9DF609D56EAD5C1CBE79325321CA7344CDF98A4D5856792127359A89A5432DC0061AE750F70C8A7D19P0F8J) 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](consultantplus://offline/ref=FD9B1A4A01B23F42AFB2F7B6D8FE1F9DF50ED765A95C1CBE79325321CA7344CDF98A4D585679222F3D9A89A5432DC0061AE750F70C8A7D19P0F8J) "Основные средства" ([03](consultantplus://offline/ref=FD9B1A4A01B23F42AFB2F7B6D8FE1F9DF50ED765A95C1CBE79325321CA7344CDF98A4D5856792525399A89A5432DC0061AE750F70C8A7D19P0F8J) "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](#P11), что и другие объекты ОС.  Однако если объект с полностью самортизированной стоимостью продолжает использоваться, то это может свидетельствовать о неверном определении [элементов амортизации](consultantplus://offline/ref=FD9B1A4A01B23F42AFB2EBB5C6FE1F9DF609D56EAC561CBE79325321CA7344CDF98A4D58567921243C9A89A5432DC0061AE750F70C8A7D19P0F8J). Вероятно, вы своевременно не [пересмотрели](consultantplus://offline/ref=FD9B1A4A01B23F42AFB2EBB5C6FE1F9DF609D56EAD5C1CBE79325321CA7344CDF98A4D5856792127359A89A5432DC0061AE750F70C8A7D19P0F8J) 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](consultantplus://offline/ref=FD9B1A4A01B23F42AFB2EBB5C6FE1F9DF60AD368AD5B1CBE79325321CA7344CDF98A4D58567921273A9A89A5432DC0061AE750F70C8A7D19P0F8J) или иной передаточный документ, разработанный самостоятельно и содержащий [обязательные реквизиты](consultantplus://offline/ref=FD9B1A4A01B23F42AFB2F7B6D8FE1F9DF706D969AE5E1CBE79325321CA7344CDF98A4D585679212E3C9A89A5432DC0061AE750F70C8A7D19P0F8J).

**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](consultantplus://offline/ref=FD9B1A4A01B23F42AFB2EBB5C6FE1F9DF606D46DAA5C1CBE79325321CA7344CDF98A4D58567921263B9A89A5432DC0061AE750F70C8A7D19P0F8J), то отдельный документ можно не оформлять.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Пример заключения комиссии о списании основных средств  ООО "Стильный город"  ЗАКЛЮЧЕНИЕ  о необходимости списания основных средств   |  |  | | --- | --- | | N 3 | 29.04.2022 |   Комиссия, назначенная приказом N 152 от 01.04.2022, произвела осмотр объекта основных средств - вышивальной машины "ВЕЛЕС-ПРО" (инв. N 00439).  Комиссией установлено, что машина эксплуатируется с 11.11.2010, последний ремонт проведен в июле 2015 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](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83322CF2D9F608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB02103BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) 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](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D2260C2FC0EEBEA3223CD289E608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB02805BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) Р-27/2012-КпР "Ликвидация основных средств с длительным демонтажом"). Форму такого документа разработайте самостоятельно.

**Списание полностью самортизированных ОС** оформляют [так же](#P33), 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](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83322CF2D9F608EBA1069BB808A4904033B23D515D0E47847E48F95D2B606E7F200323CQFFCJ) Закона о бухгалтерском учете, [п. 4](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83F2CC92E96608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB02B05BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) 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](#P12) сделайте следующее:

* [начислите амортизацию по списываемому ОС](#P89);
* [сформируйте балансовую стоимость ОС](#P94);
* [спишите балансовую стоимость ОС](#P125);
* [спишите накопленную дооценку](#P160) 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.

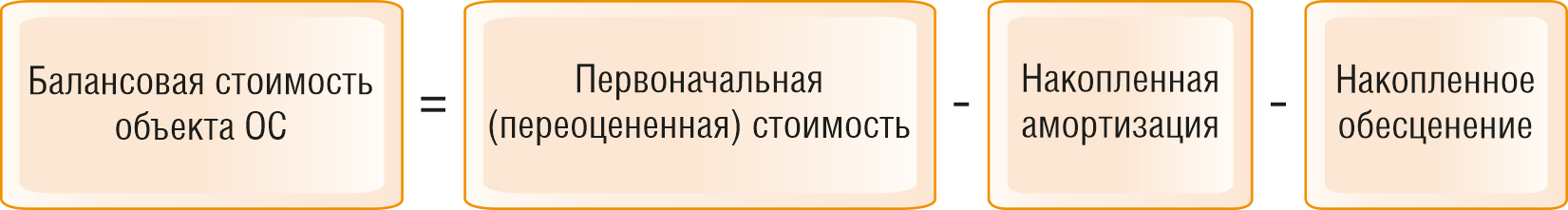
Если вы начисляли амортизацию ежемесячно с первого числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете, то к моменту списания ОС начислите амортизацию за весь последний календарный месяц использования.

Это следует из [пп. "б" п. 33](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83D2EC92E97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB02005BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ), [п. п. 40](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83D2EC92E97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB12801BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ), [41](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83D2EC92E97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB1280BBAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) 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](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D2260C2FC0EEBE93C23CE2B9F608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB02906BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) ([п. 25](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83D2EC92E97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB02E0BBAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) 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](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83D2EC92E97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB1280ABAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) ФСБУ 6/2020).



На счетах бухгалтерского учета сформировать балансовую стоимость можно так.

**Сначала открыть отдельный** [**субсчет**](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB32005BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) **"Выбытие основных средств", например субсчет 01-9,** на [счете 01](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB32002BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) "Основные средства". Для списания ОС, учитываемых на [счете 03](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB42A06BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) "Доходные вложения в материальные ценности", можно открыть аналогичный [субсчет](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB42D03BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) "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](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB42804BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) "Амортизация основных средств" в кредит этого субсчета.

Сделайте бухгалтерские записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Списана первоначальная (переоцененная) стоимость объекта ОС | [01-выбытие](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB32002BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ)  [(03-выбытие)](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB42A06BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) | [01-первоначальная стоимость](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB32002BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ)  [(03-первоначальная стоимость)](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB42A06BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) |
| Списана накопленная амортизация по объекту ОС | [02-амортизация](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB42801BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) | [01-выбытие](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB32002BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ)  [(03-выбытие)](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB42A06BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) |
| Списано обесценение по объекту ОС | [02-обесценение](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB42801BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) | [01-выбытие](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB32002BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ)  [(03-выбытие)](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB42A06BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) |

**Понятие балансовой стоимости ОС по сути тождественно понятию остаточной стоимости**, которое использовалось в бухгалтерском учете до принятия [ФСБУ 6/2020](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83D2EC92E97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB02B01BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ). В отличие от остаточной стоимости в определении балансовой стоимости учитывается обесценение ОС ([п. п. 25](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83D2EC92E97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB02E0BBAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ), [38](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83D2EC92E97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB1290BBAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) ФСБУ 6/2020).

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

**Балансовую 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](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83D2EC92E97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB12B02BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) ФСБУ 6/2020.

**Результат от списания ОС (убыток или прибыль)** отражайте в отчете о финансовых результатах свернуто ([п. 44](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83D2EC92E97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB12B02BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) ФСБУ 6/2020).

* убыток - по [строке 2350](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE8392ECA299F608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB12802BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) "Прочие расходы";
* прибыль - по [строке 2340](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE8392ECA299F608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB12803BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) "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](#P12), что и списание любого другого объекта ОС.  Списание законсервированного объекта отражается в бухгалтерском учете в [обычном порядке](#P81) 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](#P94) балансовую стоимость объекта и [спишите](#P125) 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](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83D2EC92E97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB02000BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) 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**](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D2260C2FC0EEBE93C2EC82B99608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB02B05BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ), то отнесите на нераспределенную прибыль ([п. 20](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83D2EC92E97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB02F04BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) 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](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBE83D2EC92E97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB02F0ABAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ).

Сделайте запись:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Списана сумма накопленной дооценки (часть дооценки, не списанная по мере начисления амортизации) | [83](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214D9B22B00BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) | [84](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D3E63DCFC0EEBEA3B2CC32A9D608EBA1069BB808A4904033B23D214D9B22D02BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) |

|  |
| --- |
| Как документально оформить и отразить в бухгалтерском учете списание оборудования  Оборудование списывают в тех же [случаях](#P11), что и другие объекты ОС. В зависимости от конкретной причины списания объекта оформляют необходимые [документы](#P33) и делают записи [в бухгалтерском учете](#P81).  Если вы проводите демонтаж (ликвидацию, утилизацию) неиспользуемого оборудования, помните, что его балансовую стоимость за вычетом [стоимости ценностей](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D2260C2FC0EEBE93C23C92B97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB02A0ABAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ), которые ожидаете получить, нужно [списать](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D2260C2FC0EEBE93C23C92B97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB12805BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ) 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](consultantplus://offline/ref=465EB6A98494279F6A0D2260C2FC0EEBE93C23C92B97608EBA1069BB808A4904033B23D214DBB02C02BAD6C591FD0AE6EB1C333EE0DF7079Q1FFJ). |

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

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | КонсультантПлюс | Готовое решение | **Актуально на 14.10.2022** |  |

**Чем отличается операционная аренда от неоперационной (финансовой) в целях применения ФСБУ 25/2018**

Для арендодателя [правила](consultantplus://offline/ref=C6545A1F34C16FBFAE4D1E6E184EDD8BD370670A1F8B94B3AFD22A1DAAB1546281B70CC40A979E2629540A369A27E070B8EC65CE1611793By0I8J) учета аренды зависят от того, является аренда операционной или неоперационной (финансовой). Поэтому арендодателю нужно классифицировать [объекты учета аренды](consultantplus://offline/ref=C6545A1F34C16FBFAE4D1E6E184EDD8BD370670A1F8B94B3AFD22A1DAAB1546281B70CC40A979E232D540A369A27E070B8EC65CE1611793By0I8J) по каждому договору с учетом требования приоритета содержания перед формой ([п. 24](consultantplus://offline/ref=C6545A1F34C16FBFAE4D1E6E184EDD8BD370670A1F8B94B3AFD22A1DAAB1546281B70CC40A979E2628540A369A27E070B8EC65CE1611793By0I8J) ФСБУ 25/2018).

Основной признак [операционной](consultantplus://offline/ref=C6545A1F34C16FBFAE4D1E6E184EDD8BD370670A1F8B94B3AFD22A1DAAB1546281B70CC40A979E2929540A369A27E070B8EC65CE1611793By0I8J) аренды - сохранение за **арендодателем** экономических выгод и рисков, обусловленных правом собственности на предмет аренды.

Главное отличие неоперационной [(финансовой)](consultantplus://offline/ref=C6545A1F34C16FBFAE4D1E6E184EDD8BD370670A1F8B94B3AFD22A1DAAB1546281B70CC40A979E262B540A369A27E070B8EC65CE1611793By0I8J) 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](consultantplus://offline/ref=C6545A1F34C16FBFAE4D1E6E184EDD8BD47B6002188594B3AFD22A1DAAB1546281B70CC40A979F272B540A369A27E070B8EC65CE1611793By0I8J) 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](consultantplus://offline/ref=C6545A1F34C16FBFAE4D1E6E184EDD8BD47B6002188594B3AFD22A1DAAB1546281B70CC40A979F272A540A369A27E070B8EC65CE1611793By0I8J) 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)**. |

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

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | КонсультантПлюс | Готовое решение | **Актуально на 14.10.2022** |  |

**Как организации перейти на учет аренды (лизинга) по ФСБУ 25/2018**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Для перехода на учет аренды по [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) пересчет показателей отчетности не требуется.  Арендаторы отражают переход на применение [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ретроспективно или упрощенным способом. В ряде случаев учет у арендатора не изменится. |  |

**Оглавление:**

1. [С какого периода операции по договорам аренды (лизинга) учитываются согласно ФСБУ 25/2018](#P14)

2. [Как отразить в учетной политике переход на ФСБУ 25/2018](#P60)

3. [Как арендатору (лизингополучателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018](#P76)

4. [Как арендодателю (лизингодателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018](#P1069)

**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 могли и раньше, раскрыв этот факт в бухгалтерской (финансовой) отчетности ([п. 48](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72781132CD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018, [п. 23](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF6AC2B408D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF3F12CD4466E87730D87F6F9A99C429B8AHCJCJ) ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", [Приложение](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF6A92A41862DEAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72782162AD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) к Письму Минфина России от 21.01.2019 N 07-04-09/2654).

Перейти досрочно имело смысл в том году, на который приходилось начало срока аренды, истекающего после 31 декабря 2022 г., если других договоров аренды у вас не было либо они должны были завершиться до конца года перехода. В таком случае вам не пришлось бы 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727811323D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018).

|  |
| --- |
| Кто может не применять ФСБУ 25/2018  ФСБУ 25/2018 не применяют организации (как передающие, так и получающие имущество в пользование), если соблюдается хотя бы одно из условий:   * они относятся к организациям бюджетной сферы ([п. 4](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801623D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018); * договором предоставлены права на использование ([п. 3](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780162FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018):   + участков недр для геологического изучения, разведки или добычи;   + [результатов](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2E438823EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780162AD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации, а также материальных носителей, в которых такие средства и результаты выражены;   + объектов [концессионного соглашения](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2E418B29EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72785112FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ); * заключенный договор нельзя классифицировать как договор аренды в соответствии с признаками, перечисленными в [п. 5](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780152AD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018, в частности:   + имущество предоставлено в пользование на неопределенный срок. Срок не считается неопределенным, когда договор заключен на неопределенный срок, но срок аренды тем не менее можно определить исходя из намерений организации по предоставлению (использованию) имущества, прошлого опыта в отношении аналогичных операций и т.д. В некоторых случаях срок аренды может быть ограничен лишь сроком полезного использования самого актива или рекомендациями производителя ([п. 9](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801422D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018);   + договором предусмотрено право арендодателя в любой момент заменить предмет аренды на аналогичный. Например, если организация предоставляет работникам в аренду помещения в общежитии и в любой момент вправе переселить работника в другое помещение, то аренда в смысле [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) не возникает. Такие операции рассматриваются как оказание услуг.   **Обратите внимание**: есть [ряд случаев](#P31), в которых, несмотря на переход на применение [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ), порядок учета операций по договору аренды не изменится. |

**1.1. В каких случаях начало применения ФСБУ 25/2018 не меняет учет по договору аренды (лизинга)**

Вот эти случаи.

* Если ваша [организация вправе](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E2823DAB89B370EFF7AE2B408B28EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780172ED92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) применять [упрощенные способы](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF7A82C408D2AEAEE73837AD71D36E152A71E73FDF6209E162ACC7C0C82HEJAJ) бухгалтерского учета, то по договорам, исполнение которых началось до 2022 г., можно продолжать применять старый порядок учета ([п. 52](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72781122AD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018).
* Если [срок договора](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801422D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) завершится до 31 декабря 2022 г. (если вы не стали досрочно применять ФСБУ 25/2018), можете учитывать его по-старому ([п. 51](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727811323D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018).
* Если **вы - арендодатель** (лизингодатель) и классифицируете объекты учета аренды по договору в качестве объектов учета [операционной аренды](#P45), то можете продолжать вести учет по этому договору так же, как вы это делали раньше ([п. 41](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72781162FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018).
* Если **вы - арендодатель** (лизингодатель), который вправе применять упрощенные способы учета, то можете любую аренду рассматривать как операционную и, соответственно, продолжать применять прежний порядок учета. Для этого необходимо, чтобы договор не предусматривал перехода к арендатору права собственности на предмет аренды и возможности его выкупа по цене, существенно меньшей его справедливой стоимости на дату выкупа ([п. 28](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801E2AD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018).
* Если **вы - арендатор** (лизингополучатель) по договору, причем выполняются [условия](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E2823DAB89B370EFF7AC2F428C2FEAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780172FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) для упрощенного порядка учета аренды.

Однако если впоследствии вы решите предоставить полученное имущество в субаренду, то вам придется ([п. п. 24](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780102FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ), [32](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801E2DD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018):

1. признать в учете ППА и обязательство по аренде исходя из оставшегося срока аренды;
2. определить, какая аренда применительно к активу в виде права пользования имеет место у вас - операционная или финансовая;
3. отразить в учете [чистую стоимость инвестиции](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801E23D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) в аренду, если субаренда будет квалифицирована как [финансовая](#P52).

Исключение - ситуация, когда организация вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и определяет обязательство по аренде без дисконтирования исходя из номинальной величины предстоящих платежей. В этом случае она любую субаренду рассматривает как операционную и чистую стоимость инвестиции в аренду в учете не отражает ([п. п. 14](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801223D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ), [27](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801F23D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801F2ED92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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 ни перехода к арендатору права собственности на предмет аренды, ни возможности его выкупа по цене, существенно меньшей справедливой стоимости на дату выкупа ([п. 28](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801E2AD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780102CD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF6AC2B408D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780122AD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ), [12](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF6AC2B408D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780122FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727811323D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018);
* группы предметов аренды, которые не отражаются в качестве права пользования активом (ППА) при сроке аренды не более 12 месяцев ([п. 11](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780132DD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018);
* о применении [упрощенного порядка](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727811322D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) признания и оценки ППА и обязательства по аренде по действующим договорам при переходе на применение [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ);
* способы амортизации ППА ([п. 17](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801129D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801329D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) не признавать предмет аренды в качестве ППА и не признавать обязательство по аренде;

факт применения тех или иных предусмотренных в [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780122DD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ), [14](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801223D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018).

**Арендодатель (лизингодатель)** приводит в учетной политике, например, следующую информацию ([п. п. 4](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF6AC2B408D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801529D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ), [7](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF6AC2B408D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F52CD4466E87730D87F6F9A99C429B8AHCJCJ) ПБУ 1/2008):

* о неприменении [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72781162CD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018, [п. п. 5](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF6AF2B418B28EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780142ED92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ), [7](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF6AF2B418B28EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780122AD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ПБУ 9/99);
* при наличии права применять [упрощенные способы учета](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E2823DB98EB370EFF1A12715D27FECB92CD37C825D76E707F75B22F3F52CD4466E87730D87F6F9A99C429B8AHCJCJ) - 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801E2AD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) учет по действующим договорам аренды (лизинга) у вас поменяется, то в бухгалтерском учете и отчетности придется отразить переход на новые правила.

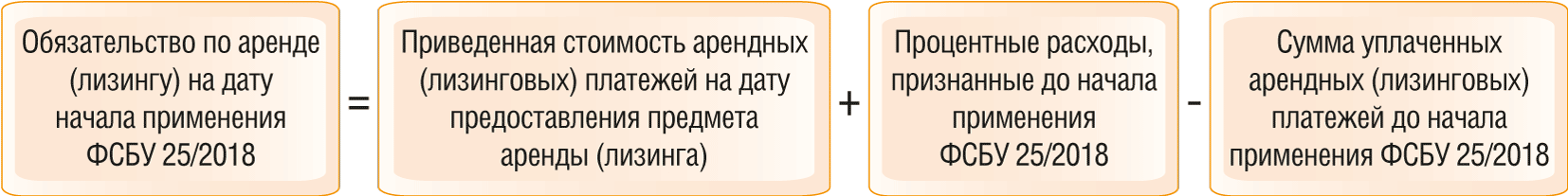
Общий порядок перехода - [ретроспективный](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF6AC2B408D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF2F02CD4466E87730D87F6F9A99C429B8AHCJCJ) ([п. 49](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72781132DD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](#P668) признания и оценки ППА и обязательства по аренде без ретроспективного пересчета показателей отчетности ([п. 50](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727811322D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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:



* 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.

Сумму НДС не включайте в состав арендных платежей при оценке обязательства по аренде согласно [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ). Признавайте ее в бухгалтерском учете в качестве обязательства в момент возникновения обязанности по уплате как обязательство по уплате налогов ([Приложение](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1A82B428E2BEAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727811122D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) к Письму Минфина России от 18.01.2022 N 07-04-09/2185). При составлении бухгалтерской отчетности за первый год применения [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72781132DD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018, [п. 8](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E2823DAB89B370EFF7AC2F468E22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801528D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ([03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ))-ППА | [76-обязательство по аренде](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |
| Отражена сумма амортизации ППА, рассчитанная за период до начала применения [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ([03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ))-ППА | [02-ППА](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727841628D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |
| Отражена сумма оценочного обязательства на демонтаж, перемещение и восстановление предмета аренды (лизинга) | [01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ([03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ))-ППА | [96](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F725841E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |
| Скорректирована стоимость ППА до его фактической стоимости на дату предоставления предмета аренды (лизинга) с отнесением разницы на нераспределенную прибыль | [01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ([03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ))-ППА  [(84)](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [84](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ)  ([01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ([03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ))-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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |  | [001](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72586112FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |
| 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [02-лизинг](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727841628D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ([03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ))-лизинг |
| Списана остаточная стоимость предмета лизинга на дату начала применения [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [76-лизинг](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ([03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ))-лизинг |
| Списана разница между суммой задолженности по лизинговым платежам и остаточной стоимостью предмета лизинга | [84](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ)  [(76-лизинг)](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [76-лизинг](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ)  [(84)](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете и отчетности арендатора перехода на ФСБУ 25/2018 с ретроспективным пересчетом показателей  На дату начала применения стандарта (01.01.2022) 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) - 01.10.2020; * 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 31.12.2021 задолженность по арендным платежам отсутствует.  Организации необходимо на дату начала применения [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) (01.01.2022) 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 - 01.10.2020.**  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 01.10.2020** 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 | 01.10.2020 | 500 000,00 | 500 000,00 | 14 | 01.04.2024 | 500 000,00 | 344 286,39 | | 1 | 01.01.2021 | 500 000,00 | 486 849,80 | 15 | 01.07.2024 | 500 000,00 | 335 231,52 | | 2 | 01.04.2021 | 500 000,00 | 474 045,45 | 16 | 01.10.2024 | 500 000,00 | 326 414,79 | | 3 | 01.07.2021 | 500 000,00 | 461 577,86 | 17 | 01.01.2025 | 500 000,00 | 317 829,95 | | 4 | 01.10.2021 | 500 000,00 | 449 438,18 | 18 | 01.04.2025 | 500 000,00 | 309 470,90 | | 5 | 01.01.2022 | 500 000,00 | 437 617,77 | 19 | 01.07.2025 | 500 000,00 | 301 331,69 | | 6 | 01.04.2022 | 500 000,00 | 426 108,25 | 20 | 01.10.2025 | 500 000,00 | 293 406,54 | | 7 | 01.07.2022 | 500 000,00 | 414 901,43 | 21 | 01.01.2026 | 500 000,00 | 285 689,83 | | 8 | 01.10.2022 | 500 000,00 | 403 989,35 | 22 | 01.04.2026 | 500 000,00 | 278 176,07 | | 9 | 01.01.2023 | 500 000,00 | 393 364,27 | 23 | 01.07.2026 | 500 000,00 | 270 859,93 | | 10 | 01.04.2023 | 500 000,00 | 383 018,63 | 24 | 01.10.2026 | 500 000,00 | 263 736,20 | | 11 | 01.07.2023 | 500 000,00 | 372 945,08 | 25 | 01.01.2027 | 500 000,00 | 256 799,83 | | 12 | 01.10.2023 | 500 000,00 | 363 136,48 | 26 | 01.04.2027 | 500 000,00 | 250 045,89 | | 13 | 01.01.2024 | 500 000,00 | 353 585,84 | 27 | 01.07.2027 | 500 000,00 | 243 469,59 | |  |  |  |  |  | **Итого** | **14 000 000,00** | **9 997 327,51** |   Таким образом, первоначальная оценка обязательства по аренде на 01.10.2020 составляет **9 997 327,51** руб. В этой же сумме организация оценила стоимость ППА на 01.10.2020.  **2. Сумму амортизации ППА за 2020 и 2021 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 2020 г. (два месяца - ноябрь и декабрь) - 238 031,60 руб. (119 015,80 x 2).  Амортизация за 2021 г. - 1 428 189,60 руб. (119 015,80 x 12).  Всего было бы начислено амортизации по ППА на 31.12.2021 - **1 666 221,20** руб. (238 031,60 + 1 428 189,60).  **3. Сумму процентов по арендному обязательству за 2020 и 2021 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) | | 01.10.2020 | 9 997 327,51 | 500 000,00 |  | 9 497 327,51 | | **31.12.2020** | 9 497 327,51 |  | 256 530,41 (9 497 327,51 x 2,70108%) | **9 753 857,92** | | 01.01.2021 | 9 753 857,92 | 500 000,00 |  | 9 253 857,92 | | 31.03.2021 | 9 253 857,92 |  | 249 954,11 (9 253 857,92 x 2,70108%) | 9 503 812,03 | | 01.04.2021 | 9 503 812,03 | 500 000,00 |  | 9 003 812,03 | | 30.06.2021 | 9 003 812,03 |  | 243 200,17 (9 003 812,03 x 2,70108%) | 9 247 012,20 | | 01.07.2021 | 9 247 012,20 | 500 000,00 |  | 8 747 012,20 | | 30.09.2021 | 8 747 012,20 |  | 236 263,80 (8 747 012,20 x 2,70108%) | 8 983 276,00 | | 01.10.2021 | 8 983 276,00 | 500 000,00 |  | 8 483 276,00 | | **31.12.2021** | 8 483 276,00 |  | 229 140,07 (8 483 276,00 x 2,70108%) | **8 712 416,07** |   Проценты за 2020 г. - 256 530,41 руб.  Проценты за 2021 г. - **958 558,15** руб. (249 954,11 + 243 200,17 + 236 263,80 + 229 140,07).  Всего было бы начислено процентов за 2020 и 2021 гг. - 1 215 088,56 руб. (256 530,41 + 958 558,15).  **4. Сумму обязательства по аренде:**   * на 31.12.2020 - **9 753 857,92** руб. (9 997 327,51 + 256 530,41 - 500 000); * на 31.12.2021 - **8 712 416,07** руб. (9 997 327,51 + 1 215 088,56 - 500 000 x 5).   В учете организации **01.01.2022** производятся следующие записи по переходу на [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ):   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Отражено обязательство по аренде на дату начала применения стандарта | [01-ППА](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [76-обязательство по аренде](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 8 712 416,07 | | Отражена сумма амортизации ППА за 2020 и 2021 гг. | [01-ППА](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [02-ППА](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727841628D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [01-ППА](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 381 309,76 |   При составлении бухгалтерской отчетности за 2022 г. организация сделает ретроспективный пересчет сравнительных показателей за 2021 и 2020 гг. (в данном примере не рассмотрено влияние на показатели отчетности применения [ПБУ 18/02](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF6A92F418C22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72781112ED92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ)).  **В бухгалтерском балансе:**   |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Пояснения | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2022 г. | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 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**](#P471) |  |  | +7 554 | +8 712 | |  | V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |  |  |  | |  | Краткосрочное обязательство по аренде [**1**](#P471) |  |  | +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 2022 г. | За 2021 г. | |  | Себестоимость продаж [**1**](#P505) | 2120 |  | (-572) | |  | Валовая прибыль (убыток) | 2100 |  | +572 | |  | Прибыль (убыток) от продаж | 2200 |  | +572 | |  | Проценты к уплате [**2**](#P506) | 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 2020 г. | 3100 |  | ( ) |  |  | +5 | + 5 | | За 2021 г. |  |  |  |  |  |  |  | | Уменьшение капитала - всего: | 3220 |  |  |  |  | (+386) | (+386) | | в том числе: |  | X | X | X | X |  |  | | убыток | 3221 |  |  |  |  | (+386) | (+386) | | Величина капитала на 31 декабря 2021 г. | 3200 |  | ( ) |  |  | -381 | -381 |   **2) корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок**   |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2020 г. | Изменения капитала за 2021 г. | | На 31 декабря 2021 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 2022 г. | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 г. | | Чистые активы |  | -381 | +5 |   Соответствующие данные отражены и в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2022 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727811322D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018, [п. 7](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E2823DAB89B370EFF7AC2F468E22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780152BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25"):

1. определить перечень договоров аренды (лизинга), в отношении которых требуется применение нового порядка учета;
2. рассчитать 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, с учетом оставшегося срока аренды;
3. определить фактическую стоимость ППА, 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 на момент перехода есть арендные платежи, уплаченные за периоды пользования имуществом после начала применения [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ), то их сумму также необходимо включить в стоимость ППА.

При оценке обязательства по аренде согласно [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) не включайте в состав арендных платежей сумму НДС. Признавайте в бухгалтерском учете в качестве обязательства в момент возникновения обязанности по уплате как обязательство по уплате налогов ([Приложение](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1A82B428E2BEAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727811122D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) к Письму Минфина России от 18.01.2022 N 07-04-09/2185).

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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E2823DAB89B370EFF7AC2F468E22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780152BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25").

Исходя из буквального прочтения [п. 50](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727811322D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018 бухгалтерские записи в связи с переходом необходимо сделать 31 декабря года, предшествующего году начала применения ФСБУ 25/2018. Однако из [п. 7](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E2823DAB89B370EFF7AC2F468E22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780152BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25" следует, что их надо делать **на дату начала применения** нового стандарта. По нашему мнению, не имеет значения, когда будут сделаны записи - 31 декабря предшествующего года или 1 января года перехода. Главное, чтобы эти проводки не формировали показатели отчетности года, предшествующего году перехода, и сформировали показатели года начала применения [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) в отчетности за этот год. Такой вывод не противоречит разъяснениям, содержащимся в [Письме](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E2823CBC85DB4AE9ABA52E43892EE0BE24812B821333E902FD0E65B4FA2680172AD27907D4B9BCFC8F419C96CF0D7690CC73HDJ6J) Минфина России от 22.10.2021 N 07-01-09/85635.

Бухгалтерские записи в учете арендатора могут быть такими ([п. 50](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727811322D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018, [п. 7](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E2823DAB89B370EFF7AC2F468E22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780152BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ([03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ))-ППА | [76-обязательство по аренде](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |
| Арендная плата, перечисленная до момента перехода за периоды после перехода, включена в фактическую стоимость ППА | [01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ([03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ))-ППА | [76-аванс](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |
| Превышение суммы обязательства по аренде и заранее перечисленной арендной платы над стоимостью ППА [отнесено на нераспределенную прибыль](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727811322D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [84](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [76-обязательство по аренде](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |
| Превышение стоимости ППА над суммой обязательства по аренде и заранее перечисленной арендной платой [отнесено на нераспределенную прибыль](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727811322D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ([03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ))-ППА | [84](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |
| Списан с забалансового учета предмет аренды (лизинга) в случае принятия его к учету в качестве ППА согласно [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |  | [001](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72586112FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |
| Предмет лизинга ранее учитывался на балансе у лизингополучателя | | |
| Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга до перехода на [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [02-лизинг](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727841628D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ([03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ))-лизинг |
| Предмет лизинга переквалифицирован в ППА | [01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ([03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ))-ППА | [01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ([03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ))-лизинг |
| [Скорректирована](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E2823DAB89B370EFF7AC2F468E22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780152BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) стоимость ППА | [84](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ)  ([01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ([03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ))-ППА) | [01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ([03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ))-ППА  [(84)](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |
| Текущая задолженность по лизинговым платежам переквалифицирована в обязательство по аренде | [76-лизинг](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [76-обязательство по аренде](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |
| [Скорректировано](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E2823DAB89B370EFF7AC2F468E22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72780152BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) обязательство по аренде | [76-обязательство по аренде](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ)  [(84)](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [84](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ)  [(76-обязательство по аренде)](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения лизингополучателем в бухгалтерском учете перехода на ФСБУ 25/2018 без ретроспективного пересчета  На дату начала применения стандарта (01.01.2022) у организации имеется действующий договор лизинга, согласно которому:   * полученное в лизинг имущество (одна единица производственного оборудования) учитывается на балансе лизингополучателя; * договор заключен 30.09.2021 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 - 30.09.2021.  Оборудование получено и принято к учету также 30.09.2021.  Срок полезного использования оборудования в бухгалтерском учете - 5 лет.  На 31.12.2021 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 2021 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 31.12.2021, которая равна справедливой стоимости оборудования на 31.12.2021. 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 на оставшийся срок аренды, - 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 31.12.2021 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 | 31.01.2022 | 100 000,00 | 99 060,04 | 29 | 31.05.2024 | 100 000,00 | 76 042,49 | | 2 | 28.02.2022 | 100 000,00 | 98 128,91 | 30 | 30.06.2024 | 100 000,00 | 75 327,73 | | 3 | 31.03.2022 | 100 000,00 | 97 206,54 | 31 | 31.07.2024 | 100 000,00 | 74 619,67 | | 4 | 30.04.2022 | 100 000,00 | 96 292,84 | 32 | 31.08.2024 | 100 000,00 | 73 918,28 | | 5 | 31.05.2022 | 100 000,00 | 95 387,72 | 33 | 30.09.2024 | 100 000,00 | 73 223,48 | | 6 | 30.06.2022 | 100 000,00 | 94 491,11 | 34 | 31.10.2024 | 100 000,00 | 72 535,20 | | 7 | 31.07.2022 | 100 000,00 | 93 602,93 | 35 | 30.11.2024 | 100 000,00 | 71 853,40 | | 8 | 31.08.2022 | 100 000,00 | 92 723,10 | 36 | 31.12.2024 | 100 000,00 | 71 178,01 | | 9 | 30.09.2022 | 100 000,00 | 91 851,54 | 37 | 31.01.2025 | 100 000,00 | 70 508,96 | | 10 | 31.10.2022 | 100 000,00 | 90 988,17 | 38 | 28.02.2025 | 100 000,00 | 69 846,20 | | 11 | 30.11.2022 | 100 000,00 | 90 132,92 | 39 | 31.03.2025 | 100 000,00 | 69 189,68 | | 12 | 31.12.2022 | 100 000,00 | 89 285,71 | 40 | 30.04.2025 | 100 000,00 | 68 539,32 | | 13 | 31.01.2023 | 100 000,00 | 88 446,46 | 41 | 31.05.2025 | 100 000,00 | 67 895,08 | | 14 | 28.02.2023 | 100 000,00 | 87 615,09 | 42 | 30.06.2025 | 100 000,00 | 67 256,89 | | 15 | 31.03.2023 | 100 000,00 | 86 791,55 | 43 | 31.07.2025 | 100 000,00 | 66 624,70 | | 16 | 30.04.2023 | 100 000,00 | 85 975,74 | 44 | 31.08.2025 | 100 000,00 | 65 998,46 | | 17 | 31.05.2023 | 100 000,00 | 85 167,60 | 45 | 30.09.2025 | 100 000,00 | 65 378,10 | | 18 | 30.06.2023 | 100 000,00 | 84 367,06 | 46 | 31.10.2025 | 100 000,00 | 64 763,57 | | 19 | 31.07.2023 | 100 000,00 | 83 574,04 | 47 | 30.11.2025 | 100 000,00 | 64 154,82 | | 20 | 31.08.2023 | 100 000,00 | 82 788,48 | 48 | 31.12.2025 | 100 000,00 | 63 551,79 | | 21 | 30.09.2023 | 100 000,00 | 82 010,30 | 49 | 31.01.2026 | 100 000,00 | 62 954,42 | | 22 | 31.10.2023 | 100 000,00 | 81 239,43 | 50 | 28.02.2026 | 100 000,00 | 62 362,68 | | 23 | 30.11.2023 | 100 000,00 | 80 475,82 | 51 | 31.03.2026 | 100 000,00 | 61 776,49 | | 24 | 31.12.2023 | 100 000,00 | 79 719,37 | 52 | 30.04.2026 | 100 000,00 | 61 195,82 | | 25 | 31.01.2024 | 100 000,00 | 78 970,04 | 53 | 31.05.2026 | 100 000,00 | 60 620,60 | | 26 | 29.02.2024 | 100 000,00 | 78 227,76 | 54 | 30.06.2026 | 100 000,00 | 60 050,79 | | 27 | 31.03.2024 | 100 000,00 | 77 492,45 | 55 | 31.07.2026 | 100 000,00 | 59 486,34 | | 28 | 30.04.2024 | 100 000,00 | 76 764,05 | 56 | 31.08.2026 | 100 000,00 | 58 927,19 | |  |  |  |  |  | **Итого** | **5 600 000,00** | **4 328 556,93** |   В учете организации сделаны следующие записи:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | | Текущие операции по договору лизинга  (31.12.2021) | | | | | Начислена амортизация за декабрь 2021 г. по предмету лизинга | [20](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727881623D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [02-лизинг](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727841628D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 100 000,00 | | Уплачен очередной лизинговый платеж | [76-платежи](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [51](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726831F2FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 120 000,00 | | Отражено уменьшение задолженности по лизинговым платежам без НДС | [76-лизинг](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [76-платежи](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 100 000,00 | | Отражено уменьшение задолженности по НДС | [76-НДС по лизингу](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [76-платежи](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 20 000,00 | | НДС с лизингового платежа принят к вычету | [68](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72687122FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [19](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727871F2CD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 20 000,00 | | Операции по переходу на применение [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ)  (01.01.2022) | | | | | Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга  (6 000 000 / 60 x 3) | [02-лизинг](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727841628D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [01-лизинг](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 300 000,00 | | Предмет лизинга переклассифицирован в ППА с переносом остаточной стоимости на стоимость ППА  (6 000 000 - 300 000) | [01-ППА](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [01-лизинг](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 5 700 000,00 | | Скорректирована стоимость ППА до справедливой стоимости предмета лизинга  (5 700 000 - 4 750 000) | [84](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [01-ППА](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 950 000,00 | | Задолженность по уплате лизинговых платежей (без НДС) переклассифицирована в обязательство по аренде  (6 000 000 - 100 000 x 4) | [76-лизинг](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [76-обязательство по аренде](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [84](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 1 271 443,07 | |

**4. Как арендодателю (лизингодателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018**

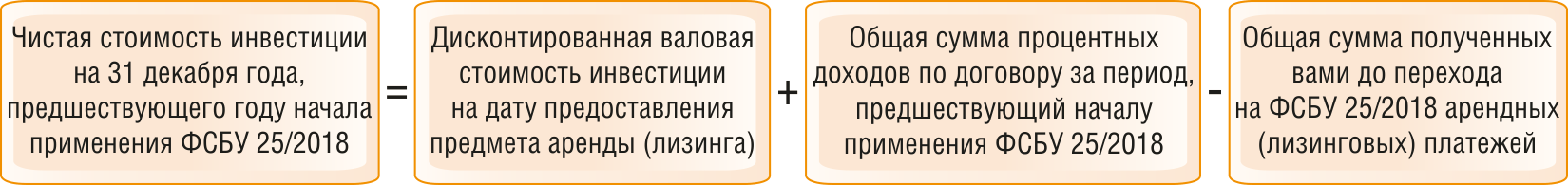
**По договорам** [**операционной аренды**](#P45) переход на [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) не влечет изменений ни в бухгалтерском учете, ни в отчетности.

**По договорам** [**неоперационной (финансовой) аренды**](#P52) отразите переход в отчетности ретроспективно ([п. 49](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72781132DD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ):

1) отразите в учете по дебету счета учета расчетов с арендатором (лизингополучателем) чистую стоимость инвестиции в аренду. Ее величину определите так:



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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ). 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ);

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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72781132DD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) ФСБУ 25/2018, [п. 8](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E2823DAB89B370EFF7AC2F468E22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801528D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [76-инвестиции](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [97](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F725851529D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |
| Стоимость инвестиции в аренду скорректирована до ее чистой стоимости на дату начала применения [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [76-инвестиции](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ)  [(84)](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [84](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ)  [(76-инвестиции)](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |
| Предмет аренды (лизинга) учитывался у арендодателя (лизингодателя) | | |
| Списана амортизация, начисленная по предмету аренды (лизинга) за весь период до даты начала применения [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [02](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727841628D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ)  [(03)](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |
| Списана остаточная стоимость предмета аренды (лизинга) на дату начала применения [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [76-инвестиции](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [01](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727831E2BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ)  [(03)](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |
| Стоимость инвестиции в аренду скорректирована до ее чистой стоимости на дату начала применения [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [76-инвестиции](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ)  [(84)](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [84](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ)  [(76-инвестиции)](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете и отчетности арендодателя перехода на ФСБУ 25/2018 с ретроспективным пересчетом показателей  На дату начала применения стандарта (01.01.2022) у организации имеется действующий договор о предоставлении в лизинг автобуса, согласно которому:   * автобус приобретен у поставщика 31.03.2021, 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 01.04.2021; * 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 | 31.03.2021 | 200 000,00 | 40 000,00 | 13 | 30.06.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 1 | 30.06.2021 | 0,00 | 0,00 | 14 | 30.09.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 2 | 30.09.2021 | 200 000,00 | 40 000,00 | 15 | 31.12.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 3 | 31.12.2021 | 200 000,00 | 40 000,00 | 16 | 31.03.2025 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 4 | 31.03.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 | 17 | 30.06.2025 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 5 | 30.06.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 | 18 | 30.09.2025 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 6 | 30.09.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 | 19 | 31.12.2025 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 7 | 31.12.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 | 20 | 31.03.2026 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 8 | 31.03.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 | 21 | 30.06.2026 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 9 | 30.06.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 | 22 | 30.09.2026 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 10 | 30.09.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 | 23 | 31.12.2026 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 11 | 31.12.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 | 24 | 31.03.2027 | 200 000,00 | 40 000,00 | | 12 | 31.03.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 |  | **Итого** | **4 800 000,00** | **960 000,00** |   На 31.12.2021 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 2021 г. (СПИ установлен равным шести годам) | К 02 | 437 500  (3 500 000 / 6 / 12 x 9) |   Задолженность лизингополучателя по оплате лизинговых платежей на 31.12.2021 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 01.01.2022, если бы [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF1AA2F438D22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727801723D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) применялся с года заключения договора лизинга. Для этого организация определила:  1) чистую стоимость инвестиции в аренду на дату передачи имущества в лизинг (01.04.2021) 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 (01.01.2022), для чего был рассчитан процентный доход, который был бы начислен за 2021 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 | | 01.04.2021 | 3 300 000,00 |  |  | 3 300 000,00 | | 30.06.2021 | 3 300 000,00 | 89 463,00 |  | 3 389 463,00 | | 30.09.2021 | 3 389 463,00 | 91 888,34 | 200 000,00 | 3 281 351,34 | | 31.12.2021 | 3 281 351,34 | 88 957,43 | 200 000,00 | 3 170 308,77 |   Таким образом, чистая стоимость инвестиции в аренду на 01.01.2022 составит **3 170 308,77 руб.**  В учете организации **01.01.2022** 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](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F727841628D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 437 500,00 | | Списана остаточная стоимость предмета лизинга в счет формирования стоимости инвестиции в аренду  (3 500 000 - 437 500) | [76-инвестиции](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [03](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72784142FD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 3 062 500,00 | | Разница между чистой стоимостью инвестиции в аренду на 01.01.2022 и остаточной стоимостью предмета лизинга отнесена на нераспределенную прибыль  (3 170 308,77 - 3 062 500) | [76-инвестиции](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F726891E29D92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | [84](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF4A82B4A8929EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72582132BD92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ) | 107 808,77 |   При составлении бухгалтерской отчетности за 2022 г. организация сделает ретроспективный пересчет сравнительных показателей за 2021 г. (в данном примере не рассмотрено влияние на показатели отчетности применения [ПБУ 18/02](consultantplus://offline/ref=AB1F4FCBEC30C092E28221A897B370EFF6A92F418C22EAEE73837AD71D36E152B51E2BF1F72781112ED92A5DC4BDF5A8855E9A88D00F6890HCJEJ)):  **В бухгалтерском балансе:**   |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Пояснения | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2022 г. | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 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 2022 г. | За 2021 г. | |  | Выручка [**1**](#P1415) | 2110 |  | -330 | |  | Себестоимость продаж [**2**](#P1416) | 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 2021 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 2020 г. | 3100 |  | ( ) |  |  |  |  | | За 2021 г. |  |  |  |  |  |  |  | | Увеличение капитала - всего: | 3210 |  |  |  |  | +108 | +108 | | в том числе: |  | X | X | X | X |  |  | | чистая прибыль | 3211 |  |  |  |  | +108 | +108 | | Величина капитала на 31 декабря 2021 г. | 3200 |  | ( ) |  |  | +108 | +108 |   **2) корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок**   |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2020 г. | Изменения капитала за 2021 г. | | На 31 декабря 2021 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 2022 г. | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 г. | | Чистые активы |  | +108 |  |   Соответствующие данные отражены и в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2022 г. |

"Главная книга", 2022, N 5

АРЕНДАТОР ОТРАЖАЕТ ПО [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F40F56B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ) ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

ПО АРЕНДЕ И ППА

В предыдущем [номере](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7EA9E6AE04690645D57EE19F8BD5E8CD62DD913C9D3068AED5680DBDC58F50643E4AE82tBL3J) ГК мы разобрали общие аспекты применения [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F40F56B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ). Пришло время разобрать учет у каждой из сторон договора аренды. Начнем мы с разговора о том, как арендатору учесть операции по договору аренды, если он не имеет права на упрощенный порядок отражения таких операций. Постараемся свести к минимуму сложные расчеты, воспользовавшись специальными калькуляторами на сайте журнала "Главная книга".

**Получаем арендованное имущество**

Напомним, [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F40F56B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ) регулирует учет любого имущества, полученного по договору аренды (лизинга).

В момент получения предмета аренды не имеет большого значения, какой именно объект получен в аренду: основные средства, запасы или иное малоценное имущество. Правила их отражения будут одинаковыми.

***Внимание!*** *Учтите, что в отношении ППА и схожих по характеру активов арендатор должен применять единую учетную политику. Разумеется, с учетом особенностей отражения операций по аренде, установленных* [*ФСБУ 25/2018*](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F40F56B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ) [<*1*>](#P19)*.*

Однако в дальнейшем это может быть важно. К примеру, полученный объект по характеру использования относится к группе основных средств, которые в конкретной организации решено регулярно переоценивать. В таком случае и право пользования активом (ППА) тоже надо переоценивать на аналогичных условиях [<2>](#P20).

Далее в статье рассмотрим получение в аренду только основного средства. Но эти же правила относятся и к иному имуществу, а также к имуществу, полученному по договору лизинга.

При его передаче арендатор и арендодатель подписывают акт приема-передачи имущества в аренду. Форма акта произвольная. Главное, чтобы было понятно, что передается и по какому конкретно договору аренды. Заведите на арендованное основное средство инвентарную карточку, обязательно отразите, что это собственность арендодателя. Свой инвентарный номер ставить на чужое имущество особого смысла нет, поэтому можете использовать номер, который присвоил этому ОС арендодатель.

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

<1> [п. 10](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F00456B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ) ФСБУ 25/2018.

<2> [п. 16](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F20456B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ) ФСБУ 25/2018.

**Отражаем обязательство по аренде**

Обязательство по аренде — это кредиторская задолженность по уплате арендных платежей в будущем. В общем случае (если у вас нет прав на упрощенный бухучет) его надо оценивать как суммарную дисконтированную стоимость арендных платежей на дату получения предмета аренды [<3>](#P307). Дисконтирование — это определение сегодняшней стоимости будущей денежной суммы. Ставку дисконтирования надо выбирать так, чтобы выполнялось равенство [<4>](#P308):

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Приведенная стоимость будущих арендных платежей | + | Приведенная негарантированная ликвидационная стоимость | + | Платежи, уплаченные по условиям договора до даты получения предмета аренды | = | Справедливая стоимость предмета аренды |

Все показатели надо брать **без учета НДС**. Даже если арендатор не является плательщиком НДС или по иным причинам не может иметь права на вычет входного налога. Налоговый учет в таком случае значения не имеет. Мы уже говорили о том, что Минфин рекомендует обособленно учитывать обязательства по уплате НДС. А значит, они начисляются в бухучете только в момент, когда появляется обязанность по их перечислению арендодателю [<5>](#P309). Именно этой позиции мы будем придерживаться при построении схемы проводок.

Что для целей [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F40F56B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ) включается в состав арендных платежей, мы уже разбирали в ГК, 2022, [N 4](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7EA9E6AE04690645D57EE19F8BD5E8CD62DD913C9D3068AED5680DBDC58F50643E4AE82tBL3J), с. 12. Повторяться не будем. Напомним лишь, что к ним не относится возмещение коммуналки, которая считается исходя из фактического потребления ресурсов (свет, вода).

Справедливая стоимость предмета аренды — это его рыночная стоимость. При лизинге, когда основное средство приобретается на рыночных условиях для конкретного лизингополучателя, его справедливая стоимость будет равна стоимости его покупки лизингодателем у поставщика [<6>](#P310). В других случаях либо придется самостоятельно изучать цены на рынке, либо можно привлечь оценщика.

А негарантированная ликвидационная стоимость определяется по следующей формуле (как и выше, все показатели также надо брать без учета НДС) [<7>](#P311):

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды | = | Предполагаемая справедливая стоимость предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока договора | - | Выкупная стоимость предмета аренды |

Если договор предусматривает выкуп предмета аренды, к примеру при выкупном лизинге, то предполагается, что лизингополучатель выплачивает лизингодателю полную стоимость и предмета аренды, и платы за покупку в рассрочку (за пользование предметом лизинга). В таком случае негарантированная ликвидационная стоимость предмета лизинга будет равна нулю. Получается, что при выкупном лизинге для определения ставки дисконтирования надо, чтобы соблюдалось следующее равенство:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Приведенная стоимость будущих арендных платежей по договору выкупного лизинга | + | Платежи, уплаченные по условиям договора до даты получения предмета лизинга | = | Справедливая стоимость предмета лизинга |

Применение ставки дисконтирования для многих в новинку, поэтому, как правило, бухгалтерам сложно самим ее верно подобрать.

*К сведению*

*Для облегчения задачи по дисконтированию мы разместили на нашем сайте специальные калькуляторы:*

*glavkniga.ru -> Калькуляторы -> Калькулятор расчета обязательств по аренде по* [*ФСБУ 25/2018*](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F40F56B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ)*;*

*glavkniga.ru -> Калькуляторы -> Калькулятор расчета обязательств при лизинге по* [*ФСБУ 25/2018*](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F40F56B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ)*.*

Вы можете воспользоваться более простым вариантом определения ставки дисконтирования [<8>](#P312). [Стандарт](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F20756B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ) разрешает применить ставку, по которой арендатор может привлечь заемные средства (заем, банковский кредит) на срок, сопоставимый со сроком аренды.

Помните, что чем выше будет применяемая вами ставка, тем больше будет сумма процентов в ваших расходах, а суммы амортизации будут меньше. И наоборот. Но в любом случае все ваши платежи должны будут попасть на расходы в бухучете.

К примеру, срок аренды - 2 года. Арендатор может получить в банке кредит под 12% годовых на этот срок. Чтобы не заниматься сложными вычислениями, можно именно эту ставку и применить для дисконтирования. Если вы хотите рассчитать ставку дисконтирования или проверить верность своих расчетов, то предлагаем воспользоваться сервисами нашего сайта.

Так, если вы получили предмет лизинга в рамках договора, предусматривающего выкуп, вы можете воспользоваться калькулятором расчета обязательств при лизинге по [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F40F56B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ), размещенным на нашем сайте glavkniga.ru в разделе "Калькуляторы". Просто указываете нужные данные (стоимость покупки предмета лизинга лизингодателем, дату получения предмета лизинга и т.д.) - и получаете справку-расчет обязательств по аренде и процентов при лизинге. В ней, в частности, будет указана и подобранная ставка дисконтирования.

Если у вас не предусмотрен выкуп предмета аренды, для определения приведенной стоимости обязательства по аренде воспользуйтесь другим нашим калькулятором - калькулятором расчета обязательств по аренде по [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F40F56B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ).

Введем такие данные (их мы будем использовать потом в нашем примере):

- дата получения предмета аренды (оборудования) - 24.02.2022;

- годовая ставка дисконтирования - 12%;

- выбираем равные ежемесячные платежи. Если платежи неравномерные, придется внести весь график платежей: каждый платеж в отдельную строчку;

- ежемесячный платеж - 40 000 руб. (без учета НДС);

- дата первого платежа - 25.02.2022;

- количество платежей - 24.

Учтите, что при этом расчете не надо никак показывать авансовые, предварительные и иные платежи, которые **по условиям договора** были внесены до даты получения предмета аренды или непосредственно на эту дату. В нашем примере общая номинальная сумма платежей по договору аренды (без НДС) с учетом аванса 10 000 руб. составит 970 000 руб. (40 000 руб. x 24 мес. + 10 000 руб.). А номинальное обязательство на дату получения предмета аренды равно 960 000 руб.

Нажимаем кнопку "Рассчитать". Получаем справку-расчет.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Справка-расчет обязательств по аренде по [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F40F56B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ)  от 21.02.2022  К договору аренды от \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ N \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  Дата получения предмета аренды: 24.02.2022  Годовая ставка: 12%  Ставка в день: 0,0311%  Общая сумма процентов: 96856,13 | | | | | | | |
|  | График платежей | | Дисконтированный платеж | Процентный расход | Уменьшение обязательства | Остаток задолженности |  |
|  | Дата | Сумма платежа |
|  | 24.02.2022 | - | - | - | - | 863143,87 |  |
|  | 25.02.2022 | 40000 | 39987,58 | 268,04 | 39731,96 | 823411,91 |  |
|  | 25.03.2022 | 40000 | 39641,45 | 7189,71 | 32810,29 | 790601,62 |  |
|  | 25.04.2022 | 40000 | 39261,72 | 7646,42 | 32353,58 | 758248,04 |  |
|  | 25.05.2022 | 40000 | 38897,71 | 7095,84 | 32904,16 | 725343,88 |  |
|  | 25.06.2022 | 40000 | 38525,11 | 7015,27 | 32984,73 | 692359,15 |  |
|  | 25.07.2022 | 40000 | 38167,93 | 6479,24 | 33520,76 | 658838,39 |  |
|  | 25.08.2022 | 40000 | 37802,32 | 6372,05 | 33627,95 | 625210,44 |  |
|  | 25.09.2022 | 40000 | 37440,21 | 6046,81 | 33953,19 | 591257,25 |  |
|  | 25.10.2022 | 40000 | 37093,08 | 5533,11 | 34466,89 | 556790,36 |  |
|  | 25.11.2022 | 40000 | 36737,77 | 5385,08 | 34614,92 | 522175,44 |  |
|  | 25.12.2022 | 40000 | 36397,16 | 4886,62 | 35113,38 | 487062,06 |  |
|  | 25.01.2023 | 40000 | 36048,51 | 4710,69 | 35289,31 | 451772,75 |  |
|  | 25.02.2023 | 40000 | 35703,20 | 4369,39 | 35630,61 | 416142,14 |  |
|  | 25.03.2023 | 40000 | 35394,15 | 3633,59 | 36366,41 | 379775,73 |  |
|  | 25.04.2023 | 40000 | 35055,11 | 3673,06 | 36326,94 | 343448,79 |  |
|  | 25.05.2023 | 40000 | 34730,10 | 3214,06 | 36785,94 | 306662,85 |  |
|  | 25.06.2023 | 40000 | 34397,42 | 2965,93 | 37034,07 | 269628,79 |  |
|  | 25.07.2023 | 40000 | 34078,51 | 2523,24 | 37476,76 | 232152,03 |  |
|  | 25.08.2023 | 40000 | 33752,07 | 2245,29 | 37754,71 | 194397,32 |  |
|  | 25.09.2023 | 40000 | 33428,76 | 1880,14 | 38119,86 | 156277,46 |  |
|  | 25.10.2023 | 40000 | 33118,82 | 1462,48 | 38537,52 | 117739,94 |  |
|  | 25.11.2023 | 40000 | 32801,58 | 1138,74 | 38861,26 | 78878,68 |  |
|  | 25.12.2023 | 40000 | 32497,46 | 738,16 | 39261,84 | 39616,84 |  |
|  | 25.01.2024 | 40000 | 32186,14 | 383,17 | 39616,84 | 0,00 |  |
|  | Итого | 960000 | 863143,87 | 96856,13 | - | - |  |
| Бухгалтер: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | | | | | | | |

Итак, приведенная сумма арендных платежей на дату принятия к учету актива - 863 143,87 руб. На эту сумму на момент получения предмета аренды (24.02.2022) надо сделать проводку по дебету счета 08 (можно использовать субсчет 08 - "ППА") и кредиту счета 76 (субсчет 76 - "Арендные обязательства").

Разница между номинальной суммой обязательства перед арендодателем и приведенной суммой арендных платежей — это процентный расход по договору. У нас он равен 96 856,13 руб. Признаваться в расходах он будет неравномерно.

Учтите, что графа "Дисконтированный платеж" показывает дисконтирование всех платежей по классической формуле. Она нужна лишь для расчетов. Для проводок в дальнейшем мы будем использовать показатели из двух граф: "Уменьшение обязательства" и "Процентный расход". Сумма показателей этих граф всегда равна сумме платежа по договору (в нашем примере - 40 000 руб.). Лишь на последнюю дату равенство может не выполняться, поскольку гасятся результаты округлений, допущенные в предыдущие месяцы.

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

<3> [пп. 10](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F00456B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ), [14](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F10E56B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ) ФСБУ 25/2018; [п. 3](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E04690655558E019F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F40E56B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ) Информационного сообщения Минфина от 25.01.2019 N ИС-учет-15.

<4> [п. 15](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F20656B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ) ФСБУ 25/2018.

<5> [Рекомендации](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E04690625459E711F1BD5E8CD62DD913C9D3068AED5680DBDC58F50643E4AE82tBL3J)... по проведению аудита годовой бухотчетности организаций за 2021 год (приложение к Письму Минфина от 18.01.2022 N 07-04-09/2185).

<6> [п. 1](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7EA9E6AE04690645D5CE710F3BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F40F56B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ) Рекомендации Фонда НРБУ БМЦ от 23.09.2021 N Р-133/2021-ОК Лизинг "Справедливая стоимость предмета лизинга".

<7> [подп. "е" п. 7](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F70256B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ), [п. 15](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F20656B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ) ФСБУ 25/2018.

<8> [п. 15](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F20656B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ) ФСБУ 25/2018.

**Окончательно формируем стоимость ППА**

ППА признается по фактической стоимости и определяется по формуле (как и ранее, все суммы берутся без учета НДС) [<9>](#P403):

┌───────────────────────────────────────┐

┌─────────────────┐ │ ┌─────────────────┐[<3>](consultantplus://offline/ref=FD73F0DC37FA8BBD46263DD39ACC0718F1F20FA75CD491A55E681569772235FA8EB9D2094D8ECB599EDFCBAF06EC657E8E14726593A47A0CI8T8J)

┌───┐ │┌──────────────┐[<1>](consultantplus://offline/ref=FD73F0DC37FA8BBD46263DD39ACC0718F1F20FA75CD491A55E681569772235FA8EB9D2094D8ECB5990DFCBAF06EC657E8E14726593A47A0CI8T8J) ┌──────────────┐ │┌──────────────┐ │┌──────────────┐[<2>](consultantplus://offline/ref=FD73F0DC37FA8BBD46263DD39ACC0718F1F20FA75CD491A55E681569772235FA8EB9D2094D8ECB5991DFCBAF06EC657E8E14726593A47A0CI8T8J)│

│ │ ││ │ │ │ Арендные │ ││ Затраты │ ││ Сумма │ │ │

│ │ ││ │ │ │ платежи, │ ││ арендатора, │ ││ оценочного │ │ │

│ │ ││ Сумма │ │ │ уплаченные │ ││ связанные с │ ││обязательства,│ │ │

│ │ ││первоначальной│ │ │арендатором до│ ││ получением │ ││ подлежащего │ │ │

│ППА│ = ││ оценки │ │ + │ даты │ + ││ предмета │ + ││ исполнению │ │ │

│ │ ││ обязательства│ │ │предоставления│ ││ аренды и │ ││арендатором по│ │ │

│ │ ││ по аренде │ │ │ предмета │ ││ приведением │ ││ окончании │ │ │

│ │ ││ │ │ │ аренды │ ││ его в должное│ ││ договора │ │ │

│ │ ││ │ │ │(включительно)│ ││ состояние │ ││ │ │ │

└───┘ │└──────────────┘ │ └──────────────┘ │└──────────────┘ │└──────────────┘ │ │

└─────────────────┘ │ └─────────────────┘ │

└───────────────────────────────────────┘

**Комментарий**

<1> Это и есть приведенная сумма обязательства по арендным платежам на дату принятия к учету актива, которую мы определили в предыдущем шаге. Как мы уже разбирали в предыдущем номере (см. ГК, 2022, [N 4](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7EA9E6AE04690645D57EE18F3BD5E8CD62DD913C9D3068AED5680DBDC58F50643E4AE82tBL3J), с. 20), арендатор, который ведет бухучет упрощенным способом, может первоначально оценивать обязательство по аренде как сумму номинальных величин будущих арендных платежей на дату этой оценки. Без всякого дисконтирования [<10>](#P404).

<2> В частности: обязательства по демонтажу, перемещению предмета аренды, в том числе по его возвращению, восстановлению окружающей среды, восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния. Разумеется, обязательство надо учитывать, только если оно реально. Оно может быть предусмотрено договором, законом или каким-либо другим документом.

<3> Эти два показателя можно не учитывать при формировании стоимости ППА тем арендаторам, которые имеют право на упрощенный бухучет. К примеру, малым предприятиям, для которых аудит не обязателен. Закрепите это в учетной политике. И признавайте указанные затраты расходами периода, в котором они возникли.

Продолжим разбирать наш пример. Предположим, что:

- на дату получения предмета аренды был уплачен аванс в сумме 10 000 руб. (без учета НДС 20% - 2000 руб.). Такой срок определен в договоре. Аванс будет зачтен в счет оплаты за 1-й месяц аренды (сверх стандартных 40 000 руб.). В итоге сумма арендной платы за 1-й месяц составит 50 000 руб. без учета НДС;

- сумма затрат, связанных с транспортировкой оборудования до места эксплуатации, - 2000 руб. (без учета НДС - 400 руб.);

- оценочных обязательств, которые надо исполнить по окончании договора, нет либо их сумма несущественная.

Проводки по формированию ППА и отражению иных операций, связанных с долгосрочной арендой оборудования, будут выглядеть у арендатора (на общем режиме налогообложения) так.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дт | Кт | Сумма, руб. |
| На дату перечисления аванса арендодателю | | | |
| Отражено обязательство по внесению аванса в установленный договором срок (до получения предмета аренды) | 08  субсчет "ППА" | 76  субсчет "Задолженность по арендным платежам" | 10 000,00 |
| Отражен НДС с аванса арендодателю | 19 | 76  субсчет "Задолженность по арендным платежам" | 2 000,00 |
| Перечислен аванс арендодателю | 76  субсчет "Задолженность по арендным платежам" | 51 | 12 000,00 |
| Принят к вычету НДС с аванса при получении от арендодателя авансового счета-фактуры | 68  субсчет "НДС" | 19 | 2 000,00 |
| На дату получения оборудования и ввода его в эксплуатацию | | | |
| Отражены затраты по транспортировке оборудования | 08  субсчет "ППА" | 60 | 2 000,00 |
| Отражен НДС с транспортных услуг | 19 | 60 | 400,00 |
| Принят к вычету НДС с транспортных услуг | 68  субсчет "НДС" | 19 | 400,00 |
| Отражена первоначальная оценка обязательства по аренде | 08  субсчет "ППА" | 76  субсчет "Арендные обязательства" | 863 143,87 |
| Отражено ППА при вводе оборудования в эксплуатацию (863 143,87 руб. + 10 000 руб. + 2000 руб.) | 01  субсчет "ППА" | 08  субсчет "ППА" | 875 143,87 |

\* \* \*

Далее (см. [с. 27](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7EA9E6AE0469065545EE219F6BD5E8CD62DD913C9D3068AED5680DBDC58F50643E4AE82tBL3J)): как амортизировать ППА, признавать в расходах проценты и как списать ППА по окончании срока договора.

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

<9> [п. 13](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F10456B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ) ФСБУ 25/2018.

<10> [пп. 13](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F10456B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ), [14](consultantplus://offline/ref=FBE3988E5B0165F784D7F69D74E0469065555AE311F5BD5E8CD62DD913C9D30698ED0E8CDADB46F10E56B2FFC4E4F257D7A1F510C0A70DC3t2LAJ) ФСБУ 25/2018.

Л.А. Елина

Ведущий эксперт

Подписано в печать

18.02.2022

"Главная книга", 2022, N 5

[ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915487BCADED4D37D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71036D1AEBCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ): АМОРТИЗАЦИЯ ППА, ПРИЗНАНИЕ ПРОЦЕНТОВ

АРЕНДАТОРОМ И СПИСАНИЕ ППА

Продолжаем рассматривать основной порядок учета аренды у арендатора по [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915487BCADED4D37D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71036D1AEBCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ). В предыдущей [статье](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B8C4BB86CA2915486B8ACE54F37D73EFE250142B37D6C9F35E598E61728D0A7A9F9A9EBcDM9J) мы приняли ППА к учету, определили сумму обязательств по аренде на каждую дату платежа, предусмотренную договором. Для наглядности продолжим рассматривать числовой пример, условия которого приведены в предыдущей [статье](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B8C4BB86CA2915486B8ACE54F37D73EFE250142B37D6C9F35E598E61728D0A7A9F9A9EBcDM9J).

**Определяем способ амортизации по ППА, дату ее начала**

**и срок полезного использования**

Амортизировать право пользования активом (ППА) надо так же, как и аналогичные собственные ОС. Допустим, наш арендатор решил делать это линейным способом.

Дата начала амортизации тоже должна быть аналогичной той, которая применяется при амортизации собственных ОС. В нашем примере это месяц, следующий за вводом оборудования в эксплуатацию. Начислять амортизацию наш арендатор решил ежемесячно.

***Внимание!*** *Для целей налога на имущество стоимость ППА - даже если это недвижимость - никак учитывать не нужно. Ведь с 2022 г. налог за имущество, переданное в аренду/лизинг, независимо от правил бухучета платит арендодатель (лизингодатель)* [*<1>*](#P19)*.*

Есть особенности при аренде земли. Если не предполагается выкуп участка, то ППА по нему можно амортизировать. Несмотря на то что собственные участки не амортизируются [<2>](#P20).

Срок полезного использования ППА определяется по общим правилам. То есть выкупаемый предмет аренды надо учесть со СПИ, равным сроку эксплуатации такого предмета. Если по договору не предполагается выкуп предмета аренды, то СПИ в общем случае равен сроку договора аренды [<3>](#P21). В нашем случае СПИ - 24 месяца.

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

<1> [п. 3 ст. 378](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915481BFADEC4A37D73EFE250142B37D6C8D35BD97E61437D4ACE3AAEDBCD6FAE98DFD883EC26400cDM7J) НК РФ.

<2> [пп. 17](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915487BCADED4D37D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71036D7A4BCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ), [28](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915487BCADED4D37D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71036D8A7BCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ) ФСБУ 25/2018; Письмо ЦБ от 24.10.2019 N 17-1-2-6/865 [(вопрос 9)](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B8D5CB4049897098BB9A0E44A3A8069FC74544CB6753CC525F3D1EA1136D1A7B4FBA2BD8ABFBB9EFD8F3EC1641CD7DF01cBMDJ).

<3> [п. 17](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915487BCADED4D37D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71036D7A4BCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ) ФСБУ 25/2018.

**Делаем проводки в течение срока действия договора аренды**

Текущие арендные платежи уменьшают первоначальное обязательство по аренде. Причем в приведенной оценке. А начисленные проценты учитываются в прочих расходах, если только они не связаны с созданием инвестиционного актива [<4>](#P112).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дт | Кт | Сумма, руб. |
| На дату перечисления первого платежа после получения предмета аренды (на 25.02.2022) | | | |
| Отражено обязательство по внесению текущего арендного платежа (данные столбца "Уменьшение обязательства" на 25.02.2022) | 76  субсчет "Арендные обязательства" | 76  субсчет "Задолженность по арендным платежам" | 39 731,96 |
| Начислены проценты (данные столбца "Процентный расход" на 25.02.2022) | 91-2 | 76  субсчет "Задолженность по арендным платежам" | 268,04 |
| Отражен НДС с платежа арендодателю  (40 000 руб. x 20%) | 19 | 76  субсчет "Задолженность по арендным платежам" | 8 000,00 |
| Перечислен платеж арендодателю | 76  субсчет "Задолженность по арендным платежам" | 51 | 48 000,00 |
| Принят к вычету НДС с платежа арендодателю при получении от него авансового счета-фактуры | 68  субсчет "НДС" | 19 | 8 000,00 |
| В месяце, следующем за датой ввода предмета аренды в эксплуатацию, и в течение последующих 23 месяцев | | | |
| Начислена амортизация по ППА  (875 143,87 руб. / 24 мес.) | 20 (26) | 02  субсчет "ППА" | 36 464,33 |
| На дату перечисления второго платежа после получения предмета аренды (на 25.03.2022) [<1>](#P108) | | | |
| Отражено обязательство по внесению текущего арендного платежа (данные столбца "Уменьшение обязательства" на 25.03.2022) | 76  субсчет "Арендные обязательства" | 76  субсчет "Задолженность по арендным платежам" | 32 810,29 |
| Начислены проценты (данные столбца "Процентный расход" на 25.03.2022) | 91-2 | 76  субсчет "Задолженность по арендным платежам" | 7 189,71 |
| Отражен НДС с платежа арендодателю  (40 000 руб. x 20%) | 19 | 76  субсчет "Задолженность по арендным платежам" | 8 000,00 |
| Перечислен платеж арендодателю | 76  субсчет "Задолженность по арендным платежам" | 51 | 48 000,00 |
| Принят к вычету НДС с платежа арендодателю при получении от него авансового счета-фактуры | 68  субсчет "НДС" | 19 | 8 000,00 |
| Восстановлен авансовый НДС по платежу за период с 24.02.2022 по 24.03.2022  (2000 руб. + 8000 руб.) | 19 | 68  субсчет "НДС" | 10 000,00 |
| Принят к вычету НДС с арендной платы за период с 24.02.2022 по 24.03.2022  (на основании счета-фактуры арендодателя на общую сумму 60 000 руб. с учетом НДС) | 68  субсчет "НДС" | 19 | 10 000,00 |

**Комментарий**

<1> На дату перечисления третьего платежа после получения предмета аренды (на 25.04.2022), четвертого и последующих платежей надо будет делать аналогичные проводки. Но будут меняться суммы обязательства по внесению текущего арендного платежа и признанных процентов - эти данные надо брать из соответствующих столбцов справки-расчета на дату платежа.

А восстанавливать авансовый НДС в течение этих месяцев надо в сумме 8000 руб. - с перечисленного арендодателю платежа 48 000 руб. И в той же сумме принимать к вычету НДС с арендных услуг. Ведь только за первый месяц сумма арендной платы была равна 50 000 руб. без учета НДС. Как мы сказали, аванс 10 000 руб. был внесен до получения предмета аренды.

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

<4> [п. 20](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915487BCADED4D37D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71036D7A1BCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ) ФСБУ 25/2018; [пп. 7](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915681B1AAED4D37D73EFE250142B37D6C8D35BD97EC446795F2BAFAAEF7DAFBF091FC8Ac2M2J), [8](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915681B1AAED4D37D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71036D3AFBCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ) ПБУ 15/2008.

**Немного об НДС при аренде и лизинге**

Учтите, что для целей НДС платежи по лизинговым договорам не рассматриваются как авансы, если они сделаны в соответствии с графиком уплаты лизинговых платежей. Это значит, что по таким платежам НДС сразу можно принимать к полноценному (а не авансовому) вычету. И впоследствии его не надо восстанавливать. Даже если какая-то часть платежей относится к последующему выкупу предмета лизинга [<5>](#P123).

В нашем примере мы рассмотрели простую долгосрочную аренду (а не лизинг). И справка-расчет - это не график уплаты, хотя она и построена на основе обязательств по договору.

Поэтому для целей НДС безопаснее рассматривать платежи, сделанные до истечения срока аренды, за который они внесены, как авансовые. Это значит, что авансовый вычет НДС по арендной плате (если она вносится до окончания периода, к которому относится) надо восстановить после окончания такого периода. А затем принять к вычету обычный входной НДС в сумме, относящейся к плате за истекший период.

При этом для целей дисконтирования обязательства по аренде такие платежи авансами не будут считаться, если арендатор должен был сделать платеж по условиям договора. Это допущение, на котором основано все дисконтирование. При этом, даже если какие-то платежи вносятся раньше, чем требуется по условиям договора, обязательства и проценты не пересчитываются [<6>](#P124).

При простой аренде (а не лизинге), чтобы не было путаницы, проще вообще не принимать к вычету авансовый НДС. Дождитесь окончания периода, за который вы перечислили арендный платеж, и заявляйте обычный вычет НДС. Тогда и проводок в бухучете будет меньше. И меньше вероятность допустить ошибку.

К примеру, платеж сделан 25.03.2022 за период с 25.03.2022 по 24.04.2022. Проще принять к вычету входной НДС 24.04.2022, по окончании проплаченного периода. Ведь вычет авансового НДС - это ваше право, а не обязанность.

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

<5> Письма Минфина от 11.09.2018 [N 03-03-06/1/64977](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B8D5CB4049897098BB9AFE4483B8169FC74544CB6753CC525E1D1B21D37D6B9B6FBB7EBDBF9cEMCJ), от 07.07.2006 N 03-04-15/131 [(п. 2)](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915184BEA8E5426ADD36A7290345BC227B8A7CB195E71034D1ACE3AAEDBCD6FAE98DFD883EC26400cDM7J).

<6> [Рекомендация](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B8C4BB86CA291558FBAA9EC4A37D73EFE250142B37D6C9F35E598E61728D0A7A9F9A9EBcDM9J) НРБУ БМЦ Р134/2021-ОК Лизинг "Авансы по финансовой аренде".

**Подводим итоги и списываем ППА**

По окончании срока действия договора аренды ППА в бухучете должно быть полностью самортизировано. В нашем примере - по истечении 24 месяцев. В этом же месяце надо отразить возврат предмета аренды арендодателю. То есть списать его с учета.

Делать это надо так же, как и списание полностью самортизированных собственных основных средств. Можно использовать отдельный субсчет счета 01 - субсчет 01-"Выбытие ППА".

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дт | Кт | Сумма, руб. |
| При возврате предмета аренды арендодателю | | | |
| Начислена амортизация за последний месяц по ППА с учетом округления предыдущих платежей  (875 143,87 руб. - 23 мес. x 36 464,33 руб.) | 20 (26) | 02  субсчет "ППА" | 36 464,28 |
| Списана первоначальная стоимость ППА | 01  субсчет "Выбытие ППА" | 01  субсчет "ППА" | 875 143,87 |
| Списана сумма начисленной амортизации по ППА | 02  субсчет "ППА" | 01  субсчет "Выбытие ППА" | 875 143,87 |

Обязательство по аренде, отраженное на субсчете 76-"Арендные обязательства", к тому времени будет уже полностью списано. Никаких дополнительных проводок делать не потребуется.

**Оглядываемся на налоговый учет**

Вступление в силу [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915487BCADED4D37D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71036D1AEBCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ) повлияло лишь на бухгалтерский учет. В налоговом учете свои правила.

По старым договорам правила учета для целей налогообложения прибыли не менялись [<7>](#P176). То есть если по договору предмет лизинга учитывал и амортизировал лизингополучатель, то он и продолжает это делать [<8>](#P177). В том числе с коэффициентом 3.

Но если договор заключен в 2022 г., то и простой арендатор, и лизингополучатель могут признавать в налоговых расходах только суммы арендных платежей. Амортизировать предмет лизинга в налоговом учете они не могут - это делает арендодатель/лизингодатель. Даже когда в договоре прописано, что предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя [<9>](#P178).

Таким образом, если арендатор (лизингополучатель) применяет основной способ отражения учета аренды (который мы рассмотрели в этой статье), возникнут временные разницы для целей [ПБУ 18/02](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915487BBAAEF4037D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71037D7A3BCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ). Ведь на бухгалтерские расходы в таком случае будут списываться амортизация + проценты. А в налоговом учете по новым договорам в расходах будет признаваться весь арендный платеж (без учета НДС).

Кроме того, в бухучете проценты по общему правилу будут признаваться прочими расходами, а не списываться, как амортизация, на себестоимость или другие производственные счета. Что тоже может быть одним из факторов возникновения временных разниц. Ведь для целей налогообложения из арендного платежа проценты не вычленяются.

Но к концу СПИ предмета аренды временные разницы должны "схлопнуться". Только если амортизация учитывалась в себестоимости продукции, разницы исчезнут позднее - когда будет реализовано все, что создавалось с использованием арендованного основного средства.

И только если в бухучете при формировании стоимости ППА были учтены какие-либо затраты, которые вообще не могут быть учтены для целей налогообложения прибыли, то появятся и постоянные разницы. Наши статьи, посвященные применению [ПБУ 18/02](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915487BBAAEF4037D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71037D7A3BCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ), можно найти в ГК, 2019, N 23:

- "[Временные разницы по ПБУ 18/02](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B8C4BB86CA2915583B1A1ED4E37D73EFE250142B37D6C9F35E598E61728D0A7A9F9A9EBcDM9J): версия-2020" (с. 40);

- "[Постоянные разницы по ПБУ 18/02](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B8C4BB86CA2915583B1A1ED4037D73EFE250142B37D6C9F35E598E61728D0A7A9F9A9EBcDM9J): версия-2020" (с. 48);

- "[Влияние поправок в ПБУ 18/02](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B8C4BB86CA2915583B1A1EC4937D73EFE250142B37D6C9F35E598E61728D0A7A9F9A9EBcDM9J) на отчетность" (с. 54).

Если арендатор применяет упрощенный способ учета аренды, то есть признает в расходах арендные платежи, то ему несколько проще совместить налоговый и бухгалтерский учет. Но, как мы говорили в предыдущем [номере](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B8C4BB86CA291558FB1A0E44B37D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71036D3AEBCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ) ГК для применения упрощенного способа надо соблюдать ряд условий. Нельзя применять его просто потому, что он легче, опираясь лишь на требование рациональности.

\* \* \*

В договор аренды могут быть внесены изменения в показатели, которые учитывались при первоначальном расчете. Например, самое простое - изменится предполагаемый срок аренды. В таких случаях придется пересмотреть и фактическую стоимость ППА, и величину обязательства по аренде, и ставку дисконтирования. Если надо уменьшить (увеличить) обязательство по аренде, это происходит в корреспонденции с уменьшением (увеличением) стоимости ППА. Когда надо уменьшить обязательство по аренде сверх балансовой стоимости ППА, разницу надо включить в доходы текущего периода [<10>](#P179).

В следующей [статье](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B8C4BB86CA2915486B8ACE54137D73EFE250142B37D6C9F35E598E61728D0A7A9F9A9EBcDM9J) (см. с. 32) рассмотрим, как арендатору с наименьшими сложностями отразить пересчет показателей в связи с переходом на [ФСБУ 25/2018](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915487BCADED4D37D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71036D1AEBCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ).

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

<7> [ч. 1 ст. 2](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915386B9ADEC4937D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71032D5A0BCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ), [ч. 3](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915386B9ADEC4937D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71032D4A5BCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ), [4 ст. 3](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915386B9ADEC4937D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71032D4A4BCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ) Закона от 29.11.2021 N 382-ФЗ.

<8> [подп. 1 п. 2 ст. 259.3](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915481BFADEC4A37D73EFE250142B37D6C8D35BD97E6113FD8ACE3AAEDBCD6FAE98DFD883EC26400cDM7J) НК РФ.

<9> [п. 1 ст. 256](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915481BFADEC4A37D73EFE250142B37D6C8D35BD94EF1231D8ACE3AAEDBCD6FAE98DFD883EC26400cDM7J) НК РФ.

<10> [пп. 21](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915487BCADED4D37D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71036D7A0BCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ), [22](consultantplus://offline/ref=F6D8DE3AD0CCF1B8D91B9048A66CA2915487BCADED4D37D73EFE250142B37D6C8D35BD94E71036D6A5BCAFF8AD8EF6EF94E28920DE6602D7cDMDJ) ФСБУ 25/2018.

Л.А. Елина

Ведущий эксперт

Подписано в печать

18.02.2022

**Как организации перейти на учет НМА по ФСБУ 14/2022 и ФСБУ 26/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) обязателен к применению с отчетности за 2024 г. Но вы вправе перейти на учет НМА по новому [Стандарту](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) досрочно. Не забудьте, что при переходе на [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) надо одновременно начать применять [ФСБУ 26/2020](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CD667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) в отношении капвложений в НМА.  Для перехода на применение нового [Стандарта](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) и положений [ФСБУ 26/2020](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CD667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), касающихся капвложений в НМА, необходимо внести изменения в учетную политику.  Последствия изменения учетной политики, обусловленные переходом на [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), организации, которые не вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета (включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность), могут отразить в бухгалтерском учете и отчетности ретроспективно или в альтернативном упрощенном порядке, предусмотренном самим Стандартом. Переход на применение положений [ФСБУ 26/2020](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CD667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), касающихся капвложений в НМА, можно отразить ретроспективно, в альтернативном упрощенном порядке, предусмотренном [Стандартом](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), либо перспективно по выбору организации.  Информацию о выбранных способах надо раскрыть в первой после перехода бухгалтерской отчетности. |  |

**Оглавление:**

1. [Что изменится в учете НМА при применении ФСБУ 14/2022 и ФСБУ 26/2020 в отношении капвложений в НМА](#P15)

2. [Как отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 14/2022](#P126)

3. [Как отразить в бухучете и отчетности начало применения ФСБУ 26/2020 в отношении капвложений в НМА](#P196)

4. [Какие изменения внести в учетную политику в связи с переходом на ФСБУ 14/2022 и на ФСБУ 26/2020 в отношении капвложений в НМА](#P221)

**1. Что изменится в учете НМА при применении ФСБУ 14/2022 и ФСБУ 26/2020 в отношении капвложений в НМА**

[ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) внес ряд изменений в учет НМА. Кроме того, [поправками](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5937B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) к [ФСБУ 26/2020](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CD667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) определены правила учета капвложений в НМА.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Сравнение нового и действующего порядка учета НМА   |  |  |  | | --- | --- | --- | |  | Новый порядок | Старый порядок | | **1. Состав НМА** | | | | Неисключительные права | Включаются в состав НМА, если характеризуются признаками, установленными [п. 4](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CA617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022 ([пп. "г" п. 4](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CA657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022) | ПБУ 14/2007 не предусматривало включение неисключительных прав в состав НМА ([пп. "б" п. 3](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CA627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 14/2007) | | Лицензии (разрешения) на осуществление отдельных видов деятельности | Включаются в состав НМА, если характеризуются признаками, установленными [п. 4](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CA617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022 ([пп. "в" п. 6](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CB627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022) | [ПБУ 14/2007](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) не предусматривало включение лицензий в состав НМА | | Средства индивидуализации (например, фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания), созданные собственными силами организации | Не включаются в состав НМА ([пп. "е" п. 8](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CC617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022) | Порядок учета таких средств не был урегулирован [ПБУ 14/2007](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) | | Деловая репутация (гудвилл) | Информация о данном активе формируется в порядке, установленном [МСФО (IFRS) 3](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55D926D885330B17F377FD00E8CBB1D6857B48E6A3004EFC960606176C8YDY2J) "Объединения бизнесов" ([п. 10](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CC697537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022) | Учитывалась в составе НМА ([п. 4](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CA697537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 14/2007) | | Результаты НИОКР, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке, а также не подлежащие правовой охране по нормам законодательства | Результаты НИОКР, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке, а также не подлежащие правовой охране по нормам законодательства, могут быть признаны в качестве НМА ([п. 17.3](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6633508A599242B6E77CDCE9311F7EE4156Y8Y3J) ФСБУ 26/2020, [п. 4](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CA617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022) | Результаты НИОКР, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке, а также не подлежащие правовой охране по нормам законодательства, не признавались в качестве НМА. Они учитывались по ПБУ 17/02 "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ([п. 2](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5236B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 17/02, [пп. "б" п. 3](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CA627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 14/2007) | | Лимит стоимости НМА | [Стандарт](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) можно не применять к НМА, имеющим стоимость за единицу ниже лимита, установленного организацией. Предельная величина стоимостного лимита НМА не установлена. Установить этот лимит нужно самостоятельно с учетом существенности информации о таких активах ([п. 7](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CB637537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022) | Стоимостного лимита не было | | Малоценные НМА | Затраты на приобретение, создание малоценных НМА признаются расходами в периоде их осуществления ([п. 7](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CB637537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022) | Порядок учета НМА не зависел от их стоимости | | Материальные носители | Введено понятие материального носителя. Это вещь (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации. Организация может принять решение учитывать материальный носитель отдельно от НМА (в составе ОС или запасов). В таком случае первоначальная стоимость НМА формируется без учета расчетной стоимости этого носителя. Последняя, в свою очередь, определяется исходя из фактических затрат на приобретение, создание материального носителя (вещи). Если их невозможно определить, то нужно исходить из его справедливой стоимости, чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей. Расчетная стоимость не может быть выше первоначальной стоимости объекта НМА. Это следует из [пп. "и" п. 8](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CC647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), [п. 14](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CE607537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022 | [ПБУ 14/2007](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) к материальным носителям не применялось. Следовательно, НМА учитывались без стоимости таких носителей ([п. 2](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9687537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 14/2007) | | **2. Оценка НМА** | | | | При признании | НМА оцениваются по первоначальной стоимости, которой является общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений ([п. 13](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CD697537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022, [п. 18](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6613008A599242B6E77CDCE9311F7EE4156Y8Y3J) ФСБУ 26/2020).  Капвложения оцениваются по правилам [ФСБУ 26/2020](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CD667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) | НМА оценивались по фактической (первоначальной стоимости). Перечень расходов, формирующих эту стоимость, установлен [ПБУ 14/2007](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) | | Оценка после признания | НМА оценивается в бухучете одним из следующих способов ([п. 15](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CE627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022):   * по первоначальной стоимости; * по переоцененной стоимости.   Способ оценки по переоцененной стоимости может применяться для оценки группы НМА, для которой существует активный рынок, определяемый в соответствии с [МСФО (IAS) 38](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55D9D698F5932B17F377FD00E8CBB1D6857B48E6A3004EFC960606176C8YDY2J) "Нематериальные активы". Он не применяется для оценки средств индивидуализации, разрешений (лицензий) на осуществление отдельных видов деятельности ([п. п. 17](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CE677537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), [18](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CF607537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022) | Любые НМА всегда учитывались по первоначальной стоимости. Ее изменение допускалось только в случае переоценки и обесценения НМА ([п. п. 6](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CB647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), [16](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CE627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 14/2007).  Переоценка группы НМА производилась по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка НМА.  В частности, была возможна переоценка разрешений (лицензий) на осуществление отдельных видов деятельности, если для них существовал активный рынок ([п. 17](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6653A57A08C35736271D4D1920FEBEC43Y5Y6J) ПБУ 14/2007, [п. 78](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55D9D698F5932B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F3C8637537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы") | | НИОКР | Фактические затраты на НИОКР, относящиеся к стадии исследований, не включаются в стоимость НМА ([пп. "а" п. 17.6](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6623608A599242B6E77CDCE9311F7EE4156Y8Y3J) ФСБУ 26/2020) | В стоимость НМА могли включаться в том числе фактические затраты на НИОКР, относящиеся к стадии исследований ([п. п. 7](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CB657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) - [9](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CC637537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 14/2007) | | Расходы на НИОКР, в результате которых создается объект НМА, признаются капитальными вложениями только при одновременном соблюдении ряда [условий](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6633508A599242B6E77CDCE9311F7EE4156Y8Y3J). При их невыполнении данные расходы признаются расходами периода, в котором были понесены ([п. п. 17.3](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6633508A599242B6E77CDCE9311F7EE4156Y8Y3J), [17.6](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6623708A599242B6E77CDCE9311F7EE4156Y8Y3J) ФСБУ 26/2020) | Для капитализации расходов на НИОКР было достаточно, что они связаны с созданием НМА ([п. 7](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CB657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 14/2007, [Инструкция](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663101F6CA637537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) по применению Плана счетов бухгалтерского учета) | | **3. Изменение стоимости объектов НМА** | | | | Переоценка объектов НМА | Группы НМА, для которых существует активный рынок, могут учитываться по переоцененной стоимости. Они переоцениваются таким образом, чтобы их стоимость была равна или не отличалась существенно от [справедливой стоимости](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55C9A6F8E5E33B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F3CB667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), определяемой с использованием данных активного рынка. Периодичность переоценки определяется организацией самостоятельно для каждой группы переоцениваемых НМА исходя из того, в какой степени их справедливая стоимость подвержена изменениям. Если организация решает проводить переоценку не чаще одного раза в год, то она осуществляется по состоянию на конец соответствующего отчетного года ([п. п. 19](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CF617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), [21](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CF657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022).  Объекты НМА переоцениваются путем пересчета их первоначальной стоимости и накопленной амортизации. Допускается также иной способ - пересчет балансовой стоимости ([п. 22](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CF667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022) | Группы однородных объектов НМА могли переоцениваться по рыночной стоимости не чаще одного раза в год.  Переоценка производилась путем перерасчета остаточной стоимости НМА. Рыночная стоимость определялась исключительно по данным активного рынка указанных НМА ([п. п. 17](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6653A57A08C35736271D4D1920FEBEC43Y5Y6J), [19](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CE667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 14/2007) | | Накопленная дооценка НМА | Списывается со счета 83 "Добавочный капитал", где учитывалась обособленно, на нераспределенную прибыль одним из способов ([п. 26](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C0657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022):   * единовременно при списании объекта НМА; * по мере начисления амортизации по объекту НМА | Списывалась со счета 83, где учитывалась обособленно, на нераспределенную прибыль единовременно при выбытии объекта НМА ([п. 21](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CF607537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 14/2007) | | Затраты на улучшение показателей функционирования НМА | Включаются в сумму капитальных вложений и в момент их завершения увеличивают первоначальную стоимость объекта НМА ([п. 28](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C1607537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022, [пп. "м" п. 5](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663008A599242B6E77CDCE9311F7EE4156Y8Y3J), [п. 18](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6613008A599242B6E77CDCE9311F7EE4156Y8Y3J) ФСБУ 26/2020) | Не увеличивали первоначальную стоимость НМА | | **4. Амортизация** | | | | Ликвидационная стоимость | Введено понятие ликвидационной стоимости НМА. Это сумма, которую организация получила бы в случае выбытия объекта после вычета предполагаемых затрат на выбытие. Объект НМА рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования (СПИ) и находился в характерном для этого момента состоянии ([п. 35](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0C8657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022) | Понятие ликвидационной стоимости не применялось. При расчете амортизации ликвидационная стоимость не учитывалась | | СПИ | Определяется исходя из ([п. 31](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C1647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022):   * срока действия прав организации на результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации; * срока действия специального разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности; * ожидаемого периода использования объекта НМА с учетом нормативных, договорных и других ограничений использования, намерений руководства организации в отношении использования такого объекта; * ожидаемого морального устаревания (например, в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию, работы, услуги, производимые с использованием НМА); * СПИ иного актива, с которым объект НМА непосредственно связан (например, СПИ материального носителя (вещи), в которой выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации); * других факторов, влияющих на использование объекта НМА организацией | Определялся исходя из:   * срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом; * ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации) | | Начало начисления амортизации | С даты признания объекта НМА в бухгалтерском учете.  Допускается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания НМА ([пп. "а" п. 38](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0C9637537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022) | С 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия НМА к бухгалтерскому учету ([п. 31](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C1667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 14/2007) | | Окончание начисления амортизации | С даты списания объекта НМА с бухгалтерского учета.  Допускается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания объекта ОС ([пп. "б" п. 38](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0C9647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022).  Полное погашение стоимости НМА при продолжении его использования свидетельствует о том, что СПИ и (или) другие элементы амортизации объекта своевременно не скорректированы. Это следует из [п. п. 37](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0C9617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), [42](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CA657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022 | С 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости ОС либо списания его с бухгалтерского учета ([п. 32](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C1687537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 14/2007) | | Периодичность начисления амортизации | Не регламентируется [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) | Ежемесячно. Это следует из [п. п. 28](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C0667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), [29](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C1617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 14/2007 | | Приостановление амортизации | Амортизация приостанавливается, если ликвидационная стоимость НМА стала больше или равна его балансовой стоимости ([п. 35](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0C8657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022) | Начисление амортизации в течение СПИ не приостанавливалось ([п. 31](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C1677537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 14/2007) | | Расчет суммы амортизации | При [линейном способе](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0C9697537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) - исходя из **балансовой** стоимости НМА, уменьшенной на ликвидационную стоимость, и **оставшегося** СПИ.  При способе [уменьшаемого остатка](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CA607537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) - организация самостоятельно определяет формулу расчета.  При способе списания стоимости [пропорционально объему продукции (работ, услуг)](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CA627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) - исходя из **балансовой** стоимости, уменьшенной на ликвидационную стоимость, и отношения показателя количества продукции (объема работ (услуг) в натуральном выражении) в отчетном периоде к **оставшемуся** СПИ, который тоже определяется исходя из количества продукции (объема работ (услуг) в натуральном выражении).  При любом способе не подлежит амортизации [ликвидационная стоимость](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0C8667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ([п. 37](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0C9617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022) | При [линейном способе](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C1627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) - исходя из **первоначальной** стоимости ОС и **всего** СПИ.  При способе [уменьшаемого остатка](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C1637537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) - исходя из остаточной стоимости ОС на начало месяца, оставшегося срока СПИ и коэффициента не выше 3, установленного организацией.  При способе списания стоимости [пропорционально объему продукции (работ)](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C1647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) - исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения **первоначальной** стоимости НМА и предполагаемого объема продукции (работ) за **весь** СПИ | | Проверка и изменение элементов амортизации | Элементы амортизации проверяют на соответствие условиям использования НМА в конце каждого отчетного года и при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении ([п. 42](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CA657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022) | СПИ и способ начисления амортизации проверялись на необходимость уточнения только на конец отчетного года ([п. п. 27](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6603A57A08C35736271D4D1920FEBEC43Y5Y6J), [30](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D66E3A57A08C35736271D4D1920FEBEC43Y5Y6J) ПБУ 14/2007) | | Обесценение объектов НМА | Организация **обязательно** проверяет объекты НМА на обесценение и учитывает изменения их балансовой стоимости в порядке, предусмотренном [МСФО (IAS) 36](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55D9D698F5930B17F377FD00E8CBB1D6857B48E6A3004EFC960606176C8YDY2J) "Обесценение активов" ([п. 43](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CA667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022). Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может не проверять НМА на обесценение ([п. 3](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CA607537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022) | Организация **могла** проверять объекты НМА на обесценение ([п. 22](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F93648D5238B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CF617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 14/2007) | |

**2. Как отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 14/2022**

По ФСБУ 14/2022 отразить в учете и отчетности последствия изменений учетной политики, связанные с началом применения Стандарта, организация, которая не вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета (включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность), может одним из двух способов:

* [ретроспективным](#P133) ([п. 52](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CE647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022);
* [альтернативным](#P140) ([п. 53](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CE657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022).

Организация, которая [вправе применять](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EF3117A60A6C55C9C6A8A5F33B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C8647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета (включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность), может начать применять [Стандарт](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CF607537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) перспективно.

Выбранный способ организация раскрывает в бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения ФСБУ 14/2022 ([п. 56](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CF617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022, [п. 21](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55D9E6A8A5939B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CF647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

**2.1. Ретроспективный способ отражения в бухгалтерском учете и отчетности перехода на применение ФСБУ 14/2022**

Этот вариант позволяет формировать максимально точную информацию об объектах учета (в данном случае - НМА и связанных с ними объектах) и обеспечивает полную сопоставимость показателей бухгалтерской отчетности за предыдущие годы. Однако он является наиболее трудоемким. При принятии решения о применении этого способа помните о требовании [рациональности](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55D9E6A8A5939B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663008A599242B6E77CDCE9311F7EE4156Y8Y3J) бухгалтерского учета.

Если вы решили отразить последствия перехода на применение ФСБУ 14/2022 ретроспективно, сделайте следующее ([п. 52](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CE647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022):

* скорректируйте остатки по [счетам 04](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F5CD647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) "Нематериальные активы", [05](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F5C0627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) "Амортизация нематериальных активов", [84](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663101F3CC617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и другим связанным счетам на дату начала применения нового [Стандарта](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) (в межотчетный период) 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 14/2022](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) пересчитайте отражаемые в ней сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному. Например, если вы переходите на применение [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) с 2023 г., то в бухгалтерском балансе придется скорректировать показатели на 31 декабря 2022 г. и на 31 декабря 2021 г., а в отчете о финансовых результатах - пересчитать показатели за 2022 г.

Если вы не можете с достаточной надежностью пересчитать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, ретроспективный способ не применяйте, выберите альтернативный способ.

**2.2. Альтернативный способ отражения в бухгалтерском учете и отчетности перехода на применение ФСБУ 14/2022**

При применении этого способа допускается **не пересчитывать сравнительные показатели** бухгалтерской отчетности ([п. 53](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CE657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022).

По состоянию **на 1 января первого года применения** ФСБУ 14/2022 (в межотчетный период) сделайте следующее:

* по объектам бухучета, которые в соответствии с [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) должны быть признаны НМА и ранее учитывались в их составе, установите ликвидационную стоимость, определите оставшийся СПИ согласно ФСБУ 14/2022. Определенные в связи с этим величины погашения стоимости объектов НМА отразите в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений. Балансовую стоимость таких объектов НМА не корректируйте ([пп. "а" п. 53](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CE667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022);
* объекты бухгалтерского учета, которые в соответствии с [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) должны быть признаны НМА, но ранее учитывались в составе активов других видов, переклассифицируйте в НМА. Признайте в качестве их первоначальной стоимости балансовую стоимость соответствующего объекта на момент его переклассификации и определите оставшийся СПИ, способ начисления амортизации и ликвидационную стоимость в соответствии с [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J). Определенные в связи с этим величины погашения стоимости объектов НМА отразите в бухучете как изменения оценочных значений ([пп. "б" п. 53](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CE677537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022);
* объекты бухучета, которые ранее учитывались в составе НМА, но исходя из [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) таковыми не являются, спишите в порядке единовременной корректировки на нераспределенную прибыль организации или переклассифицируйте в другой вид активов ([пп. "в" п. 53](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CE687537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022).

По состоянию на 1 января года начала применения [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) (в межотчетный период) могут быть сделаны, например, следующие записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Списана первоначальная стоимость объектов, являющихся малоценными НМА | [84](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663101F3CC617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) | [04](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F5CD647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) |
| Списана накопленная амортизация по объектам, являющимся малоценными НМА | [05](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F5C0627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) | [84](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663101F3CC617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) |
| Малоценные НМА отражены за балансом | 012 [**1**](#P164) |  |
| Актив, ранее учитывавшийся в качестве расходов будущих периодов, признан в составе НМА | [04](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F5CD647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) | [97](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663101F4CA637537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Для забалансового учета малоценных НМА рекомендуем предусмотреть в рабочем плане счетов отдельный счет, например 012 "Малоценные НМА". |  |

**2.2.1. Пример отражения в бухгалтерском учете перехода на ФСБУ 14/2022 альтернативным способом**

Организация применяет [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) с 1 января 2023 г.

При переходе на применение [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) принято решение применить альтернативный способ отражения последствий изменения учетной политики (без пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности).

Для перехода потребовались корректировки в связи со следующим.

В учетной политике на 2023 г. установлен лимит в отношении единицы несущественных активов - 100 000 руб.

На конец 2022 г. в организации имеются объекты НМА, являющиеся малоценными. Их общая первоначальная стоимость составляет 480 000 руб., общая накопленная амортизация - 220 000 руб.

На конец 2022 г. в учете числятся расходы будущих периодов в отношении активов, которые по правилам [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) являются НМА, на сумму 400 000 руб.

В учете организация в межотчетный период делает следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Списана первоначальная стоимость малоценных НМА | [84](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663101F3CC617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) | [04](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F5CD647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) | 480 000 |
| Списана накопленная амортизация по малоценным НМА | [05](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F5C0627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) | [84](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663101F3CC617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) | 220 000 |
| Малоценные НМА отражены за балансом (480 000 - 220 000) | 012 |  | 260 000 |
| Расходы будущих периодов переквалифицированы в НМА | [04](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F5CD647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) | [97](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55F9A6A805D32B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663101F4CA637537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) | 400 000 |

**3. Как отразить в бухучете и отчетности начало применения ФСБУ 26/2020 в отношении капвложений в НМА**

По ФСБУ 26/2020 последствия изменений, внесенных в учетную политику в связи с началом применения [Стандарта](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), в отношении капвложений в НМА организация вправе отразить любым из способов:

* ретроспективным ([п. 25](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F3CC607537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 26/2020);
* альтернативным ([п. 25.1](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6613908A599242B6E77CDCE9311F7EE4156Y8Y3J) ФСБУ 26/2020);
* перспективным ([п. 26](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F3CC617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 26/2020).

Выбранный способ организация раскрывает в бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения ФСБУ 26/2020 ([п. 27](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6603308A599242B6E77CDCE9311F7EE4156Y8Y3J) ФСБУ 26/2020, [п. 21](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55D9E6A8A5939B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CF617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 1/2008).

**3.1. Ретроспективный способ отражения в бухгалтерском учете и отчетности перехода на применение положений ФСБУ 26/2020, касающихся капвложений в НМА**

Если вы приняли решение отражать переход на ФСБУ 26/2020 в отношении капвложений в НМА ретроспективно, вам нужно ([п. 25](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F3CC607537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 26/2020):

* скорректировать остатки по счетам 08 "Вложения во внеоборотные активы", 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и другим связанным счетам на дату начала применения нового [Стандарта](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) (в межотчетный период) таким образом, как если бы он применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни;
* при составлении бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения положений [ФСБУ 26/2020](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CD667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), касающихся капвложений в НМА, пересчитать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, которые отражаются в этой отчетности [**1**](#P207).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Если вы не можете с достаточной надежностью пересчитать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, ретроспективный способ не применяйте. |  |

**3.2. Альтернативный способ отражения в бухгалтерском учете и отчетности перехода на применение положений ФСБУ 26/2020, касающихся капвложений в НМА**

При применении этого способа допускается **не пересчитывать сравнительные показатели** бухгалтерской отчетности в связи с переходом на применение положений ФСБУ 26/2020, касающихся вложений в НМА ([п. 25.1](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6613908A599242B6E77CDCE9311F7EE4156Y8Y3J) ФСБУ 26/2022).

По состоянию **на 1 января первого года применения** соответствующих положений (в межотчетный период):

* не корректируйте балансовую стоимость объектов бухучета, которые в соответствии с [ФСБУ 26/2020](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CD667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) должны быть признаны как капитальные вложения в объекты НМА и в этом же качестве учитывались в силу ранее применявшейся учетной политики;
* объекты бухучета, которые по [ФСБУ 26/2020](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CD667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) должны быть признаны как капвложения в объекты НМА, но ранее учитывались как активы других видов, переклассифицируйте в капвложения в объекты НМА, признав в качестве их балансовой стоимости балансовую стоимость соответствующего объекта бухучета на момент его переклассификации;
* объекты бухучета, которые согласно ранее применявшейся учетной политике учитывались как капвложения в объекты НМА, но по [ФСБУ 26/2020](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CD667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) таковыми не являются, спишите на нераспределенную прибыль или переклассифицируйте в другой вид активов.

**3.3. Перспективный способ отражения в бухгалтерском учете и отчетности перехода на применение положений ФСБУ 26/2020, касающихся капвложений в НМА**

Вы вправе принять решение о переходе на применение ФСБУ 26/2020 перспективно ([п. 26](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F3CC617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 26/2020, [п. 14](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55D9E6A8A5939B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CD677537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 1/2008). В таком случае:

* применяйте новые правила учета только в отношении фактов хозяйственной жизни, имеющих место после даты начала применения нового [Стандарта](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J). 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 14/2022 и на ФСБУ 26/2020 в отношении капвложений в НМА**

В связи с началом применения ФСБУ 14/2022 вам может потребоваться внести в учетную политику, в частности, следующую информацию:

* лимиты стоимости для малоценных НМА ([п. 7](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CB637537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022);
* классификационные виды и группы НМА, применяемые в организации ([п. 12](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CD667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022);
* условия и порядок ведения группового учета НМА ([п. 7.4](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55D9E6A8A5939B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6653508A599242B6E77CDCE9311F7EE4156Y8Y3J) ПБУ 1/2008);
* способ оценки после признания НМА в бухгалтерском учете - для каждой группы НМА ([п. 15](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CE627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022);
* периодичность переоценки и способы, которыми она производится ([п. п. 21](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CF657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), [22](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CF667537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022);
* способы списания сумм накопленной дооценки ([п. 26](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C0657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022);
* периодичность начисления амортизации НМА. 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 НМА ([п. 38](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0C9627537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022);
* способы начисления амортизации для каждой группы НМА ([п. 39](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022);
* формулу расчета суммы амортизации для способа уменьшаемого остатка ([п. 40](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CA607537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022);
* порядок проверки элементов амортизации, а также уровень и иные критерии существенности, соответствие которым влечет за собой пересмотр элементов амортизации ([п. 42](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CA657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022);
* порядок перехода на ФСБУ 14/2022 - ретроспективный или альтернативный ([п. п. 52](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CE647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), [53](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CE657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022);
* порядок применения [изменений](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5937B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) в ФСБУ 26/2020, связанных с НМА, - ретроспективный, альтернативный или перспективный ([п. п. 25](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F3CC607537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), [25.1](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6613908A599242B6E77CDCE9311F7EE4156Y8Y3J), [26](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F3CC617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 26/2020).

Если ваша организация [вправе применять](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EF3117A60A6C55C9C6A8A5F33B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C8647537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, рекомендуем указать, в частности, следующую информацию:

* порядок признания затрат на приобретение, создание, улучшение объектов, которые подлежат принятию к бухгалтерскому учету в качестве НМА ([пп. "б" п. 4](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6613A57A08C35736271D4D1920FEBEC43Y5Y6J) ФСБУ 26/2020);
* сведения о том, проводится ли проверка на обесценение объектов НМА с отражением выявленного обесценения в бухгалтерском учете ([п. 3](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CA607537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022);
* порядок перехода на ФСБУ 14/2022 - перспективный ([п. 55](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F0CF607537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 14/2022);
* порядок применения изменений в ФСБУ 26/2020, связанных с НМА, - перспективный ([п. 26](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8F5F39B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F3CC617537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ФСБУ 26/2020).

Измененная учетная политика должна применяться с начала года, с которого вы переходите на новый [Стандарт](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55A986D8A5832B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1C9657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ([п. п. 10](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55D9E6A8A5939B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CC697537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J), [12](consultantplus://offline/ref=8AE73C4AFFA7F5733A0EEF126460A6C55D9E6A8A5939B17F377FD00E8CBB1D6845B4D6663103F1CD657537278E859F10EEF240549F7D7514Y8Y6J) ПБУ 1/2008).

**Документальное оформление операций с нематериальными активами при применении ФСБУ 14/2022**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Унифицированных форм первичных учетных документов для оформления операций с НМА нет. Разработайте необходимые вам формы самостоятельно и утвердите их в учетной политике. В качестве первичных учетных документов также могут [использоваться](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4B6ABA5F049E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91207732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) документы (договор, акт и др.), предоставленные контрагентами, и составленные на их основе акты, бухгалтерские справки и т.п. Любые первичные учетные документы должны содержать [обязательные реквизиты](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35A436BBF56049E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91902732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J).  Данные из первичных учетных документов регистрируйте и накапливайте в регистрах учета наличия и движения НМА. |  |

**Оглавление:**

1. [Какими документами оформлять поступление нематериальных активов](#P12)

2. [Какими документами оформлять ввод в эксплуатацию нематериальных активов](#P35)

3. [Какими документами оформлять списание нематериальных активов](#P41)

**1. Какими документами оформлять поступление нематериальных активов**

Документальное оформление операций, связанных с поступлением [нематериальных активов](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083ADC22FA5CCB35A4B60BD530C9E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91105732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) в организацию, зависит от их [вида](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083ADC22FA5CCB35A4B60BD530C9E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91001732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) и способа получения.

**При приобретении прав на результаты интеллектуальной деятельности (РИД) или средства индивидуализации** необходимы документы, подтверждающие переход к организации прав ([пп. "г" п. 4](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4962B954069E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91307732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) ФСБУ 14/2022 "Нематериальные активы"):

* договор [на отчуждение исключительного права](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4960BA500C9E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91606732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J), [лицензионный](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4960BA500C9E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91900732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) или [коммерческой концессии](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35A4C65BA54019E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0143BD1206732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J);
* [уведомление](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35B4960B850049E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141BA1800732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) о государственной регистрации распоряжения по договору исключительным правом или другие документы, содержащие сведения о госрегистрации (если переход права на НМА требует таковой);
* акт приема-передачи или иной передаточный документ, если его составление предусмотрено договором.

**При создании РИД** собственными силами или с привлечением сторонних организаций потребуются документы, подтверждающие возникновение у организации прав на такой актив ([пп. "г" п. 4](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4962B954069E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91307732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) ФСБУ 14/2022):

* [договор на выполнение НИОКР](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35A4C65BA54019E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0140BB1802732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J), [договор авторского заказа](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4960BA500C9E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141BD120A732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J), трудовые договоры с работниками и т.п.;
* патенты, свидетельства и другие правоохранные документы, если исключительное право требует государственной регистрации (например, на [изобретение, полезную модель, промышленный образец](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4960BA500C9E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141BE190A732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J)) или такая процедура проводится в добровольном порядке (например, на [программу для ЭВМ](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4960BA500C9E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141BB1800732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J));
* акты, отчеты, протоколы и иные документы по приемке результатов НИОКР, в ходе которых созданы объекты, предназначенные для использования в деятельности организации, но не имеющие правовой охраны.

**Получение разрешения на осуществление отдельных видов деятельности** [**1**](#P24) подтверждается соответствующим документом (например, лицензией на [розничную продажу алкогольной продукции](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4A60BD55069E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B81707732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J), разрешением на использование радиочастот).

Во всех случаях помимо документов, подтверждающих наличие актива и прав организации на него, для принятия к бухгалтерскому учету капитальных вложений в этот актив необходимо иметь документы, подтверждающие понесенные затраты: договоры возмездного оказания услуг и акты об их исполнении, документы об оплате [**2**](#P25) [государственной пошлины за лицензию](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35C4966BE520FC35EC5BE67A796CEFDC2A00BBF9A0140B111092C296C24812BD5E29C16BD58B1FBiCYBJ) и т.п.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности при соответствии установленным [признакам](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4962B954069E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91303732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) относятся к объектам НМА согласно [пп. "в" п. 6](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4962B954069E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91200732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) ФСБУ 14/2022, который применяется [с отчетности за 2024 г.](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4962B954069E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91105732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) Однако организация может принять решение о досрочном применении [Стандарта](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4962B954069E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91007732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J).  **2** За лицензии, заявления на получение которых поданы [с 14.03.2022](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D496AB854069E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91202732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) до [31.12.2022](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D496AB854069E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B9130A732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J), государственная пошлина не взимается. |  |

[По завершении капитальных вложений](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4962BC530D9E54CDE76BA591C1A2D5A742B39C004AED40462D752976922BD2E29F16A1i5Y8J), чтобы документально оформить принятие к учету объекта НМА, рекомендуем на основании перечисленных выше [оправдательных документов](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4B6ABA5F049E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B9130A732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) составить соответствующий первичный учетный документ (**акт о принятии к учету объекта НМА** или бухгалтерскую справку). В нем следует отразить информацию обо всех затратах, понесенных организацией при приобретении (получении, создании) объекта, и [указать](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4B6ABA5F049E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B9130A732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J), данные каких документов в нем приведены. В этом же документе рекомендуем отразить информацию об установленных [элементах амортизации](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4962B954069E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B81306732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J).

На основании первичного учетного документа о принятии к учету объекта НМА рекомендуем заполнить **карточку учета НМА**. Ее можете вести по унифицированной [форме N НМА-1](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4A63BC5E0FC35EC5BE67A796CEFDC2A00BBF9A0045BE11092C296C24812BD5E29C16BD58B1FBiCYBJ), дополненной необходимыми вам реквизитами.

**2. Какими документами оформлять ввод в эксплуатацию нематериальных активов**

Если [в целях налогового учета](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083ADC22FA5CCB35B4865BA54019E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91200732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) вам необходимо зафиксировать дату ввода в эксплуатацию НМА, относящегося к [амортизируемому имуществу](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083ADC22FA5CCB35B4865BA54019E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91104732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J), издайте **приказ руководителя о вводе в эксплуатацию объекта НМА**, а на его основании оформите **акт ввода в эксплуатацию объекта НМА**. В акте укажите наименование объекта и дату начала его использования в деятельности организации. Рекомендуем указать в нем также данные о первоначальной стоимости, сроке полезного использования и методе начисления амортизации в налоговом учете.

**3. Какими документами оформлять списание нематериальных активов**

**При продаже НМА необходимы документы**, подтверждающие переход исключительного права на него:

* договор об отчуждении исключительного права;
* [уведомление](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35B4960B850049E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141BA1800732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) о государственной регистрации распоряжения по договору исключительным правом или другие документы, содержащие сведения о госрегистрации (если переход права на НМА требует таковой).

Дополнительно можно составить бухгалтерскую справку, содержащую [обязательные реквизиты](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35A436BBF56049E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91902732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) первичного учетного документа.

Если продажа НМА сопровождается передачей материальных носителей или документации, такую передачу можно оформить передаточным актом или иным двусторонним документом.

**Для списания неиспользуемых, морально устаревших НМА** составьте заключение комиссии в произвольной форме о нецелесообразности их дальнейшего использования и отсутствии возможности продать. Это может сделать специально созданная отдельная комиссия или вы можете [возложить](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083ADC22FA5CCB35B4D6BB357019E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91205732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) такую обязанность на постоянно действующую инвентаризационную комиссию. В нее должны входить специалисты, обладающие специальными знаниями и опытом, которые смогут оценить перспективы дальнейшего использования НМА в деятельности организации, возможность его продать и т.п.

На основании заключения издайте приказ руководителя о списании НМА. Если вы включите в этот приказ [обязательные реквизиты](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35A436BBF56049E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91902732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) первичного учетного документа (в частности, отметку о списании и подпись лица, ответственного за оформление операции списания), вы сможете списать НМА с бухгалтерского учета непосредственно на основании приказа ([пп. "г" п. 9](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083B1C131A5CCB35D4B6ABA5F049E54CDE76BA591C1A2D5A742B39B0141B91207732C7935D927D3FB8317A344B3F9CBiCY8J) ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете").

Если такие реквизиты в приказе отсутствуют, то для списания НМА составьте бухгалтерскую [справку](consultantplus://offline/ref=01218952D33F09308083ADC136A5CCB35E4D61B2500FC35EC5BE67A796CEFDD0A053B39B065FB8111C7A782Ai7Y3J) или акт о списании.

**Акт о списании НМА** составляют в произвольной форме в двух экземплярах - для бухгалтерии и лица, ответственного за сохранность документов, подтверждающих права организации на НМА. Рекомендуем, в частности, указать в акте:

* сведения о списываемом НМА (в частности, его наименование и инвентарный номер);
* первоначальную (переоцененную) стоимость НМА, сумму начисленных по нему амортизации, обесценения, ликвидационную стоимость, балансовую стоимость;
* причины и основания списания НМА.

Акт можно объединить с заключением комиссии по списанию и с приказом о списании НМА с учета. В этом случае акт подписывает комиссия и утверждает руководитель организации или иное уполномоченное на это лицо.

Отметку о списании НМА внесите в карточку учета НМА, если ведете ее.

Применяемые формы первичных документов утвердите в учетной политике.

**Как учитывать бессрочные лицензии на использование результата интеллектуальной деятельности**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Если в лицензионном договоре отсутствует указание на конкретный срок его действия либо написано, что он бессрочный, то возникает вопрос о порядке бухгалтерского и налогового учета вознаграждения за использование прав, уплачиваемого единовременно. Это связано с тем, что по общему правилу период признания такого вознаграждения в расходах зависит от срока действия договора. |  |

**Оглавление:**

1. [В каких случаях лицензию называют бессрочной](#P11)

2. [Как в бухгалтерском учете отражать бессрочную лицензию](#P18)

3. [Как в налоговом учете отражать бессрочную лицензию](#P42)

**1. В каких случаях лицензию называют бессрочной**

На практике часто бессрочной называют лицензию в следующих ситуациях:

* срок действия лицензионного договора не определен. В этом случае договор считается заключенным на 5 лет ([п. 4 ст. 1235](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D453CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34421289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ГК РФ);
* организация заключила лицензионный договор в упрощенном порядке при покупке программного обеспечения [(договор присоединения)](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D453CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7A06A81970679C8D617A9AE55BDDEE2B9Dx7Y0J), в котором нет указания на срок его действия. Такой договор действует до продажи или иного отчуждения экземпляра ПО ([п. 103](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D0A318D052C2FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A04422289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.04.2019 N 10);
* лицензионный договор заключен на весь срок действия авторских прав. Это [определенный](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925F19DB74B899D2A01DD055C1FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34E28289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ), но заранее неизвестный срок, потому что срок действия авторских прав - это срок жизни автора (последнего из авторов) плюс 70 лет, считая с 1 января года, следующего за годом смерти (годом смерти последнего из авторов) ([п. 1 ст. 1281](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D453CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A74D27289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ГК РФ);
* в лицензионном договоре написано, что он бессрочный. В этом случае [норма](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D453CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34421289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) о 5 годах не применяется, договор прекращает свое действие при прекращении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности (РИД) ([п. 4 ст. 1235](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D453CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34420289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ГК РФ). То есть бессрочный лицензионный договор фактически представляет собой договор, заключенный на срок действия авторских прав.

**2. Как в бухгалтерском учете отражать бессрочную лицензию**

**2.1. Как в бухгалтерском учете отражать бессрочную лицензию, если организация применяет ПБУ 14/2007**

При применении [ПБУ 14/2007](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D2A812D05DCAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34C23289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) "Учет нематериальных активов" единовременный платеж за получение бессрочной лицензии (без учета НДС) отражают на [счете 97](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D2A11CDD52C0FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D01A64F22289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) "Расходы будущих периодов". По общему правилу учтенную на [счете 97](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D2A11CDD52C0FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D01A64F22289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) сумму следует списывать в течение срока действия лицензионного договора ([п. 39](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D2A812D05DCAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A24C20289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ПБУ 14/2007).

Поэтому, если срок действия лицензионного договора не определен и применяется [норма](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D453CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34421289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) о 5 годах, списывайте разовый (паушальный) платеж **в течение 5 лет.**

Во всех остальных случаях, когда [норма](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D453CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34421289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) о 5 годах не применяется, а договор действует в течение заранее неизвестного срока (до отчуждения приобретенного экземпляра, до окончания срока действия авторских прав), списывайте единовременный платеж **в течение определенного самостоятельно периода**, в котором планируете получать экономические выгоды от использования полученных прав на РИД ([п. 19](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D2A612D55CCBFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34428289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ПБУ 10/99 "Расходы организации").

Списываемую сумму включайте:

* в стоимость НЗП или в текущие расходы по обычным видам деятельности, если лицензия используется в целях изготовления и (или) продажи продукции (товаров), при выполнении работ, оказании услуг, а также при предоставлении третьим лицам за плату прав на РИД - при условии, что предоставление прав является предметом деятельности организации ([п. п. 5](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D2A612D55CCBFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34E22289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ), [7](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D2A612D55CCBFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34821289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ), [9](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D2A612D55CCBFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34828289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ПБУ 10/99, [пп. "д" п. 23](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D0A513D157C1FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34526289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ФСБУ 5/2019 "Запасы");
* в капитальные вложения, если лицензия используется при создании внеоборотных активов ([пп. "з" п. 10](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D0A71ED756CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A24420289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", [п. 9](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D2A812D05DCAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34929289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ПБУ 14/2007, [п. 9](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D2A812D05DC4FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34924289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ПБУ 17/02 "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы");
* в прочие расходы, если на основании лицензии предоставили за плату права на РИД (что не является обычной деятельностью организации) ([п. 11](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D2A612D55CCBFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34B25289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ПБУ 10/99).

**2.2. Как в бухгалтерском учете отражать бессрочную лицензию, если организация применяет ФСБУ 14/2022**

В обязательном порядке применять [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A31BD757C0FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34C24289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) "Нематериальные активы" нужно с отчетности за [2024 г.](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A31BD757C0FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34D26289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ), но по решению организации можно начать и [раньше](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A31BD757C0FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34D26289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ). Одновременно с переходом на [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A31BD757C0FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34C24289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) целесообразно [начать](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A31BD756C5FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34D26289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) применение [изменений](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A31BD756C5FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34C25289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) в [ФСБУ 26/2020](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D0A71ED756CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A24827289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ).

В соответствии с [пп. "г" п. 4](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A31BD757C0FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34F24289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ФСБУ 14/2022 права на использование РИД, полученные по лицензионным договорам, относятся к объектам НМА (при выполнении стандартных [условий](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A31BD757C0FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34F20289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) для признания НМА).

Поэтому единовременный платеж (без учета НДС) за получение бессрочной лицензии в общем случае следует включить в капитальные вложения на приобретение НМА, а по завершении капитальных вложений - в первоначальную стоимость НМА [**1**](#P35) ([пп. "а" п. 5](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D0A71ED756CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A24B25289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ), [пп. "а" п. 10](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D0A71ED756CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A24525289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ), [пп. "а" п. 11](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D0A71ED756CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A24422289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ), [п. п. 6](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D0A71ED756CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A24A22289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ), [9](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D0A71ED756CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A24521289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ФСБУ 26/2020, [п. 13](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A31BD757C0FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34828289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ФСБУ 14/2022).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Если первоначальная стоимость НМА получится ниже лимита, установленного организацией, то затраты на приобретение такого актива признайте расходами периода, в котором завершены капитальные вложения ([п. 7](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A31BD757C0FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34E22289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ФСБУ 14/2022). |  |

При определении срока полезного использования НМА учитывают [совокупность факторов](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29924C11DB74B899D0A119DD54C5FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34F23289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ), срок действия лицензионного договора - только один из них. Поэтому если условие о сроке действия отсутствует в лицензионном договоре и применяется [норма](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D453CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34421289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) о 5 годах, то это важное ограничение, которое нужно учесть при определении срока полезного использования. Во всех остальных случаях, когда [норма](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D453CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34421289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) о 5 годах не применяется, а договор действует в течение заранее неизвестного срока (до отчуждения приобретенного экземпляра, до окончания срока действия авторских прав), в первую очередь ориентируйтесь на другие факторы. Может получиться так, что вы не сможете определить срок полезного использования, если анализ всех уместных факторов указывает на отсутствие предсказуемых ограничений периода, на протяжении которого вы сможете использовать актив и получать от этого экономические выгоды ([пп. "а" п. 7.1](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D0A51CD756CBFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7808F71C6576C481676385E445C1EC29x9YDJ) ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", [п. 88](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D0A61FD256C0FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A14C26289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы"). В дальнейшем срок полезного использования нужно ежегодно проверять, поэтому при появлении новой информации относительно ограничений срока вы сможете его скорректировать.

Начисленную по НМА амортизацию отражайте в бухгалтерском учете в [обычном порядке](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29924C11DB74B899D0A119DD54C5FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A74B23289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) - в зависимости от целей использования НМА. Исключение - активы с неопределенным сроком полезного использования. Они не амортизируются ([п. 33](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A31BD757C0FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A24D23289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) ФСБУ 14/2022).

**3. Как в налоговом учете отражать бессрочную лицензию**

Для целей налогообложения прибыли затраты на получение бессрочной лицензии (без учета НДС) могут учитываться:

1. в прочих расходах, связанных с производством и реализацией, если право на использование РИД применяется:
   * в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг) ([пп. 26](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2B7B0AAA4675728DD56D7C83FA5AC3F2299F70x5Y8J), [37 п. 1 ст. 264](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7F01A54A2A7798C4357085E345C2EC359D7258x4Y0J) НК РФ);
   * в деятельности по предоставлению полученных прав третьим лицам за плату на систематической основе ([пп. 26](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2B7B0AAA4675728DD56D7C83FA5AC3F2299F70x5Y8J), [37 п. 1 ст. 264](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7F01A54A2A7798C4357085E345C2EC359D7258x4Y0J), [пп. 1 п. 1 ст. 265](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7F01A5452A7798C4357085E345C2EC359D7258x4Y0J) НК РФ);
   * для выполнения собственных НИОКР ([пп. 4 п. 1 ст. 253](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D02AA4A20289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ), [пп. 3.2](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2F7C03A24C2A7798C4357085E345C2EC359D7258x4Y0J), [4 п. 2](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7902A4452A7798C4357085E345C2EC359D7258x4Y0J), [п. п. 4](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2B7B0BA74675728DD56D7C83FA5AC3F2299F70x5Y8J), [5](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7902A4442A7798C4357085E345C2EC359D7258x4Y0J), [9 ст. 262](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2B7B0AA64675728DD56D7C83FA5AC3F2299F70x5Y8J) НК РФ, [Письмо](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29924D06D71C829F8DAC1AD651CAFDB02569CA18BD2BD0BC8FB0C5697002A34D2127CA8B342CC0B156C2EB359E7244406897x6Y0J) ФНС России от 31.05.2013 N ЕД-4-3/9941@);
2. в затратах на формирование стоимости амортизируемого имущества, если право на использование РИД связано с созданием объекта ОС или НМА ([п. п. 1](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B297F04A34675728DD56D7C83FA5AC3F2299F70x5Y8J), [3 ст. 257](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2F7F03A64675728DD56D7C83FA5AC3F2299F70x5Y8J), [п. 9 ст. 262](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2B7B0AA64675728DD56D7C83FA5AC3F2299F70x5Y8J) НК РФ);
3. во внереализационных расходах - в иных случаях ([пп. 20 п. 1 ст. 265](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D01A04C21289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) НК РФ).

Для распределения единовременного платежа за получение бессрочной лицензии между отчетными периодами, к которым он относится, рекомендуем поступать так ([п. 1](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7907A14A2A7798C4357085E345C2EC359D7258x4Y0J), [пп. 3 п. 7 ст. 272](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D01A74A26289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) НК РФ, [Письмо](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29924D06D71C829F8DAC1ADC50C2F3B32569CA18BD2BD0BC8FB0C5697002A34D2122CB8B342CC0B156C2EB359E7244406897x6Y0J) Минфина России от 14.05.2019 N 03-03-06/1/34302):

* если условие о сроке действия отсутствует в лицензионном договоре и применяется [норма](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D453CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34421289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) о 5 годах, то признавайте расход на последнее число каждого отчетного (налогового) периода в сумме, полученной путем равномерного распределения единовременного платежа на пятилетний срок (срок действия лицензионного договора) (Письма Минфина России от 23.08.2022 [N 03-03-06/1/82167](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29924D06D71C829F8DAC19D556C3F1BC2569CA18BD2BD0BC8FB0D769280EA24A3F22C99E627D86xEY6J), от 23.04.2013 [N 03-03-06/1/14039](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29924D06D71C829F8DAC1AD656C1FCBC2569CA18BD2BD0BC8FB0C5697002A34D2122CC8B342CC0B156C2EB359E7244406897x6Y0J));
* во всех остальных случаях, когда [норма](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D453CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34421289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) о 5 годах не применяется, а договор действует в течение заранее неизвестного срока (до отчуждения приобретенного экземпляра, до окончания срока действия авторских прав), признавайте расход на последнее число каждого отчетного (налогового) периода в сумме, полученной путем равномерного распределения единовременного платежа на срок, определенный самостоятельно (Письма Минфина России от 15.02.2021 [N 07-01-09/10106](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29924D06D71C829F8DAC19D457C6F0B62569CA18BD2BD0BC8FB0C5697002A34D2122C98B342CC0B156C2EB359E7244406897x6Y0J), от 02.07.2020 [N 03-03-07/57164](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29924D06D71C829F8DAC1ADD50CAFCBD2569CA18BD2BD0BC8FB0C5697002A34D2123C18B342CC0B156C2EB359E7244406897x6Y0J), от 18.03.2014 [N 03-03-06/1/11743](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29924D06D71C829F8DAC1AD750C7F3B72569CA18BD2BD0BC8FB0C5697002A34D2123C08B342CC0B156C2EB359E7244406897x6Y0J)).

Если лицензионный договор с иностранным лицензиаром расторгнут и тот не обязан вернуть плату за приобретенные у него неисключительные права на ПО, вы можете учесть все ранее не учтенные [расходы](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D02AA4824289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ) по договору на дату его расторжения. Расторжение договора должно быть документально подтверждено ([Письмо](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29924D06D71C829F8DAC19D556C3F1BC2569CA18BD2BD0BC8FB0C5697002A34D2122CA8B342CC0B156C2EB359E7244406897x6Y0J) Минфина России от 23.08.2022 N 03-03-06/1/82167).

При признании расходов, относящихся к НИОКР, дополнительно применяйте специальные правила.

Если затраты отнесены к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, то учитывайте их при расчете налоговой базы в зависимости от того, являются они прямыми или косвенными. Внереализационные расходы уменьшают налоговую базу того отчетного (налогового) периода, в котором они признаны ([п. 1 ст. 272](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7907A14A2A7798C4357085E345C2EC359D7258x4Y0J), [п. 2 ст. 318](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7801A24675728DD56D7C83FA5AC3F2299F70x5Y8J) НК РФ).

Если предоставление права на использование РИД [подлежит государственной регистрации](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D453CAFFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2C7D03A34B20289DD1242889E55CDDED2B81705A40x6YAJ), то при отсутствии такой регистрации расходы по договору могут быть расценены проверяющими как не соответствующие условиям [п. 1 ст. 252](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29925012C574B899D7A319D156C6FFE2726B9B4DB32ED8ECC7A08B2F7C0AA34675728DD56D7C83FA5AC3F2299F70x5Y8J) НК РФ, необходимым для их признания. Такой вывод следует из Писем Минфина России от 14.11.2016 [N 03-03-06/1/66442](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29924D06D71C829F8DAC1AD257C7F1B52569CA18BD2BD0BC8FB0C5697002A34D2122CB8B342CC0B156C2EB359E7244406897x6Y0J), от 07.05.2015 [N 03-03-06/1/26440](consultantplus://offline/ref=0BA84B50786A4F2D29924D06D71C829F8DAC1AD050CAF2B12569CA18BD2BD0BC8FB0C5697002A34D2122C88B342CC0B156C2EB359E7244406897x6Y0J).

**Как начислять амортизацию по НМА при применении ФСБУ 14/2022**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F59C313A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) необходимо применять с отчетности за 2024 г. Перейти на учет НМА по новому [Стандарту](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F59C313A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) можно и раньше. В этом случае надо досрочно начать применять [изменения](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7CB37EACE869271240332589BC838EBAD3E2F59C303A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) в [ФСБУ 26/2020](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337F7ABD7EACE869271240332589BC838EBAD3E2F498323A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) в отношении капитальных вложений в НМА.  Стоимость НМА погашается посредством амортизации. Однако некоторые НМА ей не подлежат. При принятии НМА к бухгалтерскому учету установите элементы амортизации: срок полезного использования, ликвидационную стоимость и способ начисления амортизации. |  |

**Оглавление:**

1. [Какие общие правила начисления амортизации по НМА в бухгалтерском учете](#P13)

2. [Как определять элементы амортизации объекта НМА](#P22)

3. [Как применять разные способы начисления амортизации в бухгалтерском учете](#P78)

4. [Как начисление амортизации по НМА отражать в бухгалтерском учете](#P537)

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

Стоимость НМА погашается посредством амортизации ([п. 32](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49D353A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022). Исключение - объекты НМА с неопределенным сроком полезного использования, то есть объекты, по которым невозможно надежно определить СПИ ([п. 33](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49D363A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022).

**По временно не используемым НМА начисляйте амортизацию** в обычном порядке ([п. 35](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49D313A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022).

**Начинайте начислять амортизацию по объекту НМА** с даты его признания в бухгалтерском учете. Допустимо начать начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания НМА, закрепив такой вариант в учетной политике ([пп. "а" п. 38](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49C373A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022, [п. 7](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FBFE347A7CBD7EACE869271240332589BC838EBAD1E9A1CC706408C48FC90434DA3DFEE9M1bDJ) ПБУ 1/2008).

**Прекращайте начислять амортизацию** с даты списания объекта НМА с бухгалтерского учета. Но если вы установили в учетной политике, что начинаете начислять ее с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания НМА, то прекращайте начисление с 1-го числа месяца, следующего за месяцем его списания ([пп. "б" п. 38](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49C303A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022, [п. 7](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FBFE347A7CBD7EACE869271240332589BC838EBAD1E9A1CC706408C48FC90434DA3DFEE9M1bDJ) ПБУ 1/2008).

Начисляйте амортизацию независимо от результата деятельности организации в отчетном периоде ([п. 34](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49D303A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022). Делать вы это можете на конец отчетного периода, установленного в вашей организации. [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F59C313A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) не обязывает начислять ее ежемесячно.

Рассчитайте сумму амортизации таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость объекта НМА стала равна его ликвидационной стоимости ([п. 37](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49C353A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022).

**Обратите внимание**: начисление амортизации нужно **приостановить**, если балансовая стоимость объекта НМА будет равна или меньше его ликвидационной стоимости. А если впоследствии ликвидационная стоимость такого объекта НМА вновь станет меньше его балансовой стоимости, начисление амортизации надо **возобновить** ([п. 35](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49D313A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022).

**2. Как определять элементы амортизации объекта НМА**

При признании объекта НМА в бухгалтерском учете определите следующие элементы амортизации ([п. 42](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49F303A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022):

* [СПИ](#P28);
* [ликвидационную стоимость](#P49);
* [способ начисления амортизации](#P57).

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

СПИ объекта НМА может быть установлен ([п. 30](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F594373A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022):

* как период, в течение которого использование НМА будет приносить экономические выгоды вашей организации. Рекомендуем установить СПИ в месяцах, хотя [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F59C313A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) не требует ежемесячно начислять амортизацию;
* как количество продукции (объем работ (услуг) в натуральном выражении), которое вы ожидаете получить от использования НМА. Установите его в штуках, квадратных метрах и т.п.

Определяйте СПИ исходя из таких параметров ([п. 31](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F594303A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022):

* срок действия прав организации на результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации;
* срок действия специального разрешения (лицензии) на отдельные виды деятельности;
* ожидаемый период использования объекта НМА с учетом нормативных, договорных и других ограничений использования, а также намерений руководства организации в отношении использования такого объекта;
* ожидаемое моральное устаревание из-за изменения или усовершенствования производственного процесса, изменения рыночного спроса на продукцию, работы, услуги, производимые с использованием НМА, и т.д.;
* СПИ иного актива, с которым объект НМА непосредственно связан (например, СПИ материального носителя (вещи), в котором выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации);
* другие факторы, влияющие на использование НМА организацией.

|  |
| --- |
| Как определить СПИ программного обеспечения (программы ЭВМ) при принятии его в качестве НМА  Если вы получили программное обеспечение (ПО) по лицензионному договору, СПИ зависит от того, указан в договоре срок его действия (срок использования ПО) или нет. Отметим, что если в договоре сказано, что он является бессрочным, то это означает, что срок действия договора указан.  Если указан, СПИ определите исходя из ожидаемого периода использования, но не более срока, указанного в договоре.  Если не указан, договор считается заключенным на пять лет ([п. 4 ст. 1235](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8317979BC7EACE869271240332589BC838EBAD3E2F594343A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ГК РФ). Определите СПИ исходя из ожидаемого периода использования, но не более пяти лет.  Если ПО создано вами самостоятельно и (или) вам принадлежат исключительные права на него, установите СПИ исходя из ожидаемого периода использования.  Если ПО непосредственно связано с материальным носителем, СПИ может определяться с учетом СПИ этого носителя.  При определении СПИ учитывайте намерения руководства организации в отношении использования такого объекта, ожидаемое моральное устаревание, иные факторы, влияющие на возможное использование ПО.  Если СПИ невозможно надежно определить, ПО считается НМА с неопределенным СПИ. Такие НМА необходимо проверять на возможность определения СПИ ежегодно (в конце отчетного периода), а также при наступлении фактов, свидетельствующих о появлении такой возможности. |

**2.2. Как определить ликвидационную стоимость объекта НМА**

Ликвидационной стоимостью объекта НМА считается сумма, которую вы получили бы на текущий момент от его выбытия, за вычетом ожидаемых затрат на выбытие. При этом предполагается, что объект находится в состоянии, характерном для момента окончания СПИ ([п. 35](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49D323A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022).

В общем случае ликвидационная стоимость объекта НМА признается равной нулю.

Исключения следующие ([п. 36](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49D333A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022):

* договор обязывает другое лицо купить у организации объект НМА в конце СПИ;
* существует активный рынок для такого объекта, с использованием данных которого можно определить его ликвидационную стоимость;
* существует высокая вероятность того, что активный рынок будет существовать в конце его СПИ.

**2.3. Как выбрать способ начисления амортизации по НМА**

Способ начисления амортизации устанавливается одинаковым для всех НМА, входящих в одну группу. Выбранный способ должен наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых [экономических выгод](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960F9FD30787DBF23A6E0302B10473C7A9EBBCA82BBD3E3FD9A3F655481DDDA0433DA3EFEF51DF1F5MAb6J) от использования этой группы НМА ([пп. "а" п. 39](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49C323A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022).

**Способы начисления амортизации в бухгалтерском учете** такие ([п. п. 40](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49C3C3A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ), [41](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49F353A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022):

* [линейный](#P84);
* [уменьшаемого остатка](#P185);
* [пропорционально количеству продукции (объему работ, услуг)](#P393).

Первый или второй способ применяйте к НМА, для которых СПИ определили периодом, третий - когда СПИ установили 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 группы НМА нужно изменить и способ начисления амортизации ([пп. "б" п. 39](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49C333A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022).

|  |
| --- |
| Пример определения элементов амортизации (СПИ, ликвидационная стоимость, способ начисления амортизации)  Организация получила программу для ЭВМ по лицензионному договору, заключенному на четыре года. Общая сумма лицензионных платежей по нему превышает [лимит](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F59E373A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) для признания НМА, установленный организацией. Ожидается, что программа будет использоваться для управленческих нужд в течение всего срока действия договора.  Организация установила следующие элементы амортизации:   * СПИ - 48 месяцев (4 года); * ликвидационная стоимость - 0 руб.; * способ начисления амортизации - линейный. |

Элементы амортизации проверяйте на соответствие условиям использования НМА в конце каждого года, а также при наступлении обстоятельств, которые влияют на них ([п. 42](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49F313A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022).

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

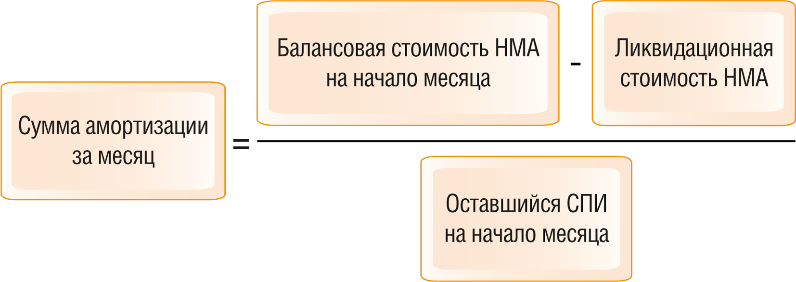
**Формула расчета амортизации зависит от выбранного способа амортизации:**

* [линейный](#P84);
* [уменьшаемого остатка](#P185);
* [пропорционально количеству продукции (объему работ, услуг)](#P393).

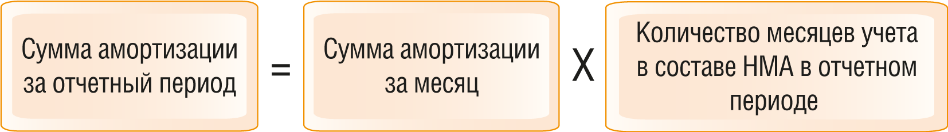
**3.1. Как начислять амортизацию линейным способом**

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

Ежемесячную сумму амортизации рассчитайте по формуле ([п. 40](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49C3D3A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022):



Если элементы амортизации в течение отчетного периода не менялись, сумму амортизации за этот период определите так:



|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации линейным способом  10 августа принят к учету объект НМА первоначальной стоимостью 600 000 руб.  Элементы амортизации установлены следующие:   * СПИ - 15 месяцев; * ликвидационная стоимость - 0 руб.; * способ амортизации - линейный.   Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежемесячно. Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания НМА в бухгалтерском учете.  Расчет амортизации следующий:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Период | Расчет амортизации за месяц, руб. | Амортизация за месяц, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Оставшийся СПИ, мес. | | Сентябрь года получения НМА | (600 000 - 0) / 15 | 40 000,00 | 40 000,00 | 14 | | Октябрь года получения НМА | (600 000 - 0 - 40 000) / 14 | 40 000,00 | 80 000,00 | 13 | | Ноябрь года получения НМА | (600 000 - 0 - 80 000) / 13 | 40 000,00 | 120 000,00 | 12 | | Декабрь года получения НМА | (600 000 - 0 - 120 000) / 12 | 40 000,00 | 160 000,00 | 11 | | Январь следующего года | (600 000 - 0 - 160 000) / 11 | 40 000,00 | 200 000,00 | 10 | | Февраль следующего года | (600 000 - 0 - 200 000) / 10 | 40 000,00 | 240 000,00 | 9 | | Март следующего года | (600 000 - 0 - 240 000) / 9 | 40 000,00 | 280 000,00 | 8 | | Апрель следующего года | (600 000 - 0 - 280 000) / 8 | 40 000,00 | 320 000,00 | 7 | | Май следующего года | (600 000 - 0 - 320 000) / 7 | 40 000,00 | 360 000,00 | 6 | | Июнь следующего года | (600 000 - 0 - 360 000) / 6 | 40 000,00 | 400 000,00 | 5 | | Июль следующего года | (600 000 - 0 - 400 000) / 5 | 40 000,00 | 440 000,00 | 4 | | Август следующего года | (600 000 - 0 - 440 000) / 4 | 40 000,00 | 480 000,00 | 3 | | Сентябрь следующего года | (600 000 - 0 - 480 000) / 3 | 40 000,00 | 520 000,00 | 2 | | Октябрь следующего года | (600 000 - 0 - 520 000) / 2 | 40 000,00 | 560 000,00 | 1 | | Ноябрь следующего года | (600 000 - 0 - 560 000) / 1 | 40 000,00 | 600 000,00 | 0 | |

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

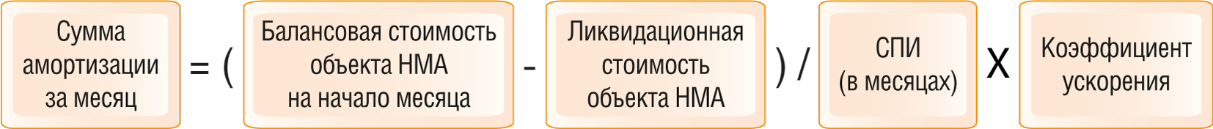
Данный способ позволяет списать большую часть стоимости объекта НМА в начале его эксплуатации, поскольку предполагает систематическое уменьшение суммы амортизации за одинаковые периоды по мере истечения его СПИ ([п. 40](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49F343A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022).

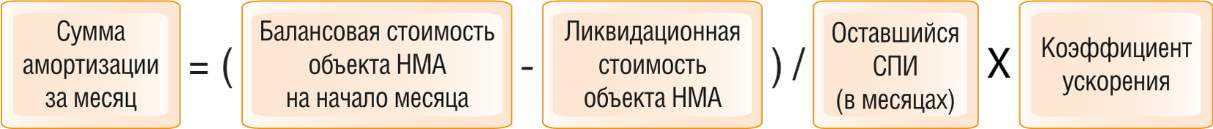
Формулу расчета суммы амортизации определите самостоятельно так, чтобы:

* сумма амортизации уменьшалась от периода к периоду ([п. 40](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49F343A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022);
* на конец срока амортизации балансовая и ликвидационная стоимости объекта НМА были равны ([п. 37](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49C353A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022).

**Применение ускоренной амортизации в бухучете** [ФСБУ 14/2022](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F59C313A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) прямо не предусмотрено. Однако при определении формулы для расчета амортизации способом уменьшаемого остатка вы можете применять коэффициент ускорения.

Например, для ежемесячного начисления амортизации данным способом можно применять такие формулы:

1) 

2) 

Порядок погашения остатка стоимости НМА, образующегося в конце СПИ, определите самостоятельно. Утвердите его в учетной политике для целей бухгалтерского учета ([п. 40](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49F343A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022, [п. 7.1](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FBFE347A7CBD7EACE869271240332589BC838EBAD7E9A1CC706408C48FC90434DA3DFEE9M1bDJ) ПБУ 1/2008).

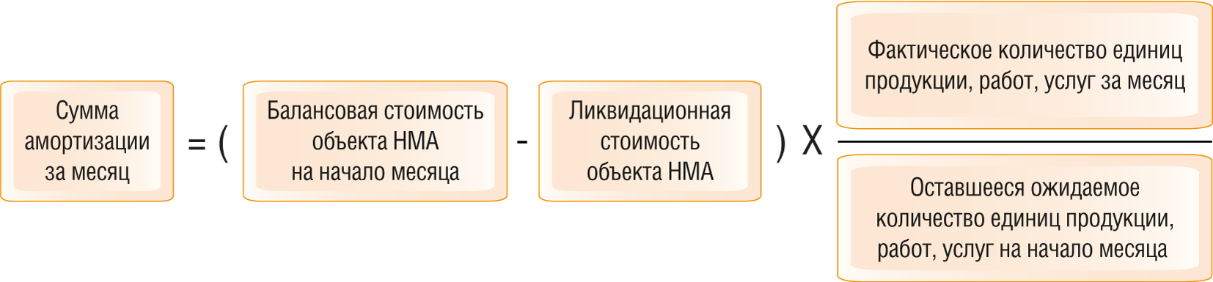
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации способом уменьшаемого остатка по формуле 1  10 августа объект НМА, приобретенный организацией, был [готов к использованию](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337F7ABD7EACE869271240332589BC838EBDD2E9A1CC706408C48FC90434DA3DFEE9M1bDJ). Его первоначальная стоимость - 600 000 руб. Элементы амортизации установлены следующие:   * СПИ - 15 месяцев; * ликвидационная стоимость - 0 руб.; * способ амортизации - способ уменьшаемого остатка; * коэффициент ускорения - 3.   Организация составляет бухгалтерскую отчетность ежемесячно. Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания НМА в бухучете. В учетной политике организация установила, что для равномерного списания амортизации в последних четырех месяцах СПИ общая формула расчета амортизации не применяется. В каждом из этих месяцев амортизация начисляется в размере 1/4 разности между балансовой стоимостью на начало первого из последних четырех месяцев СПИ и ликвидационной стоимостью. В результате балансовая стоимость НМА на конец СПИ будет равна его ликвидационной стоимости.  Расчет амортизации следующий:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Период | Амортизация за месяц, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Балансовая стоимость за вычетом ликвидационной стоимости, руб. | | Сентябрь года получения НМА | 120 000,00  ((600 000 - 0) / 15 x 3) | 120 000,00 | 480 000,00  (600 000 - 120 000 - 0) | | Октябрь года получения НМА | 96 000,00  (480 000 / 15 x 3) | 216 000,00  (120 000 + 96 000) | 384 000,00  (600 000 - 216 000 - 0) | | Ноябрь года получения НМА | 76 800,00  (384 000 / 15 x 3) | 292 800,00  (216 000 + 76 800) | 307 200,00  (600 000 - 292 800 - 0) | | Декабрь года получения НМА | 61 440,00 | 354 240,00 | 245 760,00 | | Январь следующего года | 49 152,00 | 403 392,00 | 196 608,00 | | Февраль следующего года | 39 321,60 | 442 713,60 | 157 286,40 | | Март следующего года | 31 457,28 | 474 170,88 | 125 829,12 | | Апрель следующего года | 25 165,82 | 499 336,70 | 100 663,30 | | Май следующего года | 20 132,66 | 519 469,36 | 80 530,64 | | Июнь следующего года | 16 106,13 | 535 575,49 | 64 424,51 | | Июль следующего года | 12 884,90  (64 424,51 / 15 x 3) | 548 460,39  (535 575,49 + 12 884,90) | 51 539,61  (600 000 - 548 460,39 - 0) | | Август следующего года | 12 884,90  (51 539,61 / 4) | 561 345,29  (548 460,39 + 12 884,90) | 38 654,71  (600 000 - 561 345,29 - 0) | | Сентябрь следующего года | 12 884,90  (51 539,61 / 4) | 574 230,19  (561 345,29 + 12 884,90) | 25 769,81  (600 000 - 574 230,19 - 0) | | Октябрь следующего года | 12 884,90  (51 539,61 / 4) | 587 115,09  (574 230,19 + 12 884,90) | 12 884,91  (600 000 - 587 115,09 - 0) | | Ноябрь следующего года | 12 884,91  (51 539,61 - 12 884,90 x 3) | 600 000,00  (587 115,09 + 12 884,91) | 0,00  (600 000 - 600 000 - 0) | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации способом уменьшаемого остатка по формуле 2  10 августа объект НМА, приобретенный организацией, был [готов к использованию](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337F7ABD7EACE869271240332589BC838EBDD2E9A1CC706408C48FC90434DA3DFEE9M1bDJ). Его первоначальная стоимость - 600 000 руб. Элементы амортизации установлены следующие:   * СПИ - 15 месяцев; * ликвидационная стоимость - 0 руб.; * способ амортизации - способ уменьшаемого остатка; * коэффициент ускорения - 1,9.   Организация составляет бухгалтерскую отчетность ежемесячно. Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания НМА в бухучете. 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 НМА над его ликвидационной стоимостью.  Расчет амортизации следующий:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Период | Амортизация за месяц, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Балансовая стоимость за вычетом ликвидационной стоимости, руб. | Оставшийся СПИ, мес. | | 1-й месяц | 76 000,00  ((600 000 - 0) / 15 x 1,9) | 76 000,00 | 524 000,00  (600 000 - 76 000 - 0) | 14 | | 2-й месяц | 71 114,29  (524 000 / 14 x 1,9) | 147 114,29  (76 000 + 71 114,29) | 452 885,71  (524 000 - 71 114,29 - 0) | 13 | | 3-й месяц | 66 190,99 | 213 305,28 | 386 694,72 | 12 | | 4-й месяц | 61 226,66 | 274 531,94 | 325 468,06 | 11 | | 5-й месяц | 56 217,21 | 330 749,15 | 269 250,85 | 10 | | 6-й месяц | 51 157,66 | 381 906,81 | 218 093,19 | 9 | | 7-й месяц | 46 041,89 | 427 948,71 | 172 051,29 | 8 | | 8-й месяц | 40 862,18 | 468 810,89 | 131 189,11 | 7 | | 9-й месяц | 35 608,47 | 504 419,36 | 95 580,64 | 6 | | 10-й месяц | 30 267,20 | 534 686,56 | 65 313,44 | 5 | | 11-й месяц | 24 819,11 | 559 505,67 | 40 494,33 | 4 | | 12-й месяц | 19 234,81 | 578 740,48 | 21 259,52 | 3 | | 13-й месяц | 13 464,36 | 592 204,84 | 7 795,16 | 2 | | 14-й месяц | 7 405,40 | 599 610,24 | 389,76 | 1 | | 15-й месяц | 389,76 | 600 000,00 | 0,00 | 0 | |

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

Способ заключается в том, чтобы распределить стоимость объекта НМА, подлежащую амортизации, между периодами пропорционально выпуску продукции (объему работ, услуг в натуральном выражении) ([п. 41](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49F353A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022).

Месячную сумму амортизации рассчитайте по формуле ([п. 41](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49F363A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022):



**Обратите внимание**: при применении данного способа в общем случае нельзя определять сумму амортизации на основе величины выручки или иных поступлений от продажи продукции (работ, услуг), производимой (выполняемых, оказываемых) с использованием данного НМА ([п. 41](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49F373A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример расчета амортизации пропорционально количеству продукции (объему работ)  10 августа объект НМА, приобретенный организацией, был [готов к использованию](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337F7ABD7EACE869271240332589BC838EBDD2E9A1CC706408C48FC90434DA3DFEE9M1bDJ). Его первоначальная стоимость - 900 000 руб. Ожидается, что при использовании данного НМА будет выпущено 180 000 единиц готовой продукции за период более 12 месяцев. Ликвидационная стоимость определена в размере 0 руб.  Фактический выпуск продукции составил:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Период | Количество, шт. | Период | Количество, шт. | | Август года получения НМА | 2 000 | Апрель следующего года | 15 000 | | Сентябрь года получения НМА | 7 000 | Май следующего года | 15 000 | | Октябрь года получения НМА | 10 000 | Июнь следующего года | 11 000 | | Ноябрь года получения НМА | 15 000 | Июль следующего года | 10 000 | | Декабрь года получения НМА | 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 |   Организация составляет бухгалтерскую отчетность ежемесячно.  Амортизация начисляется с даты признания НМА в бухучете.  Расчет амортизации следующий:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Период | Расчет амортизации за месяц, руб. | Амортизация за месяц, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Оставшийся ожидаемый выпуск, шт. | | Август года получения НМА | (900 000 - 0) x 2 000 / 180 000 | 10 000,00 | 10 000,00 | 178 000 | | Сентябрь года получения НМА | (900 000 - 0 - 10 000) x 7 000 / 178 000 | 35 000,00 | 45 000,00 | 171 000 | | Октябрь года получения НМА | (900 000 - 0 - 45 000) x 10 000 / 171 000 | 50 000,00 | 95 000,00 | 161 000 | | Ноябрь года получения НМА | (900 000 - 0 - 95 000) x 15 000 / 161 000 | 75 000,00 | 170 000,00 | 146 000 | | Декабрь года получения НМА | (900 000 - 0 - 170 000) x 15 000 / 146 000 | 75 000,00 | 245 000,00 | 131 000 | | Январь следующего года | (900 000 - 0 - 245 000) x 15 000 / 131 000 | 75 000,00 | 320 000,00 | 116 000 | | Февраль следующего года | (900 000 - 0 - 320 000) x 20 000 / 116 000 | 100 000,00 | 420 000,00 | 96 000 | | Март следующего года | (900 000 - 0 - 420 000) x 20 000 / 96 000 | 100 000,00 | 520 000,00 | 76 000 | | Апрель следующего года | (900 000 - 0 - 520 000) x 15 000 / 76 000 | 75 000,00 | 595 000,00 | 61 000 | | Май следующего года | (900 000 - 0 - 595 000) x 15 000 / 61 000 | 75 000,00 | 670 000,00 | 46 000 | | Июнь следующего года | (900 000 - 0 - 670 000) x 11 000 / 46 000 | 55 000,00 | 725 000,00 | 35 000 | | Июль следующего года | (900 000 - 0 - 725 000) x 10 000 / 35 000 | 50 000,00 | 775 000,00 | 25 000 | | Август следующего года | (900 000 - 0 - 775 000) x 10 000 / 25 000 | 50 000,00 | 825 000,00 | 15 000 | | Сентябрь следующего года | (900 000 - 0 - 825 000) x 7 000 / 15 000 | 35 000,00 | 860 000,00 | 8 000 | | Октябрь следующего года | (900 000 - 0 - 860 000) x 5 000 / 8 000 | 25 000,00 | 885 000,00 | 3 000 | | Ноябрь следующего года | (900 000 - 0 - 885 000) x 3 000 / 3 000 | 15 000,00 | 900 000,00 | 0 | |

**4. Как начисление амортизации по НМА отражать в бухгалтерском учете**

**Накопленную амортизацию по НМА** учитывайте на [счете 05](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960F9FA347078B67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F195363A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) "Амортизация нематериальных активов" ([п. 44](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337A7DB67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49F3D3A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 14/2022, [Инструкция](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960F9FA347078B67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F69A3D3A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) по применению Плана счетов).

Начисление амортизации по НМА отражайте записью по кредиту счета 05.

**Сумму начисленной амортизации** включите:

* в состав коммерческих и (или) управленческих расходов ([п. п. 5](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960F9FD3A7876BD7EACE869271240332589BC838EBAD3E2F59E3C3A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ), [8](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960F9FD3A7876BD7EACE869271240332589BC838EBAD3E2F598313A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ), [9](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960F9FD3A7876BD7EACE869271240332589BC838EBAD3E2F5983D3A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ПБУ 10/99);
* в стоимость незавершенного производства, когда НМА используется для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) ([пп. "г" п. 23](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FBFE3B7C7DB77EACE869271240332589BC838EBAD3E2F595323A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 5/2019 "Запасы");
* в стоимость внеоборотного актива, если НМА используете для создания или приобретения этого актива ([пп. "в" п. 10](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960FCF8337F7ABD7EACE869271240332589BC838EBAD3E2F495323A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения");
* в прочие расходы - в иных случаях ([п. 4](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960F9FD3A7876BD7EACE869271240332589BC838EBAD3E2F49C3C3A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) ПБУ 10/99). Например, к прочим расходам относят амортизацию НМА, временно не используемого в обычной деятельности организации.

Бухгалтерские записи могут быть такими:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Начислена амортизация по НМА | [20](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960F9FA347078B67EACE869271240332589BC838EBAD3E2FD9C3D3A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ)  ([23](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960F9FA347078B67EACE869271240332589BC838EBAD3E2FC9D333A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ),  [25](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960F9FA347078B67EACE869271240332589BC838EBAD3E2FC9A363A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ),  [26](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960F9FA347078B67EACE869271240332589BC838EBAD3E3F59C363A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ),  [44](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960F9FA347078B67EACE869271240332589BC838EBAD3E3F798363A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ),  [08](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960F9FA347078B67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F09E323A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ),  [91-2](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960F9FA347078B67EACE869271240332589BC838EBAD3E0F699353A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ)  и др.) | [05](consultantplus://offline/ref=879C349DF728FE3EAEC0FFAF443BB960F9FA347078B67EACE869271240332589BC838EBAD3E2F195363A5194CC820835C321FFEB01F3F7A6M4bFJ) |