

**Дополнительный материал к семинару от 18.11.2020**

**ФСБУ 5/2019 «Запасы» ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»;  
ФСБУ 6/2020 «Основные средства»; ФСБУ 25 "Бухгалтерский учет  
аренды"**

**Приказ Минфина России от 05.06.2019 № 83 «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019 - 2021 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 18 апреля 2018 г. № 83н»**

**Программа  
разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019 -  
2021 гг.**

№ п/п	Рабочее наименование проекта стандарта	Срок представления уведомления о разработке проекта стандарта	Срок представления проекта стандарта в Совет по стандартам бухгалтерского учета	Предполагаемая дата вступления стандарта в силу для обязательного применения	Ответственные исполнители (разработчики проектов стандартов)
<b>1. Разработка федеральных стандартов бухгалтерского учета</b>					
1.1	Запасы	представлено	представлен	2021	Фонд «НРБУ «БМЦ» <a href="#">[1]</a>
1.2	Нематериальные активы	представлено	представлен	2021	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.3	<b>Основные средства</b>	<b>представлено</b>	<b>представлен</b>	<b>2021</b>	<b>Фонд «НРБУ «БМЦ»</b>
1.4	<b>Незавершенные капитальные вложения</b>	<b>представлено</b>	<b>представлен</b>	<b>2021</b>	<b>Фонд «НРБУ «БМЦ»</b>
1.5	Документы и документооборот в бухгалтерском учете	представлено	представлен	2021	Минфин России
1.6	Некоммерческая деятельность	II кв. 2019 г.	IV кв. 2019 г.	2021	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.7	Бухгалтерская	II кв. 2019 г.	IV кв. 2019 г.	2021	Минфин России

№ п/п	Рабочее наименование проекта стандарта	Срок представления уведомления о разработке проекта стандарта	Срок представления проекта стандарта в Совет по стандартам бухгалтерского учета	Предполагаемая дата вступления стандарта в силу для обязательного применения	Ответственные исполнители (разработчики проектов стандартов)
	отчетность				
1.8	Доходы	II кв. 2019 г.	IV кв. 2019 г.	2022	НП «ИПБ России» <a href="#">[2]</a>
1.9	Участие в зависимых организациях и совместная деятельность	III кв. 2019 г.	I кв. 2020 г.	2022	Минфин России
1.10	Финансовые инструменты	I кв. 2020 г.	III кв. 2020 г.	2022	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.11	Долговые затраты	III кв. 2020 г.	I кв. 2021 г.	2022	Минфин России
1.12	Расходы	III кв. 2020 г.	I кв. 2021 г.	2023	НП «ИПБ России»
<b>2. Разработка изменений в федеральные стандарты бухгалтерского учета</b>					
2.1	Изменения в ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» <a href="#">[3]</a>	представлено	представлен	2020	Минфин России
2.2	Изменения в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» <a href="#">[4]</a> (в части распространения абзаца второго п. 7 ПБУ 1/2008 на дочерние организации)	II кв. 2019 г.	IV кв. 2019 г.	2021	Минфин России

Зарегистрировано в Минюсте России 25 марта 2020 г. N 57837

## МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**ПРИКАЗ**  
от 15 ноября 2019 г. N 180н

### ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФСБУ 5/2019 "ЗАПАСЫ"

1. Утвердить прилагаемый Федеральный [стандарт](#) бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы" (далее - Стандарт).

2. Установить, что **Стандарт** применяется, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 год. Организация может принять решение о применении настоящего **Стандарта** до указанного срока.

3. С 1 января 2021 г. признать утратившими силу:

[приказ](#) Министерства финансов Российской Федерации от 9 июня 2001 г. N 44н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01 (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 19 июля 2001 г., регистрационный N 2806);

[приказ](#) Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 г. N 119н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов" (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 13 февраля 2002 г., регистрационный N 3245);

[приказ](#) Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 2002 г. N 135н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды" (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 3 февраля 2003 г., регистрационный N 4174);

Утвержден  
приказом Министерства финансов  
Российской Федерации  
от 15.11.2019 N 180н

## **ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

### **ФСБУ 5/2019 "ЗАПАСЫ"**

#### **I. Общие положения**

1. Настоящий Стандарт устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации о запасах организаций.

2. Настоящий Стандарт не применяется организациями бюджетной сферы.

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

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

Указанное решение раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

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

Запасами, в частности, являются:

а) **сырье, материалы, топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты**, предназначенные для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;

б) **инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка** (специальные приспособления, специальные инструменты, специальное оборудование), тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве продукции, продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, за исключением случаев, когда указанные объекты считаются для целей бухгалтерского учета основными средствами;

в) **готовая продукция** (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством), предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации;

г) **товары, приобретенные у других лиц** и предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности организации;

д) **готовая продукция, товары**, переданные другим лицам в связи с продажей до момента признания выручки от их продажи;

е) **затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий** (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи (далее вместе - незавершенное производство). Организация может вести обособленный учет полуфабрикатов собственного производства в порядке, установленном для учета готовой продукции;

ж) **объекты недвижимого имущества**, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации;

з) **объекты интеллектуальной собственности, приобретенные** или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации.

4. Настоящий стандарт не распространяется на:

а) финансовые активы, включая предназначенные для продажи;

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

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

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

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

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

6. ***Единица учета запасов устанавливается организацией самостоятельно таким образом,*** чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации о запасах в бухгалтерском учете, а также надлежащий контроль наличия и движения их. В зависимости от вида запасов, характера и порядка приобретения (создания) и (или) потребления (продажи, использования) организация устанавливает ***единицей учета запасов номенклатурный номер, инвентарный номер, партию, однородную группу, отдельный объект или иную единицу.***

После признания запасов в бухгалтерском учете допускаются последующие изменения единиц их учета.

7. ***Для целей бухгалтерского учета запасы подлежат классификации по видам исходя из их предназначения на каждом этапе операционного цикла организации.***

8. Организация должна обеспечить надлежащий контроль (в том числе с использованием забалансового учета) наличия и движения материальных ценностей, указанных в [подпункте "б" пункта 4](#) настоящего Стандарта, а также переданных в производство (эксплуатацию) объектов, указанных в [подпункте "б" пункта 3](#) настоящего Стандарта.

## **II. Оценка при признании**

9. **Запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости,** если иное не установлено настоящим Стандартом.

10. **В фактическую себестоимость запасов,** кроме незавершенного производства и готовой продукции, включаются фактические затраты на приобретение (создание) запасов, приведение их в состояние и местоположение, необходимые для потребления, продажи или использования. Для целей настоящего Стандарта затратами считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с приобретением (созданием) запасов. Не считается затратами предварительная оплата поставщику (подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления запасов, выполнения работ, оказания услуг.

В целях определения фактической себестоимости запасов к возникновению (увеличению) обязательств организации приравнивается увеличение капитала организации вследствие выпуска собственных долевых инструментов (эмиссия акций, увеличения уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда), безвозмездного получения имущества от акционеров, собственников, участников, учредителей организации (в том числе вследствие передачи государственного или муниципального имущества унитарному предприятию), а также увеличение целевого

финансирования некоммерческой организации вследствие получения ею имущества в качестве целевого финансирования.

#### **11. В фактическую себестоимость запасов, в частности, включаются:**

а) уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при приобретении (создании) запасов суммы, определяемые с учетом [пунктов 12, 13](#) настоящего Стандарта;

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

в) затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по доработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик запасов;

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

д) связанные с приобретением (созданием) запасов проценты, которые подлежат включению в стоимость *инвестиционного актива*;

е) иные затраты, связанные с приобретением (созданием) запасов.

#### **12. Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией при приобретении (создании) запасов, включаются в фактическую себестоимость запасов:**

а) за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов;

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

13. При приобретении запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в фактическую себестоимость запасов включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). *Разница между указанной суммой и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем, учитывается в порядке аналогичном порядку, установленному [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. N 107н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 27 октября 2008 г., регистрационный N 12523).*

14. При приобретении запасов по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов (в части оплаты неденежными средствами), считается справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг.

Для целей настоящего Стандарта справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном Международным [стандартом](#) финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости", введенным в действие на территории Российской

Федерации [приказом](#) Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. N 217н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 2 февраля 2016 г., регистрационный N 40940).

При невозможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается справедливая стоимость запасов. При невозможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг, приобретаемых запасов затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается балансовая стоимость передаваемых активов, фактические затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг.

*Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (далее - организация с упрощенным учетом) вправе определять затраты, включаемые в фактическую себестоимость запасов (в части оплаты неденежными средствами), в сумме балансовой стоимости передаваемых активов, фактических затрат, понесенных на выполнение работ, оказание услуг, вне зависимости от возможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг, приобретаемых запасов.*

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

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

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

*б) сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов.*

17. Организация с упрощенным учетом вправе считать себестоимостью приобретенных запасов уплаченные и (или) подлежащие уплате при приобретении запасов суммы без применения положений [подпункта "б" пункта 12](#) и [пункта 13](#) настоящего Стандарта. В случае определения себестоимости запасов указанным способом затраты, указанные в [подпунктах "б" - "е" пункта 11](#) настоящего Стандарта, признаются расходом периода, в котором были понесены.

18. В себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов не включаются:

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

*б) управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов;*

*в) расходы на хранение запасов, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или*



обусловлено условиями приобретения (создания) запасов;

г) иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения (создания) запасов.

19. Продукцию сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства, а также товары, торгуемые на организованных торгах, допускается оценивать при признании по справедливой стоимости.

20. При осуществлении розничной торговли приобретенные товары допускается оценивать по продажной стоимости с отдельным учетом наценок. Величина наценок подлежит регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями закупки и продажи товаров.

21. При осуществлении торговой деятельности допускается включать в состав расходов на продажу затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу.

22. Запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути, либо переданные покупателю под залог, оцениваются в бухгалтерском учете в сумме, предусмотренной в договоре, с последующим определением их фактической себестоимости.

**23. В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг. К таким затратам относятся:**

- а) материальные затраты;
- б) затраты на оплату труда;
- в) отчисления на социальные нужды;
- г) амортизация;
- д) прочие затраты.

24. В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (прямые затраты), и затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (косвенные затраты).

Классификация затрат на прямые и косвенные определяется организацией самостоятельно.

25. Косвенные затраты распределяются между конкретными видами продукции, работ, услуг обоснованным способом, установленным организацией самостоятельно.

**26. В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции не включаются:**

а) затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины);

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



в) обесценение других активов независимо от того, использовались ли эти активы в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;

г) управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг;

д) расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);

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

**ж) иные затраты, осуществление которых не является необходимым для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.**

**27. Незавершенное производство и готовую продукцию в массовом и серийном производстве допускается оценивать:**

**а) в сумме прямых затрат без включения косвенных затрат;**

**б) в сумме плановых (нормативных) затрат.** Плановые (нормативные) затраты устанавливаются организацией исходя из нормальных (обычно необходимых) объемов использования сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых и других ресурсов в условиях нормальной загрузки производственных мощностей; подлежат регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями производства.

Разница между фактической себестоимостью незавершенного производства и готовой продукции и их стоимостью, определенной в соответствии с [подпунктом "б"](#) настоящего пункта, относится на уменьшение (увеличение) суммы расходов, признаваемых в соответствии с [подпунктом "а" пункта 43](#) настоящего Стандарта, в отчетном периоде, в котором указанная разница была выявлена.

**При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.**

### **III. Оценка после признания**

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

**а) фактическая себестоимость запасов;**

**б) чистая стоимость продажи запасов, определяемая в соответствии с [пунктом 29](#) настоящего Стандарта.**

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

чистую стоимость продажи запасов, отличных от готовой продукции, товаров, может быть принята цена, по которой возможно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату.

**30. Для целей бухгалтерского учета превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи считается обесценением запасов.** Признаками обесценения запасов могут быть, в частности, моральное устаревание запасов, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их рыночной стоимости, сужение рынков сбыта запасов. В случае обесценения запасов организация создает резерв под обесценение в размере превышения фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи. **При этом балансовой стоимостью запасов считается их фактическая себестоимость за вычетом данного резерва.** В случае если чистая стоимость продажи запасов, по которым признано обесценение, продолжает снижаться, балансовая стоимость таких запасов уменьшается до их чистой стоимости продажи путем увеличения резерва под обесценение. **В случае если чистая стоимость продажи запасов, по которым признано обесценение, повышается, балансовая стоимость таких запасов увеличивается до их чистой стоимости продажи путем восстановления ранее созданного резерва (но не выше их фактической себестоимости).**

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

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

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

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

34. Организация, принявшая решение оценивать запасы, указанные в [пункте 19](#) настоящего Стандарта, по справедливой стоимости, на отчетную дату оценивает эти запасы также по справедливой стоимости. Такая организация признает в качестве дохода или расхода отчетного периода разницу между следующими величинами:

а) справедливая стоимость учитываемых в соответствии с настоящим пунктом запасов в момент их признания, а также последующие изменения этой стоимости;

б) сумма затрат, подлежащих включению в фактическую себестоимость запасов в соответствии с настоящим Стандартом.

35. В организации, осуществляющей розничную торговлю и оценивающей приобретенные товары по продажной стоимости с отдельным учетом наценок, товары представляются в бухгалтерском балансе за вычетом наценок.

Разница между стоимостью товаров, определяемой в соответствии с настоящим пунктом, и фактической себестоимостью этих товаров относится на уменьшение (увеличение) суммы расходов, признаваемых в соответствии с [подпунктом "а" пункта 43](#) настоящего Стандарта, в отчетном периоде, в котором указанная разница выявлена.

#### **IV. Отпуск и списание запасов**

**36. При отпуске запасов в производство, отгрузке готовой продукции, товаров покупателю, списании запасов, себестоимость запасов рассчитывается одним из следующих способов:**

- а) по себестоимости каждой единицы;**
- б) по средней себестоимости;**
- в) по себестоимости первых по времени поступления единиц (способ ФИФО).**

**37. Для расчета себестоимости запасов, имеющих сходные свойства и характер использования, должен последовательно применяться один и тот же способ расчета себестоимости.**

38. Себестоимость запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга, а также запасов, учитываемых в специальном порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни), рассчитывается в отношении каждой единицы учета запасов.

39. Способ по средней себестоимости предполагает расчет себестоимости единицы учета запасов путем деления общей себестоимости вида запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало периода (месяц или другой, определенный организацией период) и поступивших запасов в течение данного периода. Средняя себестоимость может рассчитываться периодически через равные интервалы времени либо по мере поступления каждой новой партии запасов.

40. Способ ФИФО основан на допущении, что запасы используются в последовательности их поступления, то есть запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений. При применении этого способа оценка имеющихся в наличии на отчетную дату запасов соответствует оценке последних по времени поступивших запасов.

41. Запасы списываются:

- а) одновременно с признанием выручки от их продажи;
- б) при выбытии в случаях, отличных от продажи;
- в) при возникновении обстоятельств, в связи с которыми организация не ожидает поступление экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) запасов (некоммерческая организация не может использовать запасы в целях своей деятельности).

**42. Операции, приводящие к изменению вида запасов (отпуск запасов в производство, выпуск продукции, отгрузка готовой продукции, товаров покупателю до признания выручки), не являются основанием прекращения признания запасов активами.**

43. Балансовая стоимость списываемых запасов признается расходом периода:

- а) в котором признана выручка от продажи этих запасов;
- б) в котором данное выбытие (списание) произошло, в случаях, отличных от

продажи запасов.

44. Расходы от списания запасов в соответствии с [подпунктом "а" пункта 41](#) настоящего Стандарта, учитываются обособленно от расходов от списания запасов в соответствии с [подпунктами "б" и "в" пункта 41](#) настоящего Стандарта.

## VI. Изменение учетной политики

47. Последствия изменения учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта отражаются по выбору организации ретроспективно (как если бы настоящий Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни) либо перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения настоящего Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета).

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

---

## МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### ИНФОРМАЦИОННОЕ СООБЩЕНИЕ

от 10 апреля 2020 г. N ИС-учет-27

### НОВОЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ: ФАКТЫ И КОММЕНТАРИИ

Приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. N 180н утвержден Федеральный [стандарт](#) бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы". Цель [ФСБУ 5/2019](#) - определить требования к формированию в бухгалтерском учете информации о запасах организаций.

[ФСБУ 5/2019](#) разработан на основе [МСФО \(IAS\) 2](#) "Запасы", введенного в действие на территории Российской Федерации [приказом](#) Минфина России от 28 декабря 2015 г. N 217н.

[ФСБУ 5/2019](#) заменяет [Положение](#) по бухгалтерскому учету (ПБУ 5/01) "Учет материально-производственных запасов", утвержденное приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. N 44н. В связи с принятием этого [стандарта](#) утрачивают силу (с 1 января 2021 г.) Методические [указания](#) по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов", утвержденные приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н, и Методические [указания](#) по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Минфина России от 26 декабря 2002 г. N 135н.

### Основные новации

1. Для целей бухгалтерского учета запасы определены как активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев (ранее - общее определение не формулировалось).

2. Уточнена сфера применения стандарта:

а) действие стандарта распространено на незавершенное производство (ранее - не распространялось);

*б) стандарт не распространяется на материальные ценности, полученные некоммерческой организацией для безвозмездной передачи гражданам или юридическим лицам (ранее - распространялся). Это однако не означает, что некоммерческая организация не должна наладить и осуществлять надлежащий контроль наличия и движения таких ценностей;*

в) организация вправе принять решение не применять стандарт в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд. В этом случае затраты, которые в соответствии со стандартом должны были бы включаться в стоимость запасов, признаются расходами периода, в котором были понесены (ранее - запасы, предназначенные для управленческих нужд, учитывались в общем порядке).

3. Установлены условия, одновременное соблюдение которых необходимо для признания запасов в бухгалтерском учете (ранее - условия не формулировались):

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

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

4. В качестве допустимой определена возможность последующего (после признания в бухгалтерском учете) изменения единиц учета запасов (ранее - не предусматривалось).

5. Установлен общий подход к определению затрат, включаемых в фактическую себестоимость запасов (ранее - общий подход не формулировался). Затратами считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с приобретением (созданием) запасов. При этом не считается затратами предварительная оплата поставщику (подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления запасов, выполнения работ, оказания услуг.

6. Изменен порядок определения фактической себестоимости запасов:

а) приобретенных на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок. Сумма, которую организация должна уплатить за такие запасы, рассчитывается путем дисконтирования (ранее - суммы, фактически уплаченные поставщику по договору);

б) приобретенных по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами. Затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов (в части

оплаты неденежными средствами), считается справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг (ранее - стоимость переданных или подлежащих передаче активов). При этом справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном [МСФО \(IFRS\) 13](#) "Оценка справедливой стоимости", введенным в действие на территории Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. [N 217н](#);

в) полученных безвозмездно. Затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается справедливая стоимость этих запасов (ранее - исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету);

г) остающихся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемых в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов. Затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается наименьшая из следующих величин: стоимости, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла, либо сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов (ранее - исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету).

В себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов не включаются расходы на их хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или обусловлено условиями приобретения (создания) запасов (ранее - включались).

7. Установлены общие правила формирования фактической себестоимости незавершенного производства (ранее - такие правила устанавливались разными актами). В частности, в фактическую себестоимость незавершенного производства (и соответственно готовой продукции) не включается сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины, иные затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (ранее - подлежали включению в фактическую себестоимость). Стандартом не предусмотрена оценка незавершенного производства по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов (ранее - допускалась).

8. Организация вправе оценивать (при признании и далее) продукцию сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства, а также товары, торгуемые на организованных торгах, по фактической себестоимости либо справедливой стоимости (ранее - только по фактической себестоимости).

9. Изменен порядок оценки запасов после признания. Запасы оцениваются на отчетную дату, как правило, по наименьшей из следующих величин: фактическая себестоимость запасов либо чистая стоимость продажи запасов (ранее - в установленных случаях по текущей рыночной стоимости (фактическая себестоимость за минусом резерва под снижение стоимости материальных ценностей), а в остальных случаях - по фактической себестоимости). Данное правило обязательно для коммерческих организаций; некоммерческие организации применяют его при учете запасов, используемых в приносящей доход деятельности.

10. Изменен порядок восстановления резерва под обесценение запасов: величина восстановления относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же

периоде в связи с продажей запасов (ранее - восстановление резерва под снижение стоимости материальных ценностей признавалось прочим доходом).

11. Запасы подлежат списанию при выбытии и при возникновении обстоятельств, в связи с которыми организация не ожидает поступления экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) запасов (ранее - только при выбытии).

12. Уточнены требования к раскрытию информации о запасах в бухгалтерской отчетности организации, в частности, введено обязательное включение в бухгалтерскую отчетность сверки остатков запасов на начало и конец отчетного периода и движения запасов за отчетный период (в разрезе фактической себестоимости и обесценения).

### **Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета запасов**

[ФСБУ 5/2019](#) предусмотрены следующие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета запасов для организаций, которые вправе применять такие способы:

а) определение себестоимости приобретенных запасов в размере сумм, уплаченных и (или) подлежащих уплате (безо всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, равно как без дисконтирования в случае отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев);

б) признание фактической себестоимостью запасов, приобретенных по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, балансовой стоимости передаваемых активов, фактических затрат, понесенных на выполнение работ, оказание услуг;

в) оценка запасов на отчетную дату по фактической себестоимости;

г) признание затрат на приобретение запасов, предназначенных для управленческих нужд, расходами периода, в котором были понесены.

Кроме того, микропредприятия могут не применять [ФСБУ 5/2019](#), а затраты, которые в соответствии со стандартом должны были бы включаться в стоимость запасов, признавать расходами периода, в котором были понесены.

#### *Начало применения стандарта*

*Организация обязана начать применять [ФСБУ 5/2019](#), начиная с бухгалтерской отчетности за 2021 г. Вместе с тем организация вправе принять решение о досрочном применении этого стандарта.*

### **Переходные положения**

Последствия изменения учетной политики организации в связи с началом применения [ФСБУ 5/2019](#) отражаются по выбору организации ретроспективно (как если бы стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни) либо перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета).



Избранный организацией способ отражения последствий изменения учетной политики раскрывается в первой бухгалтерской отчетности, составленной с применением [ФСБУ 5/2019](#).

---

## МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### ПРИКАЗ

от 17 сентября 2020 г. N 204н

### ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА [ФСБУ 6/2020](#) "ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА" И [ФСБУ 26/2020](#) "КАПИТАЛЬНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ"

В соответствии с [пунктом 2 части 1 статьи 23](#) и [частью 11 статьи 27](#) Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, N 50, ст. 7344; 2019, N 30, ст. 4149), [подпунктом 5.2.21 \(1\)](#) Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. N 329 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2004, N 31, ст. 3258, 2020, N 6, ст. 698), [Программой](#) разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019 - 2021 гг., утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. N 83н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 27 июня 2019 г., регистрационный N 55062), приказываю:

1. Утвердить:

а) Федеральный [стандарт](#) бухгалтерского учета [ФСБУ 6/2020](#) "Основные средства" согласно приложению N 1;

б) Федеральный [стандарт](#) бухгалтерского учета [ФСБУ 26/2020](#) "Капитальные вложения" согласно приложению N 2.

2. Установить, что Федеральные стандарты бухгалтерского учета [ФСБУ 6/2020](#) "Основные средства" и [ФСБУ 26/2020](#) "Капитальные вложения" применяются, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год. Организация может принять решение о применении настоящих Стандартов до указанного срока.

3. Признать утратившими силу с 1 января 2022 г.:

[приказ](#) Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. N 26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01", (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 28 апреля 2001 г., регистрационный N 2689);

[приказ](#) Министерства финансов Российской Федерации от 18 мая 2002 г. N 45н "О внесении дополнений и изменений в Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 10 июня 2002 г., регистрационный N 3505);

[приказ](#) Министерства финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 г. N 91н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств" (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 21 ноября 2003 г., регистрационный N 5252);

[приказ](#) Министерства финансов Российской Федерации от 12 декабря 2005 г. N 147н "О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 16 января 2006 г., регистрационный N 7361);

## ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

## ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»

### I. Общие положения

1. Настоящий Стандарт устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации о капитальных вложениях организаций.

2. Настоящий Стандарт не применяется организациями бюджетной сферы.

3. Настоящий стандарт не применяется при выполнении организацией работ, оказании услуг по созданию, улучшению, восстановлению средств производства для других лиц, а также при приобретении, создании активов, предназначенных для продажи.

4. *Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может не применять подпункты «б» – «з» пункта 10, подпункт «б» пункта 11, пункт 12, первый - третий абзацы пункта 13, пункт 18, подпункты «в», «г» пункта 24, пункт 25 настоящего Стандарта.*

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

**К капитальным вложениям относятся, в частности, затраты на:**

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

2) строительство, сооружение, изготовление объектов основных средств;

3) коренное улучшение земель;

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

5) организацию строительной площадки, включая снос расположенных на ней строений (за исключением сноса строений, признававшихся ранее активами организации);

6) осуществление авторского надзора;

7) улучшение и (или) восстановление объекта основных средств;

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

9) проведение пусконаладочных работ, испытаний.

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

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

2) определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина.

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

7. *Единицей учета капитальных вложений является приобретаемый, создаваемый, улучшаемый или восстанавливаемый объект основных средств.*

8. Для целей бухгалтерского учета капитальные вложения подлежат классификации исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности.

## **II. Оценка**

9. Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств (далее – фактические затраты). Для целей настоящего Стандарта затратами считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с осуществлением капитальных вложений.

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

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

2) *стоимость активов организации, списываемая в связи с использованием этих активов при осуществлении капитальных вложений (за исключением стоимости строений, признававшихся ранее активами организации, сносимых с целью организации строительной площадки);*

3) *амортизация активов, используемых при осуществлении капитальных вложений;*

4) *поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, текущий ремонт их;*

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

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

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

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

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

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

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

12. *При осуществлении капитальных вложений на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в капитальные вложения включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем, учитывается в*

*порядке, аналогичном порядку, установленному Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. № 107н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 27 октября 2008 г., регистрационный № 12523).*

**13.** При осуществлении капитальных вложений по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, фактическими затратами (в части оплаты неденежными средствами) **считается справедливая стоимость передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг.**

Для целей настоящего Стандарта справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. № 217н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 2 февраля 2016 г., регистрационный № 40940).

*При невозможности определения справедливой стоимости передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг фактическими затратами считается справедливая стоимость приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг.*

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

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

*15. В случае если в ходе осуществления капитальных вложений организация получает экономические выгоды, не связанные с использованием объектов капитальных вложений (поступления от санкций за нарушение условий договоров, возмещения причиненных убытков, плата за переданное во временное пользование имущество, иные поступления), фактические затраты учитываются за вычетом указанных поступлений.*

*16. В случае если в ходе осуществления капитальных вложений (например, при проведении пусконаладочных работ, испытаний) организация получает материальные ценности (продукцию, вторичное сырье, др.), которые намерена продать или иным образом использовать, расчетная стоимость таких ценностей вычитается из величины капитальных вложений.*

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

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

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

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

4) затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией процесса осуществления капитальных вложений (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины);

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

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

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

8) расходы на рекламу и продвижение продукции;

9) затраты, связанные с организацией хозяйственной деятельности в новом месте или с новыми покупателями;

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

11) затраты на предстоящую реструктуризацию деятельности организации;

12) затраты на обучение персонала;

13) затраты на снос строений, признававшихся ранее активами организации, сносимых с целью организации строительной площадки;

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

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

**18. Организация проверяет капитальные вложения на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. № 217н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 2 февраля 2016 г., регистрационный № 40940).**

### **III. Прекращение признания**

**19. Капитальные вложения по их завершению признаются объектом основных средств.**

**В случае фактического начала эксплуатации части объекта капитальных вложений до завершения капитальных вложений в целом, организация признает объектом основных средств такую часть капитальных вложений.**

20. Капитальные вложения, которые выбывают или не способны приносить организации экономические выгоды в будущем, списываются с бухгалтерского учета. Списание капитальных вложений обуславливается:

1) передачей имущества другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, передачей в некоммерческую организацию и другими обстоятельствами;

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

3) прекращением осуществления капитальных вложений при отсутствии перспектив возобновления или продажи незавершенных объектов;

4) другими обстоятельствами.

21. Капитальные вложения подлежат списанию в том отчетном периоде, в котором они выбывают или прекращаются при отсутствии перспектив возобновления или продажи.

22. Затраты на демонтаж, утилизацию объектов незавершенных капитальных вложений и восстановление окружающей среды признаются расходами периода, в котором были понесены, за исключением случаев, когда в отношении этих затрат ранее было признано оценочное обязательство.

23. Разница между суммой балансовой стоимости списываемых капитальных вложений и затрат на их выбытие, с одной стороны, и поступлениями от их выбытия, с другой стороны, признается расходом или доходом периода, в котором списываются такие капитальные вложения.

#### **IV. Изменение учетной политики**

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

25. Настоящий Стандарт допускается применять **перспективно** (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения настоящего Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета).

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

## **ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

### **ФСБУ 6/2020 «Основные средства»**

#### **V. Общие положения**

9. Настоящий Стандарт устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации об основных средствах организаций.

10. Настоящий Стандарт не применяется организациями бюджетной сферы.

*11. Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может не применять пункты 39, подпункты «б», «в», «ж» - «н» пункта 46, пункты 47, 48 настоящего Стандарта.*

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

- 1) *имеет материально-вещественную форму;*
- 2) *предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное пользование, для*

управленческих нужд, либо для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;

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

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

**13. В случае изменения назначения актива, признанного объектом основных средств, таким образом, что этот актив больше не характеризуется признаками, установленными подпунктами «б» и «в» пункта 4 настоящего Стандарта, организация переклассифицирует данный актив в другой вид активов. В случае, когда до окончания использования актива, признанного основным средством, остается менее 12 месяцев, такой актив не подлежит переклассификации в другой вид активов на основании того, что он больше не характеризуется признаком, установленным подпунктом «в» пункта 4 настоящего Стандарта.**

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

Организация должна обеспечить надлежащий контроль наличия и движения таких активов.

15.

16.

**17. Для каждого объекта основных средств организация определяет срок полезного использования.**

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

1) ожидаемого периода эксплуатации с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации;

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

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

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

**19. Единицей учета основных средств является инвентарный объект.** Инвентарным объектом основных средств признается объект основных средств со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения



определенной работы. *Комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. При наличии у одного объекта основных средств нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть признается самостоятельным инвентарным объектом.*

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

## **VI. Оценка**

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

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

- 1) по первоначальной стоимости;**
- 2) по переоцененной стоимости.**

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

23.

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

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

**26. Переоценка отличных от инвестиционной недвижимости основных средств проводится путем пересчета их первоначальной стоимости и накопленной амортизации таким образом, чтобы балансовая стоимость объекта основных средств после переоценки равнялась его справедливой стоимости.**

Допустимым является также способ проведения переоценки основных средств, при котором сначала первоначальная стоимость объекта основных средств уменьшается на сумму амортизации, накопленной по нему на дату переоценки, а затем полученная сумма пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной справедливой стоимости этого объекта основных средств.

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

**27. Сумма дооценки отличных от инвестиционной недвижимости основных средств:**

*Д 01 К 83*

*Д 83 К 02*

28. Сумма уценки отличных от инвестиционной недвижимости основных средств:

*Д 91 К 01*

*Д 02 К 91*

29. Впоследствии накопленная дооценка списывается на нераспределенную прибыль организации одним из следующих способов:

1) **единовременно при списании объекта основных средств, по которому была накоплена дооценка;**

2) **по мере начисления амортизации по объекту основных средств.** В этом случае подлежащая списанию часть накопленной дооценки представляет собой положительную разницу между величиной амортизации за период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств без учета переоценок.

Принятый организацией способ списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль организации применяется в отношении всех отличных от инвестиционной недвижимости основных средств.

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

*Переоценка инвестиционной недвижимости проводится на каждую отчетную дату.*

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

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

**31. Изменение способа оценки основных средств осуществляется перспективно.**

32.

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

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

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

## VII. Амортизация

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

37. **Не подлежат амортизации:**

**инвестиционная недвижимость, оцениваемая по переоцененной стоимости; основные средства, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования, музейные предметы и музейные коллекции, др.);**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Пояснение:**

Понятие «ликвидационная стоимость» введено международными методологами, и отечественным бухгалтерам следует его взять на заметку, так как оно может пригодиться в практической работе, что отчасти подтверждает документ

бухгалтерского методологического центра - Рекомендация 59/2015-КнР "Стоимость основных средств, погашаемая при амортизации". О чем же в ней идет речь? О том, что после эксплуатации объекта ОС организация может получить от него экономические выгоды, а значит, нельзя считать его стоимость нулевой. Если объект может быть продан - он чего-то стоит, иначе бы покупатель ничего не заплатил. Безусловно, это упрощенная логика, она приведена для понимания проблемы.

**Пример.** Предприятие приобрело станок по цене 1 000 000 руб. (без НДС). Имущество введено в эксплуатацию в состав ОС, срок полезного использования - пять лет. По его завершении ожидается, что станок будет иметь определенную стоимость - 200 000 руб. (оценка запасных частей и металлолома). Амортизация рассчитывается линейным способом.

В условиях примера остаточная оценка станка - 1/5 (20%) первоначальной стоимости, поэтому амортизируемую стоимость (800 000 руб.) нужно рассчитывать как разность между первоначальной (1 000 000 руб.) и остаточной стоимостью (200 000 руб.). Годовая сумма амортизационных отчислений - 160 000 руб. (800 000 руб. / 5), размер ежемесячных отчислений - 13 333 руб. (160 000 руб. / 12).

Для целей налогообложения прибыли установлен однозначный порядок начисления налоговой амортизации. Она определяется как произведение первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации ([ст. 259.1 НК РФ](#)).

#### **42. Начисление амортизации объекта основных средств:**

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

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

43.

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

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

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

**Элементы амортизации объекта основных средств подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта основных средств. Такая проверка проводится в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации. По результатам такой проверки при необходимости организация**

***принимает решение об изменении соответствующих элементов амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.***

СПИ объекта ОС - оценочное значение, проще говоря, прогнозируемая величина (оцененная с достаточной степенью точности). С течением времени этот показатель может меняться, что требует от бухгалтера вносить корректировки для повышения качества финансовой информации. ***Согласно п. 2 ПБУ 21/2008 изменением оценочного значения является корректировка величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации и производимая исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод.***

#### **Пояснения:**

СПИ следует пересматривать как минимум ежегодно, как максимум ежеквартально. Удобно анализировать рассматриваемый тип оценочного значения в ходе инвентаризации ОС, которая проводится регулярно в сроки, установленные приложением к учетной политике. При самом пересмотре СПИ оцениваются практически те же факторы, которые принимались во внимание при первоначальной оценке данного показателя в момент принятия ОС к учету. То есть бухгалтер анализирует, изменился ли режим эксплуатации ОС, как повлиял на работоспособность ремонт, на какой стадии находится физический и моральный износ. Если имеющаяся информация свидетельствует о существенном изменении одного или нескольких из перечисленных факторов, СПИ объектов ОС изменяется соответствующим образом (либо в сторону увеличения, либо в сторону уменьшения).

Изменение оценочного значения в общем случае подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно) (п. 4 ПБУ 21/2008), то есть начисленная за предыдущие периоды амортизация не пересчитывается. Бухгалтеру нужно лишь распределить остаточную стоимость на измененный оставшийся срок полезного использования объекта в соответствии с выбранным способом амортизации. Когда начать считать амортизацию по новым нормам (исходя из пересмотренного СПИ)? Если обратиться к п. 4 ПБУ 21/2008, то в нем сказано, что изменение оценочного значения подлежит признанию в бухгалтерском учете в периоде, в котором произошло, а также в будущих периодах, если влияет на отчетность данного отчетного периода и последующих периодов.

**Пример.** Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности предприятие проводит инвентаризацию ОС, в ходе которой анализируется объективность установленных СПИ ТС. На один станок СПИ решено сократить в связи с тем, что оборудование начали интенсивно эксплуатировать - в несколько смен. Первоначальная стоимость станка - 1,2 млн руб., СПИ - пять лет (60 мес.). Начисленная до уточнения СПИ амортизация за год - 240 тыс. руб. (1,2 млн руб. / 5). По итогам пересмотра бухгалтер уменьшил общий СПИ на год, в результате оставшийся СПИ - не четыре, а три года.

В результате пересмотра СПИ норма амортизации составит 320 тыс. руб. в год ((1200 - 240) тыс. руб. / 3 года), или 26,6 тыс. руб. в месяц (320 тыс. руб. / 12 мес.). Ретроспективно пересчитывать амортизацию за предыдущие месяцы в отчетном году не нужно.

Д 01      К 08 1 200 000

Д 20      К 02 240 000

Д 91      К 02 ( 320 000 – 240 000) = 120 000

В последующие годы Д 20    К 02 320 000 ежегодно в течение трех лет

47. **Организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. № 217н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 2 февраля 2016 г., регистрационный № 40940).**

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

### **VIII. Списание**

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

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

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

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

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

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

*10) другими обстоятельствами.*

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

51.

52.

53.

54. .

### **IX. Изменение учетной политики**

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

56. В бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, начиная с которой применяется настоящий Стандарт, *допускается не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, произведя единовременную корректировку балансовой стоимости основных средств на начало отчетного*



периода (конец периода, предшествующего отчетному) в соответствии с настоящим пунктом.

**Для целей указанной корректировки балансовой стоимостью основных средств считается их первоначальная стоимость** (с учетом переоценок), **признанная до начала применения настоящего Стандарта в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой, за вычетом накопленной амортизации.** При этом накопленная амортизация рассчитывается в соответствии с настоящим Стандартом исходя из указанной первоначальной стоимости, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования, определенного в соответствии с настоящим Стандартом.

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

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

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

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

*Зарегистрировано в Минюсте России 25 декабря 2018 г. N 53162*

---

## **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПРИКАЗ**  
**от 16 октября 2018 г. N 208н**

### **ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

#### **ФСБУ 25/2018 "БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ"**

##### **I. Общие положения**

2. Настоящий Стандарт применяется сторонами договоров аренды (субаренды), а также иных договоров, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление арендодателем, лизингодателем, правообладателем, иным

лицом за плату арендатору, лизингополучателю, пользователю, иному лицу имущества во временное пользование.

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

3. Настоящий Стандарт не применяется при предоставлении:

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

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

в) объектов концессионного соглашения.

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

1) арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Течение срока аренды начинается с даты предоставления предмета аренды.

## II. Учет у арендатора

10. Арендатор признает предмет аренды на дату предоставления предмета аренды в качестве **права пользования активом** с одновременным признанием обязательства по аренде, если иное не установлено настоящим Стандартом.

*Организация должна применять единую учетную политику в отношении права пользования активом и в отношении схожих по характеру использования активов (незавершенных капитальных вложений, основных средств и других), с учетом особенностей, установленных настоящим Стандартом.*

**11. При выполнении условий, установленных пунктом 12 настоящего Стандарта, арендатор может не признавать предмет аренды в качестве права пользования активом и не признавать обязательство по аренде в любом из следующих случаев:**

а) срок аренды не превышает 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды;

б) рыночная стоимость предмета аренды без учета износа (то есть стоимость аналогичного нового объекта) не превышает 300 000 руб. и при этом арендатор имеет возможность получать экономические выгоды от предмета аренды преимущественно независимо от других активов;

*в) арендатор относится к экономическим субъектам, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (далее - упрощенные способы учета).*

В случае, указанном в подпункте "а" настоящего пункта, решение о применении настоящего пункта принимается арендатором в отношении **группы однородных по характеру и способу использования предметов аренды.**

*В случаях, указанных в подпунктах "б" и "в" настоящего пункта, решение о применении настоящего пункта принимается в отношении каждого предмета аренды.*

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

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

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

*б) предмет аренды не предполагается предоставлять в субаренду.*

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

*а) величину первоначальной оценки обязательства по аренде;*

*б) арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты;*

*в) затраты арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;*

*г) величину подлежащего исполнению арендатором оценочного обязательства, в частности, по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды, восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды.*

Содержание операций	Дебет	Кредит	Первичный
---------------------	-------	--------	-----------

			документ
Бухгалтерские записи, связанные с поступлением предмета аренды (лизинга)			
Отражены затраты на консультационные услуги, уплату комиссии по договору лизинга, доставку предмета лизинга и т.п.	<a href="#">08-ППА</a> ( <a href="#">07-ППА</a> <sup>1</sup> )	<a href="#">60</a> ( <a href="#">23</a> и др.)	Акт приемки-сдачи оказанных услуг (выполненных работ), Бухгалтерская <a href="#">справка</a> и др.
Отражена <b>первоначальная оценка</b> обязательства по аренде	<a href="#">08-ППА</a> ( <a href="#">07-ППА</a> <sup>1</sup> )	<a href="#">76-</a> <b>обязательство по аренде</b>	Акт приемки-передачи лизингового имущества ( <b>Акт о приеме (поступлении) оборудования</b> )
Отражены лизинговые платежи, перечисленные до даты получения предмета лизинга включительно	<a href="#">08-ППА</a>	<a href="#">76-аванс</a>	Бухгалтерская <a href="#">справка</a>
Отражено оценочное обязательство	<a href="#">08-ППА</a>	<a href="#">96</a>	Бухгалтерская <a href="#">справка-расчет</a>
Отражены затраты на сборку, монтаж предмета аренды и т.п.	<a href="#">08-ППА</a>	<a href="#">60</a> ( <a href="#">23</a> и др.)	Акт приемки-сдачи выполненных работ (Расчетно-платежная <a href="#">ведомость</a> , Бухгалтерская <a href="#">справка-расчет</a> и др.)
Принято к учету ППА	<a href="#">01-ППА</a>	<a href="#">08-ППА</a>	Акт о приведении объекта в состояние, пригодное к использованию (Акт о вводе объекта в эксплуатацию)

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

Д 20, 25, 26, 44  
аренды

К 02 /ППА начисляется амортизация в течение срока договора

*Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета, может рассчитывать фактическую стоимость права пользования активом исходя из*

*подпунктов "а" и "б" настоящего пункта. При принятии такого решения затраты, указанные в подпунктах "в" и "г" настоящего пункта, признаются расходами периода, в котором были понесены.*

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

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

15. Приведенная стоимость будущих арендных платежей определяется путем дисконтирования их номинальных величин. Дисконтирование производится с применением ставки, при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна справедливой стоимости предмета аренды.

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

### Дисконтирование

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

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

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

Алгоритм здесь следующий.

1. Определить величину обязательства (не обращая внимания на предполагаемый срок исполнения обязательства).
2. Установить ставку дисконтирования (закрепить ее в учетной политике).
3. Определить коэффициент дисконтирования по следующей формуле:

$$КД = 1 / (1 + СД)^N ,$$

где КД - коэффициент дисконтирования;  
СД - ставка дисконтирования;

$N$  - период дисконтирования оценочного обязательства в годах.

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

#### *Рекомендация БМЦ*

В качестве ставки дисконтирования возьмите среднерыночную ставку доходности по аналогичным долговым обязательствам (по суммам, срокам погашения, валюте и т.п.) заемщиков с таким же кредитным рейтингом, как у лизингополучателя. При необходимости скорректируйте среднерыночную ставку соответственно имеющимся отличиям ([п. 12](#) Рекомендации Р-65/15 "Ставка дисконтирования").

Приведенную стоимость **одного будущего платежа** можно рассчитать по формуле ([Рекомендация Р-65/15 "Ставка дисконтирования"](#)):

$$П = Н / (1 + r)^t, \text{ где}$$

$П$  - приведенная стоимость лизингового платежа;

$Н$  - номинальная величина лизингового платежа без НДС;

$r$  - ставка дисконтирования за период;

$t$  - количество периодов дисконтирования. Количество периодов может быть дробным числом. В качестве периода может быть принят месяц, квартал или год.

Соответственно, **приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду** определяется в зависимости от количества периодов дисконтирования по формуле:

$$П = Н_1 / (1 + r)^1 + Н_2 / (1 + r)^2 + \dots + Н_t / (1 + r)^t.$$

В случае если договором лизинга предусмотрены повторяющиеся через равный промежуток времени лизинговые платежи в одинаковой сумме (**аннуитеты**), используют формулу ([Рекомендация Р-65/15 "Ставка дисконтирования"](#)):

$$П = Н \times (1 - 1 / (1 + r)^n) / r, \text{ где}$$

$П$  - приведенная валовая стоимость инвестиции;

$Н$  - номинальная величина каждого лизингового платежа без НДС;

$r$  - ставка дисконтирования за период;

$n$  - количество лизинговых платежей.

***Если известна годовая ставка, то перевести ее в ставку за меньшие периоды можно, применив формулу:***



*Ставка =  $((1 + \text{Годовая ставка})^N - 1) \times 100\%$ , где*

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

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

**Пример расчета и отражения дисконтированной стоимости:**

**при условии принятия в качестве ставки дисконтирования учетной ставки = 7,0%.**

*$КД = 1 / (1 + 0,07)^1$  , платеж отложен на один год*

*$КД = 0,9345$*

*Сумма обязательства по аренде = 1 000 000 руб. ,*

*Приведенная стоимость = 934 500 руб.*

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

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

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

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

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

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

*изменения условий договора аренды;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Лизинговые платежи уплачиваются на последнее число каждого месяца.

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

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

Отчетным периодом у организации является месяц.

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

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

Перевела годовую процентную ставку в месячную. С учетом округления ставка составила **1,47465%**

$$=(((1 + 0,1924)^{1/12} - 1) \times 100\%);$$

$$\text{Ставка} = ((1 + \text{Годовая ставка})^N - 1) \times 100\%, \text{ где}$$

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

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

Отчетный период (месяц)	Остаток обязательства на начало периода, руб. (кредит счета 76)	Проценты, руб. (кредит счета 76)	Лизинговый платеж, руб. (дебет счета 76)	Остаток обязательства на конец периода, руб. (кредит счета 76)
1	2	3 = 2 x Ставка	4	5 = 2 + 3 - 4
август 2019 г.	<b>1 000 000,00</b>	14 746,54	36 000	978 746,54
сентябрь 2019 г.	978 746,54	14 433,12	36 000	957 179,66
октябрь 2019 г.	957 179,66	14 115,09	36 000	935 294,75
ноябрь 2019 г.	935 294,75	13 792,36	36 000	913 087,11
декабрь 2019 г.	913 087,11	13 464,87	36 000	890 551,98
январь 2020 г.	890 551,98	13 132,56	36 000	867 684,54
февраль 2020 г.	867 684,54	12 795,34	36 000	844 479,88
март 2020 г.	844 479,88	12 453,15	36 000	820 933,03
апрель 2020 г.	820 933,03	12 105,92	36 000	797 038,95
май 2020 г.	797 038,95	11 753,57	36 000	772 792,52
июнь 2020 г.	772 792,52	11 396,01	36 000	748 188,53
июль 2020 г.	748 188,53	11 033,19	36 000	723 221,72
август 2020 г.	723 221,72	10 665,02	36 000	697 886,74
сентябрь 2020 г.	697 886,74	10 291,41	36 000	672 178,15
октябрь 2020 г.	672 178,15	9 912,30	36 000	646 090,45
ноябрь 2020 г.	646 090,45	9 527,60	36 000	619 618,05
декабрь 2020 г.	619 618,05	9 137,22	36 000	592 755,27
январь 2021 г.	592 755,27	8 741,09	36 000	565 496,36
февраль 2021 г.	565 496,36	8 339,11	36 000	537 835,47
март 2021 г.	537 835,47	7 931,21	36 000	509 766,68
апрель 2021 г.	509 766,68	7 517,29	36 000	481 283,97

май 2021 г.	481 283,97	7 097,27	36 000	452 381,24
июнь 2021 г.	452 381,24	6 671,06	36 000	423 052,30
июль 2021 г.	423 052,30	6 238,56	36 000	393 290,86
август 2021 г.	393 290,86	5 799,68	36 000	363 090,54
сентябрь 2021 г.	363 090,54	5 354,33	36 000	332 444,87
октябрь 2021 г.	332 444,87	4 902,41	36 000	301 347,28
ноябрь 2021 г.	301 347,28	4 443,83	36 000	269 791,11
декабрь 2021 г.	269 791,11	3 978,48	36 000	237 769,59
январь 2022 г.	237 769,59	3 506,28	36 000	205 275,87
февраль 2022 г.	205 275,87	3 027,11	36 000	172 302,98
март 2022 г.	172 302,98	2 540,87	36 000	138 843,85
апрель 2022 г.	138 843,85	2 047,47	36 000	104 891,32
май 2022 г.	104 891,32	1 546,78	36 000	70 438,10
июнь 2022 г.	70 438,10	1 038,72	36 000	35 476,82
июль 2022 г.	35 476,82	523,16 (корректируем до 523,18)	36 000	0

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

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
<b>Получение оборудования в лизинг и его монтаж</b>			
31.07.2019			
Получено в лизинг торговое оборудование	<u>07-ППА</u>	<u>76- обязательство по аренде</u>	1 000 000
В сентябре 2019 г.			
Оборудование передано в монтаж	<u>08-ППА</u>	<u>07-ППА</u>	1 000 000
Отражена стоимость работ по монтажу оборудования (без НДС) (216 000 - 36 000)	<u>08-ППА</u>	<u>60</u>	180 000
НДС предъявлен подрядчиком	<u>19</u>	<u>60</u>	36 000
НДС принят к вычету	<u>68</u>	<u>19</u>	36 000

Работы оплачены подрядчику	<u>60</u>	<u>51</u>	216 000
Принято к учету ППА (1 000 000 + 180 000)	<u>01-ППА</u>	<u>08-ППА</u>	1 180 000
<b>Ежемесячно с октября 2019 г.</b>			
Начислена амортизация по ППА (1 180 000 / 6 / 12)	<u>44</u>	<u>02-ППА</u>	16 388,89
<b>Начисление процентов и уплата лизинговых платежей</b>			
В августе 2019 г.			
Начислены проценты по обязательству по аренде	<u>91-2</u>	<u>76- обязательство по аренде</u>	14 746,54
Перечислен лизинговый платеж (без НДС) (43 200 - 7 200)	<u>76- обязательство по аренде</u>	<u>51</u>	36 000
Перечислен НДС в составе лизингового платежа	<u>76-НДС</u>	<u>51</u>	7 200
НДС предъявлен лизингодателем	<u>19</u>	<u>76-НДС</u>	7 200
НДС принят к вычету	<u>68</u>	<u>19</u>	7 200
...			
В июле 2022 г.			
Начислены проценты	<u>91-2</u>	<u>76- обязательство по аренде</u>	523,18
Перечислен лизинговый платеж (без НДС) (43 200 - 7 200)	<u>76- обязательство по аренде</u>	<u>51</u>	36 000
Перечислен НДС в составе лизингового платежа	<u>76-НДС</u>	<u>51</u>	7 200
НДС предъявлен лизингодателем	<u>19</u>	<u>76-НДС</u>	7 200
НДС принят к вычету	<u>68</u>	<u>19</u>	7 200
<b>Торговое оборудование принято к учету в состав собственных ОС</b>	<u><b>01-ОС</b></u>	<u><b>01-ППА</b></u>	<b>1 180 000</b>
<b>Амортизация по ППА учтена как амортизация по собственному ОС (16 388,89 x 34)</b>	<u><b>02-ППА</b></u>	<u><b>02-ОС</b></u>	<b>557 222,26</b>

### **III. Учет у арендодателя**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

<i>Экономические выходы и риски сохраняются за арендодателем (операционная аренда)</i>	<i>Экономические выходы и риски переходят к арендатору (финансовая аренда)</i>
-	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 <a href="#">досрочное расторжение</a> договора и компенсирует убытки арендодателя, связанные с расторжением

Приведенная стоимость будущих арендных платежей <b>существенно меньше</b> справедливой стоимости предмета аренды	Приведенная стоимость будущих арендных платежей <b>сопоставима</b> со справедливой стоимостью предмета аренды
<b>Предмет аренды - объект, имеющий неограниченный срок использования, потребительские свойства которого с течением времени не изменяются (например, земля, объекты природопользования)</b>	Предмет аренды - объект, использовать который без существенных изменений (реконструкции, модификации и т.д.) может только арендатор
-	Убытки (прибыль) от <u>изменений справедливой оценки ликвидационной стоимости</u> предмета аренды несет <b>арендатор</b>

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

**Валовая стоимость инвестиции в аренду определяется как сумма номинальных величин причитающихся арендодателю будущих арендных платежей по договору аренды и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды.**

*Валовая стоимость инвестиции в аренду - это сумма будущих арендных платежей (без учета НДС) и негарантированной ликвидационной стоимости (п. п. 7, 33 ФСБУ 25/2018).*

*А негарантированная ликвидационная стоимость - это предполагаемая справедливая стоимость предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды, за вычетом выкупных сумм, гарантированно уплачиваемых по договору аренды (п. 15 ФСБУ 25/2018). При лизинге негарантированная ликвидационная стоимость обычно равна нулю.*

**Поэтому валовая стоимость инвестиции в лизинг, как правило, равна сумме причитающихся по договору лизинга будущих платежей (то есть платежей, не полученных от лизингополучателя на дату передачи имущества в лизинг) без учета НДС.**

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

а) признает выручку в размере справедливой стоимости предмета аренды;

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

*в) списывает переданные в аренду запасы;*

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Порядок учета операционной аренды**

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

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

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

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

Содержание операций	Дебет	Кредит
<b>На дату передачи объекта ОС в операционную аренду</b>		
Отражена передача объекта ОС в операционную аренду	<u>01-в аренде</u> <u>(03-в аренде)</u>	<u>01-в организации</u> <u>(03-в организации)</u>
Отражена сумма амортизации по переданному в операционную аренду ОС	<u>02-в организации</u>	<u>02-в аренде</u>
<i>Равномерно в течение срока действия договора аренды (как правило, ежемесячно)</i>		
Начислен арендный платеж к получению	<u>76</u>	<u>91-1</u> <u>(90-1)</u>
Начислен НДС с арендного платежа	<u>91-2</u> <u>(90-3)</u>	<u>68</u>
<b><u>Ежемесячно</u> в течение срока действия договора аренды</b>		
Отражена сумма начисленной амортизации по объекту ОС, переданному в операционную аренду	<u>91-2,</u> <u>26,</u> <u>20</u>	<u>02-в аренде</u>
<b>На дату возврата объекта ОС арендатором</b>		
Отражен возврат объекта ОС от арендатора	<u>01-в организации</u> <u>(03-в организации)</u>	<u>01-в аренде</u> <u>(03-в аренде)</u>
Отражена сумма амортизации по возвращенному ОС	<u>02-в аренде</u>	<u>02-в организации</u>

### Порядок учета неоперационной аренды

#### *Передача в аренду основных средств*

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

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

Содержание операций	Дебет	Кредит
<b>На дату получения аванса</b>		

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

**Передача в аренду запасов**

Если вы передаете в финансовую аренду имущество, которое перед началом аренды учитывалось в составе запасов (готовой продукции, товаров), то на дату предоставления предмета аренды арендатору сделайте следующее (**п. 35** ФСБУ 25/2018):

- 1) **признайте выручку** в размере справедливой стоимости предмета аренды или (если она меньше) в сумме арендных платежей, которые дисконтируются с использованием рыночной процентной ставки. НДС с выручки **не начисляйте**;
- 2) **признайте актив** в виде инвестиции в аренду в размере признанной выручки;

**3) спишите в расходы балансовую стоимость запасов:**

- в полной сумме, если выручку вы признали в размере справедливой стоимости предмета аренды (так как негарантированная ликвидационная стоимость в этом случае равна 0);

- в сумме за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости, если выручку признали в размере приведенной стоимости арендных платежей. При этом негарантированную ликвидационную стоимость включите в стоимость инвестиции в аренду;

**4) признайте расходами текущего периода затраты, связанные с договором аренды.**

**В бухгалтерском учете отразите это следующими записями:**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Признаны выручка и чистая стоимость инвестиции в аренду	<u>76-</u> <u>инвестиция</u>	<u>90-1</u>
Признана расходом стоимость переданного в аренду имущества (если выручка признана в размере приведенной стоимости арендных платежей - в сумме за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости)	<u>90-2</u>	<u>43</u> <u>(41)</u>
Приведенная негарантированная ликвидационная стоимость включена в чистую стоимость инвестиции (если выручка признана в размере приведенной стоимости арендных платежей)	<u>76-</u> <u>инвестиция</u>	<u>43</u> <u>(41)</u>
Признаны расходы, связанные с договором аренды	<u>90-2</u>	<u>44</u>

*Пример отражения неоперационной аренды у лизингодателя*

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

Договором лизинга установлен следующий график платежей:

Месяц	Дата платежа	Сумма без учета НДС, руб.	Сумма НДС, руб.
Аванс за первый месяц	28.02.2019	40 000,00	8 000,00

1	31.03.2019	-	-
2	30.04.2019	40 000,00	8 000,00
3	31.05.2019	40 000,00	8 000,00
4	30.06.2019	40 000,00	8 000,00
5	31.07.2019	40 000,00	8 000,00
6	31.08.2019	40 000,00	8 000,00
7	30.09.2019	40 000,00	8 000,00
8	31.10.2019	40 000,00	8 000,00
9	30.11.2019	40 000,00	8 000,00
10	31.12.2019	40 000,00	8 000,00
11	31.01.2020	40 000,00	8 000,00
12	29.02.2020	40 000,00	8 000,00
13	31.03.2020	40 000,00	8 000,00
14	30.04.2020	40 000,00	8 000,00
15	31.05.2020	40 000,00	8 000,00
16	30.06.2020	40 000,00	8 000,00
17	31.07.2020	40 000,00	8 000,00
18	31.08.2020	40 000,00	8 000,00
19	30.09.2020	40 000,00	8 000,00
20	31.10.2020	40 000,00	8 000,00
21	30.11.2020	40 000,00	8 000,00
22	31.12.2020	40 000,00	8 000,00
23	31.01.2021	40 000,00	8 000,00
24	28.02.2021	40 000,00	8 000,00
24			
Выкупная стоимость	28.02.2021	40 000,00	8 000,00

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

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

Отчетным периодом в бухгалтерском учете у организации является месяц.

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

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

№ месяца	Чистая стоимость инвестиции на начало месяца	Начисленные проценты	Лизинговые платежи	Чистая стоимость инвестиции на конец месяца
1	2	3 = 2 x месячная процентная ставка	4	5 = 2 + 3 - 4
1	800 000,00	11 200,00	-	811 200,00
2	811 200,00	11 356,80	40 000,00	782 556,80
3	782 556,80	10 955,80	40 000,00	753 512,60
4	753 512,60	10 549,18	40 000,00	724 061,78
5	724 061,78	10 136,86	40 000,00	694 198,64
6	694 198,64	9 718,78	40 000,00	663 917,42
7	663 917,42	9 294,84	40 000,00	633 212,26
8	633 212,26	8 864,97	40 000,00	602 077,23
9	602 077,23	8 429,08	40 000,00	570 506,31
10	570 506,31	7 987,09	40 000,00	538 493,40
11	538 493,40	7 538,91	40 000,00	506 032,31
12	506 032,31	7 084,45	40 000,00	473 116,76
13	473 116,76	6 623,63	40 000,00	439 740,39
14	439 740,39	6 156,37	40 000,00	405 896,76

15	405 896,76	5 682,55	40 000,00	371 579,31
16	371 579,31	5 202,11	40 000,00	336 781,42
17	336 781,42	4 714,94	40 000,00	301 496,36
18	301 496,36	4 220,95	40 000,00	265 717,31
19	265 717,31	3 720,04	40 000,00	229 437,35
20	229 437,35	3 212,12	40 000,00	192 649,47
21	192 649,47	2 697,09	40 000,00	155 346,56
22	155 346,56	2 174,85	40 000,00	117 521,41
23	117 521,41	1 645,30	40 000,00	79 166,71
24	79 166,71	1 108,33	80 000,00	275,04

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

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
<b>28.02.2019</b>			
Получен авансовый платеж от лизингополучателя (без НДС)	<u>51</u>	<u>76-аванс</u>	40 000
Получен НДС в составе авансового платежа	<u>51</u>	<u>76-НДС</u>	8 000
Начислен НДС с аванса, полученного от лизингополучателя (48 000 x 20/120)	<u>76-НДС</u>	<u>68</u>	8 000
<b>01.03.2019</b>			
Отражена чистая стоимость инвестиции в аренду	<u>76-инвестиция</u>	<u>60</u>	800 000
Часть стоимости приобретения предмета лизинга (без НДС) покрыта за счет авансового платежа	<u>76-аванс</u>	<u>60</u>	40 000
Отражен НДС, предъявленный поставщиком	<u>19</u>	<u>60</u>	168 000



Предъявленный поставщиком НДС принят к вычету	<u>68</u>	<u>19</u>	168 000
Отражена оплата предмета лизинга поставщику	<u>60</u>	<u>51</u>	1 008 000
<b>31.03.2019</b>			
Признан процентный доход (800 000 x 1,4%)	<u>76- инвестиция</u>	<u>90-1</u>	11 200
Принят к вычету НДС с суммы полученного аванса	<u>68</u>	<u>76-НДС</u>	8 000
Начислен НДС со стоимости аренды за месяц (40 000 x 20%)	<u>76-НДС</u>	<u>68</u>	8 000
<b>30.04.2019</b>			
Признан процентный доход (811 200 x 1,4%)	<u>76- инвестиция</u>	<u>90-1</u>	11 356,80
Начислен НДС с лизингового платежа (40 000 x 20%)	<u>76-НДС</u>	<u>68</u>	8 000
Получен лизинговый платеж (без учета НДС)	<u>51</u>	<u>76- инвестиция</u>	40 000
Отражено поступление НДС в составе лизингового платежа	<u>51</u>	<u>76-НДС</u>	8 000
...			
<b>28.02.2021</b>			
Признан процентный доход (79 166,71 x 1,4%)	<u>76- инвестиция</u>	<u>90-1</u>	1 108,33
Получен лизинговый платеж и выкупная стоимость предмета лизинга (без учета НДС)	<u>51</u>	<u>76- инвестиция</u>	80 000
Отражено поступление НДС в составе лизингового платежа и выкупной	<u>51</u>	<u>76-НДС</u>	16 000

стоимости			
Начислен НДС с лизингового платежа и выкупной стоимости предмета лизинга (80 000 x 20%)	<u>76-НДС</u>	<u>68</u>	16 000
Признан доход по обычным видам деятельности в сумме разницы между балансовой стоимостью инвестиции и поступлениями последнего месяца	<u>76-инвестиция</u>	<u>90-1</u>	275,04

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

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

## **V. Переходные положения**

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

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

50. Вместо ретроспективного пересчета, предусмотренного [пунктом 49](#) настоящего Стандарта, арендатор может по каждому договору аренды **единовременно признать на конец года, предшествующего году, начиная с которого применяется настоящий Стандарт, право пользования активом и обязательство по аренде с отнесением разницы на нераспределенную прибыль.** При этом ретроспективное влияние на какие-либо другие объекты бухгалтерского учета не признается, сравнительные данные за год, предшествующий году, начиная с которого применяется настоящий стандарт, не пересчитываются.

В целях применения настоящего пункта стоимость права пользования активом принимается равной его справедливой стоимости, а стоимость обязательства по аренде - приведенной стоимости остающихся не уплаченными арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор привлекал или мог бы привлечь

заемные средства на сопоставимых с договором аренды условиях.

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

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

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

## **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

### **ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

#### **ПИСЬМО**

**от 23 января 2020 г. N БС-4-21/926**

#### **О ПОРЯДКЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИМУЩЕСТВА НАЛОГОМ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ В СВЯЗИ С ПРИМЕНЕНИЕМ ФСБУ 25/2018 "БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ"**

Направляем для сведения [письмо](#) Минфина России от 21.01.2020 N 03-05-04-01/2993 о порядке налогообложения налогом на имущество организаций арендуемого имущества в связи с применением Федерального [стандарта](#) бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды", утвержденного приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н.

Доведите настоящую информацию до сотрудников нижестоящих налоговых органов, осуществляющих администрирование налога на имущество организаций, включая проведение камеральных налоговых проверок, и налога на имущество физических лиц.

Действительный  
государственный советник  
Российской Федерации  
2 класса  
С.Л.БОНДАРЧУК

Приложение

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**  
**от 21 января 2020 г. N 03-05-04-01/2993**

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо о налогообложении арендуемого имущества в связи с применением Федерального [стандарта](#) бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды", утвержденного приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н (далее - ФСБУ 25/2018), и сообщает.

В соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 374](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом обложения налогом на имущество организаций признается недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, в случае, если налоговая база в отношении такого имущества определяется в соответствии с [пунктом 1 статьи 375](#) Кодекса, если иное не предусмотрено [статьями 378](#) и [378.1](#) Кодекса.

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

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

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

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

При этом с 1 января 2020 года в соответствии со [статьей 374](#) Кодекса (в ред. Федерального закона от 29.09.2019 N 325-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Федеральный закон N 325 ФЗ)

вне зависимости от правил бухгалтерского учета арендуемых объектов недвижимого имущества, указанных в [статье 378.2](#) Кодекса, **налог на имущество организаций уплачивается организацией, являющейся собственником или владельцем на праве хозяйственного ведения этих объектов недвижимого имущества.**

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

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

Объектами налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признаются находящееся на территории Российской Федерации и принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности недвижимое имущество и полученное по концессионному соглашению недвижимое имущество ([пункт 3 статьи 374](#) Кодекса). ***При этом налог на имущество организации в отношении недвижимого имущества в соответствии со [статьей 378.2](#) Кодекса уплачивается исходя из кадастровой стоимости собственниками объектов недвижимого имущества (в том числе переданных в аренду (лизинг)).***

Директор Департамента  
А.В.САЗАНОВ