

**Раздаточный материал к семинару: "Новое в бухгалтерском учете с 1 января 2019 года (ФСБУ "Аренда, изменения в ПБУ 18/02 "Учет налога на прибыль". Федеральные стандарты бухгалтерского учета (проекты): "Учет запасов"; "Учет основных средств"; "Незавершенные капитальные вложения"; "Нематериальные активы", Дебиторская и кредиторская задолженность".**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
ИНФОРМАЦИОННОЕ СООБЩЕНИЕ  
от 28 декабря 2018 г. N ИС-учет-13**

[Приказом](#) Минфина России от 20 ноября 2018 г. N 236н внесены изменения в [Положение](#) по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций", утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. N 114н, (далее - Приказ). Основная цель изменений - приведение правил бухгалтерского учета налоговых обязательств и связанных с ними объектов бухгалтерского учета в соответствие с [МСФО \(IAS\) 12](#) "Налоги на прибыль" <1>.

Организации обязаны применять предусмотренные [Приказом](#) изменения, начиная с бухгалтерской отчетности за 2020 г. Вместе с тем организации вправе принять решение о раннем начале применения новой редакции [ПБУ 18/02](#). В соответствии с [Положением](#) по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", утвержденным приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. N 106н, такое решение должно быть раскрыто в бухгалтерской отчетности организации за год, в котором впервые будут применены изменения.

**Изменено определение временных разниц**

[Приказом](#) дополнено определение временных разниц. Согласно новой редакции [ПБУ 18/02](#) под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах, а также результаты операций, не включаемые в бухгалтерскую прибыль (убыток), но формирующие налоговую базу по налогу на прибыль в другом или в других отчетных периодах (ранее - только доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах). Примером временных разниц, образующихся в результате операций, не включаемых в бухгалтерскую прибыль, являются разницы, возникающие в результате переоценки основных средств и нематериальных активов.

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

**Изменен перечень случаев, в которых образуются временные разницы**

В [ПБУ 18/02](#) включен перечень случаев, в которых образуются временные разницы (ранее - отдельные перечни случаев, в которых образуются вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы). В него включены следующие случаи:

применение разных правил оценки первоначальной стоимости и амортизации внеоборотных активов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения (ранее - применение разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль);

применение разных способов формирования себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения (ранее - применение разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения);

применение, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения доходов и расходов, связанных с их продажей (ранее - применение, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств);

переоценка активов по рыночной стоимости для целей бухгалтерского учета;

признание в бухгалтерском учете обесценения финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, запасов и других активов;

применение разных правил создания резервов по сомнительным долгам и других аналогичных резервов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

признание в бухгалтерском учете оценочных обязательств;

применение различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения (ранее - признание процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения - по кассовому методу);

перенесенный на будущее убыток, не использованный для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах (ранее - перенесенный на будущее убыток, не использованный для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах).

(Кроме того, из перечня исключены следующие случаи: наличие кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета - исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности; признание выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода.)

Приведенный в [ПБУ 18/02](#) перечень случаев, в которых образуются временные разницы, не является исчерпывающим. Временные разницы могут образовываться также в иных случаях.

**Введен показатель, характеризующий изменение экономических**

## **выгод организации в связи с налогообложением прибыли**

С целью характеристики изменения объема экономических выгод организации за отчетный период в связи с налогообложением прибыли в [ПБУ 18/02](#) введен показатель "Расход (доход) по налогу на прибыль" (ранее - отсутствовал). Под расходом (доходом) по налогу на прибыль понимается сумма налога на прибыль, признаваемая в отчете о финансовых результатах в качестве величины уменьшающей (увеличивающей) прибыль (убыток) до налогообложения при расчете чистой прибыли (убытка) за отчетный период.

Расход (доход) по налогу на прибыль определяется как сумма текущего налога на прибыль и отложенного налога на прибыль. При этом отложенный налог на прибыль за отчетный период определяется как суммарное изменение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств за этот период, за исключением результатов операций, не включаемых в бухгалтерскую прибыль (убыток).

В новой редакции [ПБУ 18/02](#) приведен практический пример определения расхода по налогу на прибыль и связанных с ним показателей. Для наглядности в примере рассчитана также величина чистой прибыли за отчетный период, причем расчет выполнен двумя способами: путем уменьшения прибыли до налогообложения на величину расхода по налогу на прибыль (так называемый балансовый способ) и путем уменьшения прибыли до налогообложения на величину условного расхода, скорректированную на суммы постоянного налогового расхода, увеличения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода (так называемый способ отсрочки) <2>.

<2> [ПБУ 18/02](#) не содержит ограничений для применения организацией любого из этих способов по своему выбору.

### **Уточнено определение текущего налога на прибыль**

Приказом уточнено определение текущего налога на прибыль. Согласно новой редакции [ПБУ 18/02](#) под текущим налогом на прибыль понимается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (ранее - налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода).

В связи с уточнением определения текущего налога на прибыль внесены соответствующие редакционные изменения в [пункты 20 и 21](#) ПБУ 18/02.

### **Изменен состав показателей, раскрываемых в отчете о финансовых результатах**

В соответствии с [ПБУ 18/02](#) показатели, характеризующие налог на прибыль, должны раскрываться в отчете о финансовых результатах организации. В новой редакции [ПБУ 18/02](#) к таким показателям отнесены расход (доход) по налогу на прибыль и налог на прибыль, относящийся к операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль (убыток) (ранее - постоянные налоговые обязательства (активы), изменения отложенных налоговых активов и обязательств, текущий налог на прибыль).

Показатель расхода (дохода) по налогу на прибыль отражается в качестве статьи, уменьшающей (увеличивающей) прибыль (убыток) до налогообложения при формировании чистой прибыли (убытка) за отчетный период. В отчете о финансовых результатах организации расход (доход) по налогу на прибыль показывается с подразделением на отложенный налог на прибыль и текущий налог на прибыль.

Показатель налога на прибыль, относящегося к операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль (убыток), отражается в качестве статьи, уменьшающей (увеличивающей) чистую прибыль (убыток) при формировании совокупного финансового результата периода.

### **Уточнено содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах**

В соответствии с [ПБУ 18/02](#) в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (далее - пояснения) должна раскрываться информация, необходимая пользователям бухгалтерской отчетности для понимания характера показателей, связанных с налогом на прибыль организации (ранее - соответствующие показатели подлежали раскрытию в пояснениях только при наличии постоянных налоговых обязательств (активов), изменений отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, корректирующих показатель условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль). В новой редакции [ПБУ 18/02](#) содержание таких пояснений уточнено.

В пояснениях должен раскрываться отложенный налог на прибыль, обусловленный: возникновением (погашением) временных разниц в отчетном периоде; изменениями правил налогообложения (в том числе изменениями применяемых налоговых ставок); признанием (списанием) отложенных налоговых активов в связи с изменением вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Кроме того, в пояснениях должны приводиться величины, объясняющие взаимосвязь между расходом (доходом) по налогу на прибыль и показателем прибыли (убытка) до налогообложения. Таким величинами являются, например:

применяемые налоговые ставки (ранее - причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом);

условный расход (условный доход) по налогу на прибыль (ранее - условный расход (условный доход) по налогу на прибыль; постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль; постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода в связи с изменением требований к признанию текущего налога на прибыль);

постоянный налоговый расход (доход) (ранее - суммы постоянного налогового обязательства (актива), отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства; суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные в связи с выбытием актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства).

Приведенный в [ПБУ 18/02](#) перечень показателей, раскрываемых в пояснениях, не является исчерпывающим. Организация должна включать в пояснения и иную информацию, необходимую пользователям бухгалтерской отчетности для понимания характера показателей, связанных с налогом на прибыль организации.

### **Разъяснен порядок применения [ПБУ 18/02](#) участниками консолидированной группы налогоплательщиков**

Приказом в [ПБУ 18/02](#) включены специальные положения, посвященные порядку применения этого ПБУ участниками консолидированной группы налогоплательщиков. В частности, установлено, что такие лица:

определяют временные и постоянные разницы исходя из их налоговой базы, включаемой в консолидированную налоговую базу <3>;

<3> Консолидированная налоговая база - налоговая база по консолидированной группе налогоплательщиков. Консолидированная налоговая база формируется ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков в соответствии с законодательством о налогах и сборах вне системы бухгалтерского учета.

отражают в бухгалтерском учете отложенные налоговые активы с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением 1) случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах, 2) суммы убытка, полученного участником консолидированной группы налогоплательщиков в отчетном периоде, учитываемой при определении консолидированной налоговой базы за этот период;

формируют в бухгалтерском учете текущий налог на прибыль на отдельном счете по учету расчетов с участниками консолидированной группы налогоплательщиков. Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков отражает на этом счете подлежащую уплате в бюджет сумму налога на прибыль по консолидированной группе в целом;

раскрывают обособленно в отчете о финансовых результатах разницу между суммой текущего налога на прибыль, исчисленного участником (включая ответственного участника) консолидированной группы налогоплательщиков для включения в консолидированную налоговую базу такой группы, и суммой денежных средств, причитающейся с участника (участнику) исходя из условий договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков. Статья отчета о финансовых результатах, отражающая данную разницу, именуется "Перераспределение налога на прибыль внутри консолидированной группы налогоплательщиков".

#### **Уточнен ряд норм ПБУ 18/02**

В связи с описанными изменениями уточнен ряд норм [ПБУ 18/02](#): [разделу II](#) присвоено новое название "Постоянные и временные разницы" (ранее - "Учет постоянных разниц, временных разниц и постоянных налоговых обязательств (активов)");

в [пункте 20](#) исключен порядок отражения на счетах бухгалтерского учета условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль;

в [пункте 21](#) исключен порядок определения величины условного расхода по налогу на прибыль при отсутствии постоянных и временных разниц;

исключено приложение к [ПБУ 18/02](#) с практическим примером расчета для определения текущего налога на прибыль.

Внесены следующие терминологические уточнения:

термин "постоянное налоговое обязательство (актив)" заменен термином "постоянный налоговый расход (доход)";

термин "государственные (муниципальные) учреждения" заменен термином "организации государственного сектора".

**Принята Комитетом по рекомендациям 2019-04-26**

### **РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-102/2019-КпР «ПОРЯДОК УЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ»**

#### **ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

В положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» в 2018 году были внесены изменения. Эти изменения вместе с изменениями 2010 года фактически завершили реализацию в стандарте так называемого «балансового» метода учета налога на прибыль, принятого в международной практике и закрепленного в МСФО. Также в соответствии с международной практикой приведена структура и терминология показателей налога на прибыль в отчете о финансовых результатах.

В соответствии с правилами, вступающими в силу с 1 января 2020г., временные разницы в обязательном порядке определяются исходя из сравнения балансовой стоимости активов и обязательств с их налоговой величиной. В отчете о финансовых результатах представляется расход по налогу на прибыль, который складывается из текущего и отложенного налога. Последний в свою очередь определяется исходя из изменений во временных разницах и, соответственно, отложенных налоговых активах и отложенных налоговых обязательствах за отчетный период.

Вместе с тем, сложившаяся в России практика бухгалтерского учета налога на прибыль, преимущественно основана на определении временных и постоянных разниц путем сравнения доходов и расходов, признаваемых в бухгалтерском учете и в целях налогообложения. Формирование отчетных показателей строится на основе так называемого «условного расхода по налогу на прибыль», который получается путем умножения бухгалтерской прибыли на налоговую ставку и затем корректируется на величину отложенных и постоянных налоговых активов и обязательств. Такая практика обусловила применение учетных техник и процедур, требующих больших трудовых и финансовых затрат, несоизмеримых с получаемыми результатами. При этом применяемые учетные техники и процедуры не приспособлены для формирования качественной информации о налоге на прибыль в соответствии с требованиями новой редакции ПБУ 18.

В этой связи необходима разработка новых методических подходов с использованием незатратных учетных техник и процедур, позволяющих формировать в бухгалтерском учете всю необходимую информацию о налоге на прибыль для ее представления в отчетности в соответствии с действующими требованиями.

#### **РЕШЕНИЕ**

1. Положения настоящей Рекомендации сформулированы в отношении налога на прибыль организаций, уплачиваемого организациями в соответствии с требованиями Главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации. Настоящая Рекомендация может применяться также по аналогии в отношении других налогов, экономически аналогичных налогу на прибыль организаций, в том числе уплачиваемых как в Российской Федерации, так и в других юрисдикциях.

2. В целях формирования в бухгалтерской отчетности информации о налоге на прибыль в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 и других федеральных стандартов бухгалтерского учета рекомендуется осуществление в бухгалтерском учете организации процедур, описанных в пунктах 3 – 7 настоящей Рекомендации.

3. Сумма расхода по налогу на прибыль формируется на дебете счета 99 «Прибыли и убытки» (в случае дохода по налогу – по кредиту). Указанная сумма складывается из двух составляющих – текущего налога на прибыль и отложенного налога на прибыль, отражаемых в соответствии с пунктами 4 и 5 настоящей рекомендации. Каждую из составляющих рекомендуется учитывать на отдельном субсчете к счету 99.

4. Сумма текущего налога на прибыль отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Текущий налог на прибыль») в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль организаций»). Указанная сумма определяется в соответствии с требованиями налогового законодательства как сумма налога, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период, соответствующий отчетному периоду. Такая сумма (при отсутствии специфических обстоятельств) соответствует сумме налога, указываемого организацией в ее налоговой декларации по налогу на прибыль за соответствующий период.

5. Сумма отложенного налога на прибыль отражается по дебету или кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Отложенный налог на прибыль») в корреспонденции соответственно с кредитом или дебетом счетов 09 «Отложенные налоговые активы» или 77 «Отложенные налоговые обязательства». Указанная сумма определяется как результат умножения соответствующей налоговой ставки на величину изменений временных разниц за отчетный период в связи с операциями, результаты которых подлежат включению в бухгалтерскую прибыль (убыток). Увеличение налогооблагаемых временных разниц или уменьшение вычитаемых временных разниц за отчетный период приводит к образованию расхода по отложенному налогу, который отражается по дебету счета 99 в корреспонденции с кредитом счета 09 или 77. Увеличение вычитаемых временных разниц или уменьшение налогооблагаемых временных разниц за отчетный период приводит к образованию дохода по отложенному налогу, который отражается по дебету счета 09 или 77 в корреспонденции с кредитом счета 99.

6. В случае изменений временных разниц за отчетный период в связи с операциями, результаты которых не включаются в бухгалтерскую прибыль (убыток), таких как переоценка внеоборотных активов, курсовые разницы по зарубежной деятельности и др., образующийся отложенный налог на прибыль отражается применительно к порядку, предусмотренному пунктом 5 настоящей Рекомендации. При этом вместо счета 99 «Прибыли и убытки» в бухгалтерских записях участвует счет 83 «Добавочный капитал» или другой соответствующий счет, на который относятся результаты самих операций. Так например, увеличение отложенного налогового обязательства в связи с приростом налогооблагаемой временной разницы в результате дооценки основного средства отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» (субсчет «Дооценка основных средств») в корреспонденции соответственно с кредитом счета 77 «Отложенные налоговые обязательства». Отраженный в соответствии с настоящим пунктом отложенный налог на прибыль не учитывается при формировании чистой прибыли за отчетный период, но учитывается при формировании совокупного финансового результата за этот период.

7. В случае изменения временных разниц в связи с ретроспективными изменениями учетной политики или ретроспективным исправлением ошибок, возникающие изменения отложенных налоговых активов или обязательств отражаются дебету или кредиту счетов 09 «Отложенные налоговые активы» или 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции соответственно с кредитом или дебетом счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

## ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

Настоящая Рекомендация сформирована на основании совокупности норм Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» с учетом изменений, внесенных Приказом Минфина России от 20.11.2018 № 236н. Изменения вступают в силу начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 год с возможностью принятия организацией решения о применении изменений до указанного срока.

Предметом настоящей рекомендации являются вопросы организации процесса ведения бухгалтерского учета, в частности записи рассматриваемых операций по счетам бухгалтерского учета, с целью оказания методологической помощи организациям при построении учетного процесса.

Рекомендация не касается дискуссионных вопросов признания, оценки и классификации объектов бухгалтерского учета, требующих толкования требований нормативных правовых актов. В этой связи отсутствует необходимость приведения в «Основах для выводов» аргументации в пользу или против той или иной методологической позиции.

## ПРАКТИЧЕСКИЙ ПРИМЕР ОПРЕДЕЛЕНИЯ РАСХОДА (ДОХОДА) ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ И СВЯЗАННЫХ С НИМ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

### Список изменяющих документов (в ред. Приказа Минфина России от 20.11.2018 N 236н)

#### Базовые данные

При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год организацией "А" в отчете о финансовых результатах отражена прибыль до налогообложения (бухгалтерская прибыль) в размере 150 000 руб. Налоговая база по налогу на прибыль за этот же период составила 280 000 руб. Ставка налога на прибыль составила 20 процентов.

На конец отчетного года балансовая стоимость активов организации суммарно была меньше их стоимости, принимаемой для целей налогообложения на 50 000 руб., а балансовая стоимость обязательств организации превышала их стоимость, принимаемую для целей налогообложения, на 15 000 руб.

На конец предыдущего года балансовая стоимость активов организации превышала их стоимость, принимаемую для целей налогообложения на 70 000 руб., а балансовая стоимость обязательств организации превышала их стоимость, принимаемую для целей налогообложения, на 10 000 руб.

1. Отложенное налоговое обязательство на начало отчетного периода (конец предыдущего периода)

Налогооблагаемые временные разницы - 70 000 (руб.)

Вычитаемые временные разницы - 10 000 (руб.)

Налогооблагаемые временные разницы = 70 000 (руб.) - 10 000 (руб.) = 60 000 (руб.)

Отложенное налоговое обязательство = 60 000 (руб.) x 20 / 100 = 12 000 (руб.)

2. Отложенный налоговый актив на конец отчетного периода

Вычитаемые временные разницы = 50 000 (руб.) + 15 000 (руб.) = 65 000 (руб.)

Отложенный налоговый актив = 65 000 (руб.) x 20 / 100 = 13 000 (руб.)

3. Отложенный налог на прибыль за отчетный период = 13 000 (руб.) - (-) 12 000 (руб.) = 25 000 (руб.)

4. Текущий налог на прибыль = 280 000 (руб.) x 20 / 100 = 56 000 (руб.)

5. Расход по налогу на прибыль за отчетный период = 25 000 (руб.) - 56 000 (руб.) = (-) 31 000 (руб.)

6. Условный расход по налогу на прибыль = 150 000 (руб.) x 20 / 100 = (-) 30 000 (руб.)

7. Постоянный налоговый расход = (-) 31 000 (руб.) - (-) 30 000 (руб.) = (-) 1 000 (руб.)

8. Чистая прибыль

150 000 (руб.) + (-) 31 000 (руб.) = 119 000 (руб.)

или

150 000 (руб.) + (-) 30 000 (руб.) + (-) 1 000 (руб.) = 119 000 (руб.)

**Определено, как заполнять отдельные показатели отчета о финансовых результатах**

Показатель	Как отражать
Расход (доход) по налогу на прибыль с разбивкой на отложенный налог и текущий налог	В качестве <u>статьи</u> , уменьшающей прибыль (убыток) до налогообложения
Налог по операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль (убыток)	В качестве <u>статьи</u> , уменьшающей (увеличивающей) чистую прибыль (убыток) при формировании совокупного финансового результата периода
Разница между суммой текущего налога, исчисленного участником КГН, и суммой, причитающейся с участника (участнику) исходя из условий договора о КГН	<u>Обособленно</u> (обозначать как перераспределение налога внутри КГН)

Изменен состав сведений, которые необходимо отразить в отчетности

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах нужно будет раскрывать информацию:

- об отложенном налоге на прибыль;
- о величинах, объясняющих взаимосвязь между расходом (доходом) по налогу и показателем прибыли (убытка) до налогообложения;
- иную информацию, которая необходима пользователям для понимания характера показателей, связанных с налогом на прибыль организаций.

Зарегистрировано в Минюсте России 25 декабря 2018 г. N 53162

## МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### ПРИКАЗ

от 16 октября 2018 г. N 208н

### ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФСБУ 25/2018 "БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ"

В соответствии со статьей 23, пунктом 2 части 1 статьи 28 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, N 50, ст. 7344; 2017, N 30, ст. 4440), 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; 2012, N 44, ст. 6027), программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 - 2020 гг., утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 18 апреля 2018 г. N 83н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 10 мая 2018 г., регистрационный N 51034), приказываю:

Утвердить Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды".

Утвержден  
приказом Министерства финансов  
Российской Федерации  
от 16.10.2018 N 208н

### ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФСБУ 25/2018 "БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ"

#### 1. Общие положения

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

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

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

3. Настоящий Стандарт не применяется при предоставлении:

- участков недр для геологического изучения, разведки и (или) добычи полезных ископаемых;
- результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, а также материальных носителей, в которых эти результаты и средства выражены;
- объектов концессионного соглашения.

4. Настоящий Стандарт не распространяется на организации государственного сектора.

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

- арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок;

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

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

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

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

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

Классификация объектов учета аренды пересматривается при изменении соответствующего договора аренды.

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

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

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

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

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

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

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

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

-----  
<1> Введен в действие на территории Российской Федерации [приказом](#) Министерства финансов Российской Федерации от 11 июля 2016 г. N 111н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 1 августа 2016 г. N 43044).

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

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

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

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

12. Применение арендатором [пункта 11](#) настоящего Стандарта допускается при одновременном выполнении следующих условий:

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

б) предмет аренды не предполагается предоставлять в субаренду.

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

- а) величину первоначальной оценки обязательства по аренде;
- б) арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты;
- в) затраты арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;
- г) величину подлежащего исполнению арендатором оценочного обязательства, в частности, по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды, восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды.

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

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

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

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

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.

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).

### III. Учет у арендодателя

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

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

- а) условиями договора аренды предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;
- б) арендатор имеет право на покупку предмета аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату реализации этого права;
- в) срок аренды сопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;
- г) на дату заключения договора аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды;
- д) возможность использовать предмет аренды без существенных изменений имеется только у арендатора;
- е) арендатор имеет возможность продлить установленный договором аренды срок аренды с арендной платой значительно ниже рыночной;
- ж) иное обстоятельство, свидетельствующее о переходе к арендатору экономических выгод и рисков, обусловленных правом собственности арендодателя на предмет аренды.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

30. Классификация объекта учета аренды пересматривается в случае изменения договора аренды. Изменение 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.

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

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

а) признает выручку в размере справедливой стоимости предмета аренды;

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

в) списывает переданные в аренду запасы;

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

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

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

37. Проценты, начисляемые по инвестиции в аренду, признаются арендодателем в качестве доходов периода, за который они начислены. Для расчета такого процентного дохода чистая стоимость инвестиции в аренду на начало периода, за который рассчитывается доход, умножается на процентную ставку за такой период, определенную в соответствии с [пунктом 33](#) 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 <2>.

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

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

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

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

#### IV. Раскрытие информации

43. В бухгалтерской (финансовой) отчетности организации раскрывается информация об объектах учета аренды, которая оказывает или способна оказать влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и движение денежных средств. Указанная информация раскрывается в табличной форме, за исключением случаев, когда другая форма раскрытия в большей степени соответствует виду раскрываемой информации.

44. Данные об активах и обязательствах, являющихся объектами учета аренды, представляются в бухгалтерской (финансовой) отчетности развернуто и не подлежат взаимоисключению (взаимозачету).

45. В бухгалтерской (финансовой) отчетности организации подлежит раскрытию с учетом существенности:

- а) характер деятельности организации, связанной с договорами аренды;
- б) проценты, начисленные на задолженность по арендным платежам;
- в) основание и порядок расчета процентной ставки;
- г) допущения, использованные при определении переменных арендных платежей;
- д) доходы и расходы, относящиеся к переменным платежам, которые не учитываются при оценке задолженности по аренде;
- е) затраты, связанные с произведенными улучшениями предмета аренды, и порядок их компенсации;
- ж) потенциальные денежные потоки, обусловленные договором аренды до даты предоставления предмета аренды;
- з) ограничения использования предмета аренды, обусловленные договором аренды (в частности, необходимость соответствия определенным финансовым показателям);
- и) иная информация о влиянии договоров аренды на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и движение денежных средств, необходимая пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия экономических решений.

46. В бухгалтерской (финансовой) отчетности арендатора помимо предусмотренного [пунктом 45](#) настоящего Стандарта подлежит раскрытию с учетом существенности:

- а) факт использования арендатором права, предусмотренного [пунктом 11](#) настоящего Стандарта, с описанием характера договоров аренды, в отношении которых он применяется;
- б) в отношении права пользования активом - информация, подлежащая раскрытию в отношении соответствующих предмету аренды активов (основных средств, инвестиционной недвижимости);
- в) расходы и будущие арендные платежи арендатора в случае использования арендатором возможности, предусмотренной [пунктом 11](#) настоящего Стандарта, с обособленным раскрытием расходов и будущих арендных платежей, относящихся к договорам аренды со сроком аренды не более 12 месяцев;
- г) затраты арендатора, понесенные в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;
- д) информация о пересмотре фактической стоимости и обязательства по аренде.

47. В бухгалтерской (финансовой) отчетности арендодателя помимо предусмотренного [пунктом 45](#) настоящего Стандарта подлежит раскрытию с учетом существенности:

- а) сверка валовой и чистой стоимости инвестиций в неоперационную (финансовую) аренду;
- б) информация о значительных изменениях чистой стоимости инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду;
- в) характер и порядок расчета негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды;
- г) потенциальные денежные потоки, обусловленные гарантиями выкупа предмета аренды по окончании срока аренды;
- д) распределение, причитающихся арендодателю арендных платежей по срокам погашения с отражением номинальных сумм арендных платежей для первых пяти лет отдельно по каждому году, для оставшегося периода - в общей сумме;
- е) доходы и расходы от выбытия предмета аренды;
- ж) общая сумма дохода по операционной аренде с выделением дохода, относящегося к переменным арендным платежам;
- з) порядок управления рисками, связанными с правами на предмет аренды.

#### 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.

Приказом Минфина России от 16 октября 2018 г. N 208н утвержден Федеральный [стандарт](#) бухгалтерского учета "Бухгалтерский учет аренды". Цель ФСБУ 25/2018 - определить требования к формированию информации об объектах, возникающих при получении (предоставлении) в аренду имущества, в бухгалтерском учете организации.

[ФСБУ 25/2018](#) разработан на основе [МСФО \(IFRS\) 16](#) "Аренда", введенного в действие на территории Российской Федерации [приказом](#) Минфина России от 11 июля 2016 г. N 111н.

#### Основные новации

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

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

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

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

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

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

#### Вступление Стандарта в действие

**Организация обязана начать применять [ФСБУ 25/2008](#), начиная с бухгалтерской отчетности за 2022 г. Вместе с тем организация вправе принять решение о досрочном применении этого стандарта, в том числе начиная с отчетности за 2019 г.**

#### Переходные положения

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

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

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

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

Департамент регулирования  
бухгалтерского учета,  
финансовой отчетности  
и аудиторской деятельности  
Минфина России

#### **СТАНДАРТ БУХУЧЕТА АРЕНДЫ: КАК УЧИТЫВАТЬ ОБЪЕКТЫ ПО НОВЫМ ПРАВИЛАМ**

Исключительные права на представленный материал принадлежат АО "Консультант Плюс".

Материал подготовлен с использованием правовых актов по состоянию на 28.12.2018.

Минфин утвердил [ФСБУ 25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды". Документ [устанавливает](#), как вести учет арендатору и арендодателю, а также как раскрыть информацию в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

[Предполагается](#), что в обязательном порядке стандарт нужно будет применять с 2022 года. Учитывать объекты аренды по-новому можно и раньше, но это следует раскрыть в бухотчетности.

Организации госсектора данный стандарт [не применяют](#).

Ниже рассмотрим новые правила, как если бы стандарт уже применялся.

Кто и когда должен применять новшества

Стандарт [применяют](#) стороны договоров аренды, субаренды и иных договоров, по которым имущество предоставляется во временное пользование. Стороны договора лизинга могут использовать стандарт [вне зависимости](#) от наличия в договоре условия о том, на чем балансе учитывается имущество.

[Не нужно применять](#) стандарт при предоставлении:

- участков недр для геологического изучения, разведки или добычи полезных ископаемых;
- результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, а также материальных носителей, в которых они выражены;
- объектов концессионного соглашения.

Объект [учитывают](#) по стандарту, когда одновременно выполнены следующие условия:

- срок аренды определен;
- предмет аренды может быть идентифицирован, то есть он определен в договоре, и арендодатель не вправе его заменить в течение срока аренды;
- арендатор может получать экономические выгоды от использования объекта в течение срока аренды;
- арендатор вправе определять, как и для какой цели он использует предмет аренды в той степени, в которой это не предопределено техническими характеристиками.

Если указанные условия не соблюдены, то объект следует учитывать по правилам других федстандартов.

Классифицировать объект аренды следует на наиболее раннюю из дат:

- дату его предоставления арендатору;
- дату заключения договора аренды.

При изменении договора классификацию пересматривают.

Что следует включать в состав арендных платежей

Стандарт определяет платежи, которые включают в арендные. Это платежи, которые установлены договором аренды, за вычетом возмещаемых налогов. К ним можно отнести:

- платежи в твердой сумме, которые вносятся периодически или единовременно, за вычетом отдельных платежей, в том числе возмещения расходов арендатора арендодателем;
- переменные платежи, которые зависят от ценовых индексов или процентных ставок и определены на дату предоставления предмета аренды;
- справедливую стоимость другого встречного предоставления, которая также определена на дату предоставления предмета аренды;
- платежи по договору, связанные с продлением или сокращением срока аренды, если такое изменение учитывается при расчете этого срока;
- платежи, которые связаны с правом выкупа предмета аренды арендатором, если он намерен воспользоваться этим правом;
- суммы, подлежащие оплате или получению в связи с гарантиями выкупа предмета аренды к концу срока аренды.

Справедливую стоимость определяют по правилам МСФО.

Срок аренды рассчитывают исходя из положений договоров аренды, возможности изменять эти сроки, а также из условия и намерения реализовать такие возможности. Срок аренды может быть пересмотрен. Возникшие в связи с этим корректировки отражают как изменения оценочных значений.

Как будет вести учет арендатор

Стандарт предусматривает два способа учета арендованного имущества.

#### **Первый способ**

Арендатор на дату начала аренды признает право пользования активом по фактической стоимости. Одновременно он учитывает обязательство по аренде.

Что включает в себя фактическая стоимость права пользования активом, представлено в таблице.

<b>Вид затрат</b>	<b>Арендатор, применяющий общий порядок</b>	<b>Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета</b>
Величина первоначальной оценки обязательства по аренде	+	+
Арендные платежи, которые осуществлены на дату предоставления предмета аренды или до такой даты	+	+
Затраты арендатора, связанные с поступлением предмета аренды и приведением его в пригодное для использования состояние в запланированных целях	+	- <1>
Величина оценочного обязательства (по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды и др.), которое должно быть исполнено арендатором. Возникновение данного обязательства обусловлено получением предмета аренды	+	- <1>

<1> Данные затраты арендатор признает текущими расходами.

Право пользования активом нужно амортизировать. Срок полезного использования не должен превышать срока аренды, если не предполагается переход к арендатору права собственности на предмет аренды.

Обязательство по аренде первоначально соответствует приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату оценки. Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета, может оценивать его как сумму номинальных величин будущих арендных платежей на дату оценки.

После принятия к учету величину обязательства по аренде арендатор увеличивает на начисляемые проценты и уменьшает на уплаченные арендные платежи.

Проценты он отражает в расходах, за исключением тех, которые включает в стоимость актива.

Фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде могут быть пересмотрены в случаях изменения:

- условий договора аренды;
- намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое ранее предполагалось;
- размера арендных платежей (например, наступили обстоятельства, от которых зависит переменная часть платежа).

Изменение величины обязательства по аренде относят на стоимость права пользования активом. Если уменьшение обязательства по аренде больше балансовой стоимости права пользования активом, то разницу включают в текущие доходы.

При полном или частичном прекращении договора балансовая стоимость права пользования активом и обязательства по аренде списываются в соответствующей части. Возникающую при этом разницу следует [признать](#) в качестве дохода или расхода.

**Второй способ**

Арендатор [учитывает](#) арендные платежи равномерно в течение срока аренды как расход. Может быть применен и иной подход, который отражает характер использования экономических выгод от предмета аренды. При этом право пользования активом и обязательство по аренде признавать [не нужно](#).

Использовать данный способ можно не всегда, а только в одном из следующих [случаев](#):

- срок аренды - не более 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды;
- рыночная стоимость предмета аренды без учета износа (стоимость аналогичного нового объекта) - не более 300 тыс. руб. Арендатор может получать экономические выгоды от объекта преимущественно независимо от других активов;

- арендатор вправе применять упрощенный бухгалтер.

При этом должны быть выполнены одновременно следующие [условия](#):

- договором не предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору;
- отсутствует возможность выкупа объекта по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату выкупа;
- предмет аренды не предполагается предоставлять в субаренду.

**Как будет вести учет арендодатель**

Для арендодателя стандарт также [предусматривает](#) два способа учета арендованного имущества: как объект учета операционной или неоперационной (финансовой) аренды. Арендодателю следует классифицировать объекты по каждому договору. При этом содержание договора имеет приоритет перед формой.

Классификация объекта учета	Операционная аренда	Неоперационная (финансовая) аренда
Признаки	Выгоды, а также риски, которые связаны с правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель	Выгоды, а также риски, которые связаны с правом собственности арендодателя на предмет аренды, переходят к арендатору

**Первый способ**

Для классификации объекта в качестве объекта учета операционной аренды должно [присутствовать](#) любое из следующих обстоятельств:

- срок аренды существенно меньше периода, в течение которого объект будет пригоден к использованию;
- предметом аренды является объект, который имеет неограниченный срок использования, потребительские свойства его со временем не меняются;
- на дату предоставления предмета аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей намного меньше справедливой стоимости объекта;
- иное обстоятельство, которое свидетельствует, что экономические выгоды и риски несет арендодатель.

При операционной аренде арендодатель [не изменяет](#) порядок учета актива после передачи его в аренду, за исключением изменения оценочных значений. Доходы от аренды признаются равномерно. Может быть выбран и [другой подход](#), если он лучше отражает характер использования выгод от аренды.

Организация-арендодатель, которая вправе использовать упрощенные способы учета, [может учитывать](#) все объекты как объекты учета операционной аренды, за исключением следующих случаев:

- условиями договора предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;
- арендатор вправе купить предмет аренды по цене намного ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права.

**Второй способ**

Для классификации объекта в качестве объекта учета неоперационной (финансовой) аренды должно [присутствовать](#) любое из следующих обстоятельств:

- условиями договора предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;
- арендатор вправе купить предмет аренды по цене намного ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права;
- срок аренды сопоставим с периодом, когда объект будет годен к использованию;
- на дату заключения договора приведенная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды;
- предмет аренды может быть использован без существенных изменений только арендатором;
- арендатор может продлить срок аренды по договору с арендной платой намного ниже рыночной;
- иное обстоятельство, которое свидетельствует о переходе к арендатору выгод и рисков, обусловленных правом собственности арендодателя на предмет аренды.

На дату предоставления предмета аренды арендодатель [отражает](#) в учете инвестицию в аренду в размере ее чистой стоимости. Эту стоимость он [определяет](#) путем дисконтирования валовой стоимости инвестиции по процентной ставке, по которой приведенная валовая стоимость на дату предоставления предмета аренды равна сумме:

- справедливой стоимости предмета аренды;
- затрат арендодателя в связи с договором аренды.

Валовая стоимость инвестиции в аренду [рассчитывается](#) как сумма будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды.

Затраты, связанные с договором аренды, арендодатель [включает](#) в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере их осуществления. Если до сдачи в аренду предмет аренды учитывался как запас, то на дату предоставления предмета аренды арендодатель [списывает](#) запасы и одновременно признает:

- выручку в размере справедливой стоимости предмета аренды;
- актив в размере чистой стоимости инвестиции в аренду;
- расходы в размере списанной стоимости запасов за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды;
- затраты, связанные с договором.

На дату предоставления предмета аренды арендодатель **включает** справедливую стоимость предмета аренды в чистую стоимость инвестиции. Одновременно эту стоимость необходимо:

- отнести на расчеты с поставщиком - в случае договора лизинга;
- списать переданный в аренду актив - в иных случаях, если предмет аренды признавался в составе активов.

Возникшую разницу следует отнести на доходы (расходы) того периода, когда признана инвестиция в аренду.

Чистая стоимость инвестиции в аренду после начала аренды увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически полученных арендных платежей.

Проценты, начисляемые по инвестиции в аренду, признаются арендодателем в качестве доходов периода, за который они начислены.

Чистую стоимость инвестиции в аренду **проверяют** на обесценение по МСФО.

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

При возврате предмета аренды арендодатель **принимает** его к учету в качестве актива, при этом оставшаяся чистая стоимость инвестиции в аренду списывается.

#### **Как будет вести учет субарендодатель**

Арендатор (промежуточный арендодатель) **определяет** объекты учета исходя из условий договора аренды. Он классифицирует объекты учета субаренды как объекты учета операционной аренды при соблюдении следующих условий:

- он вправе применять упрощенные способы учета;
- будучи арендатором, он **определил** первоначальную оценку обязательства по аренде как сумму номинальных величин будущих арендных платежей на дату этой оценки.

Что делать арендодателю при изменении условий договора

Классификация объекта учета аренды **пересматривается** при изменении договора аренды.

Если при изменении договора возникают новые объекты бухучета, то арендодатель **должен** их учесть в качестве новых объектов учета аренды в следующих случаях:

- объекты учета аренды изначально классифицированы им как объекты учета операционной аренды;
- объекты учета аренды изначально классифицированы как объекты учета неоперационной (финансовой) аренды, но вступление в силу изменений договора привело бы на дату его заключения к классификации объектов как объектов учета операционной аренды.

Какую информацию нужно раскрывать в бухгалтерской (финансовой) отчетности

В отчетности, начиная с которой применяется стандарт, организация **раскрывает** примененный ею порядок изменения учетной политики.

В отчетности должна быть **раскрыта** информация об объектах учета аренды, которая оказывает или может оказать влияние на финансовое положение организации, финрезультаты и движение денег. Как правило, указанная информация отражается в табличной форме.

Данные об активах и обязательствах по договорам аренды **показывают** развернуто.

В отчетности необходимо **раскрыть** с учетом существенности:

- характер арендной деятельности;
- проценты, начисленные на задолженность по аренде;
- основание и порядок расчета процентной ставки;
- допущения для определения переменных арендных платежей;
- доходы и расходы по переменным платежам, которые не учитывают при оценке задолженности по аренде;
- затраты на улучшение предмета аренды и порядок их компенсации;
- потенциальные денежные потоки, обусловленные договором аренды до даты предоставления предмета аренды;
- ограничения использования предмета аренды, обусловленные договором (например, необходимость соответствовать определенным финансовым показателям);
- иную информацию о влиянии договоров аренды на финансовое положение, финрезультаты и движение денег.

Кроме указанной информации, **арендатор** и **арендодатель** должны отразить допинформацию, учитывая ее существенность.

#### **Как учесть переходные положения с началом применения стандарта**

Организации должны **отражать** последствия изменения учетной политики, связанные с переходом на новый порядок учета, ретроспективно. Однако есть исключения. Представим их в таблице.

<b>На кого распространяется исключение</b>	<b>Суть исключения</b>
<a href="#">Арендатор</a>	Может не применять ретроспективный пересчет. Вместо этого по каждому договору единовременно признает на конец года перед применением нового стандарта право пользования активом и обязательство по аренде. Разницу относит на нераспределенную прибыль. Право пользования активом соответствует его справедливой стоимости, а обязательство по аренде - остатку не уплаченных арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор мог бы привлечь заем на сопоставимых с договором аренды условиях
<a href="#">Арендатор и арендодатель</a>	Могут не применять стандарт по договорам, исполнение которых истекает до конца года, начиная с того года, с отчетности за который применяется стандарт
<a href="#">Арендатор и арендодатель, которые ведут упрощенный бухучет</a>	Могут учитывать аренду по-новому только по договорам, исполнение которых начинается с 2022 года

Принята

Комитетом по рекомендациям 2018-06-07

Утверждена в итоговой редакции 2018-10-05

**РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-92/2018-КпР  
«ПРАВО ПОЛЬЗОВАНИЯ АКТИВОМ»**

**ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

Порядок формирования учетной политики в условиях отсутствия способов в ФСБУ регулируется пунктом 7.1 ФСБУ 1/2008, в соответствии с которым по иерархии используемых источников в первую очередь необходимо применять МСФО.

В соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда» в бухгалтерском учете арендатора признается в качестве актива право пользования. Пункт 47 МСФО (IFRS) 16 «Аренда» предусматривает два способа представления в бухгалтерском балансе такого права пользования:

1-й способ: представлять отдельно от других активов;

2-й способ: включать в ту же статью, по которой представлялись бы соответствующие активы, если бы они находились в собственности с раскрытием информации в примечаниях.

В связи с вышеизложенным возникает вопрос корректного представления активов в форме права пользования в бухгалтерском балансе. В частности, должны ли такие активы (с учетом существенности) представляться в качестве самостоятельной статьи бухгалтерского баланса либо включаться в состав основных средств наряду с собственными основными средствами или другого соответствующего вида активов.

Данный вопрос сохранит актуальность и после принятия ФСБУ «Аренда», поскольку проект этого стандарта содержит положения, аналогичные МСФО 16.

**РЕШЕНИЕ**

1. Права пользования, возникающие у арендатора из договоров аренды, представляются в бухгалтерском балансе в качестве самостоятельной статьи в группе статей «Основные средства», если иное не установлено в пункте 2 настоящей Рекомендации.

2. Права пользования, возникающие у арендатора из договоров аренды, могут представляться в бухгалтерском балансе вместе с собственными основными средствами без выделения в самостоятельную статью в следующих случаях:

а) договором аренды предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору в конце срока аренды;

б) договором аренды предусмотрено право арендатора на выкуп предмета аренды в конце срока аренды на таких условиях, исходя из которых можно быть уверенным, что при отсутствии непредвиденных обстоятельств арендатор воспользуется этим правом;

с) справедливая стоимость предмета аренды, которую он предположительно будет иметь в конце срока аренды, несравнимо мала по сравнению с его справедливой стоимостью в начале аренды.

3. Способ представления прав пользования раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу. При применении способа представления, указанного в пункте 2 настоящей рекомендации, организация раскрывает статью активов бухгалтерского баланса, в составе которой представлены права пользования.

**ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

Для пользователя бухгалтерской (финансовой) отчетности представляет интерес видеть права аренды обособленно от собственных основных средств в тех случаях, когда характер и условия извлечения экономических выгод отличаются для арендованных и собственных объектов. В тех случаях, когда указанные характер и условия одинаковы, необходимость разделения арендованных и собственных объектов отсутствует.

Основным отличием в характере и условиях извлечения экономических выгод для арендованных и собственных объектов является ограничение в сроке эксплуатации объекта условиями договора. Арендованные объекты не могут использоваться дольше, чем предусмотрено договором аренды, в то время как собственные объекты могут использоваться их собственником неограниченно по его усмотрению.

Такое ограничение актуально в тех случаях, когда к концу срока аренды объект будет по-прежнему иметь значительную стоимость. И в части этой стоимости арендатор не сможет воспользоваться экономическими выгодами от объекта, поскольку его придется вернуть арендодателю. Соответственно указанное ограничение не актуально в случаях, когда в конце срока аренды право собственности на предмет аренды переходит к арендатору, поскольку арендатор имеет возможность извлекать экономические выгоды от такого объекта без ограничений так же, как от собственного объекта. Также указанное ограничение не актуально в случае, когда на момент окончания аренды подлежащий возврату объект уже не будет обладать стоимостью, существенной настолько, чтобы необходимость возврата имела значение с точки зрения извлечения экономических выгод.

В соответствии с п.47 МСФО 16:

**Представление**

47 Арендатор должен либо представлять в отчете о финансовом положении, либо раскрывать в примечаниях следующую информацию:

(а) активы в форме права пользования **отдельно** от прочих активов. Если арендатор не представляет активы в форме права пользования **отдельно** в отчете о финансовом положении, арендатор должен:

(i) **включать активы в форме права пользования в ту же статью**, по которой представлялись бы соответствующие базовые активы, если бы они находились в собственности; и

(ii) раскрывать информацию о том, какие статьи в отчете о финансовом положении включают такие активы в форме права пользования.

(б) обязательства по аренде **отдельно** от прочих обязательств. Если арендатор не представляет обязательства по аренде **отдельно** в отчете о финансовом положении, арендатор должен раскрывать информацию о том, какие статьи в отчете о финансовом положении включают такие обязательства

**- Рекомендация Р-97/2018-КпР «Первое применение ФСБУ 25»**

**ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

В 2018 году вступает в силу ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды».

Обязательное применение ФСБУ 25 начинается с отчетности за 2022 год. Досрочное применение возможно с любой отчетности до 2022 года: с отчетности за 2018, 2019, 2020 или 2021 год.

До вступления в силу ФСБУ 25 практика бухгалтерского учета арендных отношений в РФ была многообразна и существенно отличалась от требований, установленных новым ФСБУ. Как правило, порядок бухгалтерского учета определялся непосредственно сторонами договора путем включения в него положений о «балансодержателе» предмета аренды (лизинга). При этом в большей части случаев балансодержателем назначался арендодатель. В результате у организаций-арендаторов предметы аренды в основном не отражались в качестве права пользования активом, или в качестве какого-либо другого актива. Вопрос оценки этих активов, следовательно, не был актуален. У организаций-арендодателей иначе оценивались доходные вложения в материальные ценности и права

требования к арендаторам. Даже в случае отражения предмета аренды на балансе арендатора его стоимость часто определялась исходя из номинальной, а не дисконтированной стоимости арендных платежей, и таким же образом определялась сумма задолженности по аренде.

Новый ФСБУ 25 кардинально изменил подходы к бухгалтерскому учету аренды, что требует существенного изменения учетной политики каждого экономического субъекта применительно к договорам аренды.

В этой связи возникают ВОПРОСЫ на дату перехода на новый стандарт:

- какие договоры должны быть учтены при первом применении ФСБУ;
- какие активы и обязательства должны быть признаны у каждой из сторон договора;
- в какой оценке должны быть отражены вновь признанные активы и обязательства;
- как должна быть откорректирована стоимость ранее признанных активов и обязательств;
- каким образом должны быть изменены сравнительные показатели за предшествующий период.

## **РЕШЕНИЕ**

**1.** Организация принимает решение, с какого года начать применять ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (далее – Стандарт). Организация может принять решение о применении Стандарта, начиная с отчетности за 2018, 2019, 2020, 2021 или 2022 год. При принятии такого решения организация должна определить порядок первого применения Стандарта и раскрыть его в пояснениях к отчетности.

**2.** В случае если организация до начала применения Стандарта учитывала аренду в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности на основании п.7.1 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», корректировка каких-либо показателей бухгалтерского учета и применение каких-либо переходных процедур не потребуется (за исключением арендатора, применявшего IAS 17 (а не IFRS 16) к договорам операционной аренды), необходимости в применении настоящей Рекомендации нет. Такая организация может сохранить прежний порядок учета. Соответственно пункты 3 – 9 настоящей Рекомендации предназначены для организаций, учитывавших аренду исходя из сложившейся практики и не применявших п.7.1 ПБУ 1/2008.

**3.** С целью начала применения Стандарта организация должна выделить в своей деятельности договоры, в отношении которых требуется применение Стандарта. При этом следует принимать во внимание приоритет экономического содержания условий договора над его юридической формой. Так, договор, имеющий в названии и в тексте слова «аренда» или «лизинг», не всегда по существу определяет своими условиями реальные арендные отношения. И наоборот, договор, не являющийся по форме арендным, может по существу определять своими условиями реальные арендные отношения. Для выявления наличия в условиях договора по существу арендных отношений следует проверить соблюдение условий классификации объектов учета аренды, установленных пунктом 5 Стандарта. В случае недостаточности этих условий или неоднозначности их применения к конкретному договору целесообразно использовать также порядок оценки, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды, установленный МСФО (IFRS) 16 «Аренда», в частности, определение аренды в Приложении А, а также параграфы 9 – 11 и В9 – В33.

**4.** Организация принимает решение о применении либо неприменении ею Стандарта в отношении договоров, исполнение которых истечет до конца отчетного года, начиная с которого она решила применять Стандарт. В случае принятия решения о неприменении Стандарта в отношении таких договоров каких-либо переходных процедур не потребуется. В частности, организация в части таких договоров может не признавать какие-либо активы и обязательства и не пересчитывать балансовую стоимость ранее признанных активов и обязательств на дату начала применения Стандарта и на дату начала предшествующего года, а также не корректировать какие-либо показатели отчета о финансовых результатах как за отчетный, так и за предшествующий год.

**5.** Арендатор принимает решение о применении либо неприменении им упрощенного порядка учета, предусмотренного пунктом 11 Стандарта. Такой порядок предусмотрен для всех арендаторов в отношении договоров краткосрочной аренды и (или) аренды имущества низкой стоимости, а для арендаторов, имеющих право на применение упрощенных способов бухгалтерского учета, – в отношении любых договоров. Указанный порядок учета применяется при соблюдении условий, установленных в пункте 12 Стандарта. Арендатор выделяет договоры, в отношении которых им принято решение применения упрощенного порядка учета. Арендатору не потребуется применение каких-либо переходных процедур в отношении таких договоров в связи с началом применения Стандарта, за исключением маловероятных случаев, когда арендатор до применения Стандарта применял в отношении таких договоров специфические не распространенные на практике способы учета.

**6.** Из числа договоров, в отношении которых требуется применение Стандарта, арендодатель выделяет договоры операционной аренды. При этом используются условия классификации, установленные пунктами 26 – 29 Стандарта. В случае недостаточности этих условий или неоднозначности их применения к конкретному договору целесообразно использовать также порядок классификации аренды, установленный в параграфах 61 – 66 и В53 – В58 МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Арендодателю не потребуется применение каких-либо переходных процедур в отношении договоров операционной аренды в связи с началом применения Стандарта, за исключением маловероятных случаев, когда арендодатель до применения Стандарта применял в отношении договоров операционной аренды специфические не распространенные на практике способы учета (например, учет предмета операционной аренды на балансе арендатора).

**7.** Арендатор принимает решение о применении либо неприменении им упрощенного порядка признания и оценки права пользования активом и обязательства по аренде в отношении договоров, действующих на дату начала применения Стандарта. В случае принятия решения о применении указанного порядка арендатор признает одновременно на дату начала применения Стандарта право пользования активом и обязательство по аренде. При этом право пользования активом принимается равным его справедливой стоимости, а обязательство 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 на дату начала применения Стандарта. Если исходя из условий договора переход права собственности на предмет договора в конце аренды не предполагается, то арендатор использует опровержимую презумпцию о равенстве балансовых стоимостей обязательства по аренде и права пользования активом на дату начала применения Стандарта. Если исходя из условий договора предполагается получение арендатором права собственности на предмет договора в конце аренды, то в качестве справедливой стоимости права пользования активом арендатор принимает справедливую стоимость предмета аренды на дату начала применения Стандарта. Если до применения стандарта предмет аренды учитывался на балансе арендатора, то вместо признания актива и обязательства арендатор делает соответствующую корректировку их стоимостей. Любые разницы, возникающие в связи с осуществлением изложенных выше процедур, относятся на нераспределенную прибыль. Учет права пользования активом и обязательства по аренде в течение отчетного года, начиная с которого применяется Стандарт, осуществляется в порядке, предусмотренном Стандартом. При этом ретроспективное влияние на какие-

либо другие объекты бухгалтерского учета не признаются, сравнительные данные за предшествующий год не пересчитываются.

8. Если иное не указано в пунктах 3 – 7 настоящей Рекомендации, организация применяет Стандарт ретроспективно. Для этого на дату начала применения Стандарта балансовая стоимость всех активов и обязательств, затрагиваемых положениями Стандарта, корректируется (с учетом признания новых объектов и списания ранее признанных объектов) до той стоимости, которая должна была бы сформироваться в бухгалтерском учете на указанную дату, если бы Стандарт применялся всегда. Итоговая разница относится на нераспределенную прибыль. Дальнейший учет всех объектов, в том числе в течение отчетного года, начиная с которого применяется Стандарт, осуществляется в порядке, предусмотренном Стандартом. При составлении бухгалтерской отчетности за год, начиная с которого применяется Стандарт, помимо вышеизложенного также корректируются соответствующим образом (без осуществления бухгалтерских проводок) показатели бухгалтерского баланса по состоянию на начало предшествующего года, а также показатели финансовых результатов за предшествующий год.

9. Пересчет данных бухгалтерского учета, изложенный в пункте 8 настоящей Рекомендации, может не потребоваться (помимо случаев, указанных в пунктах 2 – 7 настоящей Рекомендации) также в случае, если до начала применения Стандарта предмет аренды учитывался на балансе арендатора, и при этом порядок учета актива (касается только арендатора) и задолженности по арендным платежам (касается обеих сторон) соответствовал с учетом ответственности порядку учета аналогичных объектов, предусмотренному Стандартом.

## **ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

В соответствии с разделом V ФСБУ 25/2018:

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 одновременно 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.

### **Проекты федеральных стандартов (период вступления 2020 год):**

**ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»  
(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)**

## **ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

### **I. Общие положения**

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

2. Настоящий Стандарт не применяется организациями государственного сектора.

Настоящий Стандарт может не применяться организацией, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, при условии, что такая организация является микропредприятием и (или) характер деятельности организации не предполагает наличие существенных остатков запасов. При этом затраты, которые в соответствии с настоящим Стандартом должны были бы включаться в стоимость запасов, признаются расходом периода, в котором были понесены.

Настоящий Стандарт может не применяться в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд, при условии, что затраты на их приобретение (создание) признаются расходами периода, в котором они были понесены, и раскрыты данного факта в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

3. В целях 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, топливо, материалы, запасные части, предназначенные для использования при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг;
- б) инструменты, инвентарь, спецодежда, спецоснастка, оборудование, тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг;
- в) готовая продукция, предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации;
- г) товары, приобретенные у других лиц, и предназначенные для перепродажи в ходе обычной деятельности организации;
- д) переданные покупателю (перевозчику) товары, продукция, в отношении которых организация еще не признала соответствующую выручку;
- е) затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, полуфабрикаты собственного производства;
- ж) затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг, в отношении которых организация еще не признала соответствующую выручку;
- з) объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для целей продажи в ходе обычной деятельности организации;

и) объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для целей продажи в ходе обычной деятельности организации.

4. Запасами не являются:

- а) сырье, материалы, продукция и другие объекты, предназначенные для использования при создании внеоборотных активов организации;
- б) животные и растения, используемые для получения сельскохозяйственной продукции;
- в) финансовые активы, включая предназначенные для перепродажи;
- г) материальные ценности других лиц, находящиеся у организации в связи с оказанием ею услуг этим лицам по закупке, хранению, транспортировке, переработке, продаже и осуществлению иных действий с такими ценностями (по договорам комиссии, агентирования, ответственного хранения, переработки давальческого сырья, экспедиции, транспортировки и др.).

5. Настоящий Стандарт применяется также для учета внеоборотных активов (за исключением финансовых активов), использование которых прекращено и возобновление их использования не предполагается в связи с принятием решения об их продаже (далее – долгосрочные активы к продаже). Долгосрочными активами к продаже считаются также предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции. Долгосрочные активы к продаже учитываются в качестве оборотных активов обособленно от запасов.

6. В настоящем Стандарте используются термины в следующих значениях:

Себестоимость запасов – определяемая в соответствии с настоящим Стандартом сумма фактических затрат, понесенных с целью извлечения экономических выгод от запасов.

Чистая стоимость продажи запасов – предполагаемая цена, по которой организация способна продать запасы в том виде, в котором организация обычно их продает, за вычетом предполагаемых затрат необходимых для завершения производства и переработки запасов, подготовки их к продаже и осуществления продажи.

## II. Признание и единица учета

7. Запасы признаются в качестве актива в тот момент, когда организацией понесены связанные с этими запасами затраты, при соблюдении условий, установленных пунктом 8 настоящего Стандарта. Под затратами понимается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) у нее обязательств. При этом не считается затратами предоплата (уплата денежных средств авансом) поставщику (подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления товаров, выполнения работ, оказания услуг.

В целях настоящего Стандарта к осуществлению организацией затрат приравнивается выпуск ею собственных долевых инструментов (эмиссия акций, увеличение уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда и т.п.), а также получение некоммерческой организацией имущества в качестве целевого финансирования или безвозмездное получение коммерческой организацией имущества от ее акционеров, собственников, участников, учредителей (в том числе при передаче государственного или муниципального имущества унитарному предприятию), вне зависимости от изменений при этом уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда.

8. Запасы признаются в качестве актива при одновременном соблюдении следующих условий:

- а) существует высокая вероятность, что понесенные затраты обеспечат организации получение в будущем экономических выгод (цели деятельности некоммерческой организации);
- б) сумма понесенных затрат или приравниваемая к ней величина может быть определена.

9. Единица учета запасов устанавливается организацией таким образом, чтобы обеспечить формирование в бухгалтерском учете необходимой информации о запасах в зависимости от их вида. Единицей учета запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа, отдельный объект. Единицы учета запасов, определенные изначально при их признании, могут впоследствии изменяться исходя из новых обстоятельств.

## III. Оценка при признании

10. Запасы признаются по себестоимости (за исключением случая, указанного в пункте 25 настоящего Стандарта). В себестоимость запасов включаются фактические затраты на их приобретение, заготовку, переработку, производство, доставку до места их использования или продажи, приведение в состояние, необходимое для их использования или продажи. Себестоимость запасов формируется на всех стадиях операционного цикла организации по мере осуществления соответствующих затрат, в отношении которых соблюдаются условия, установленные пунктом 8 настоящего Стандарта.

11. При приобретении запасов в их себестоимость включаются непосредственно связанные с их приобретением:

- а) суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате поставщику, определяемые с учетом особенностей, предусмотренных пунктами 12 – 15 настоящего Стандарта;
- б) затраты на уплату невозмещаемых в соответствии с законодательством сумм налогов, таможенных пошлин и сборов;
- в) вознаграждения, уплачиваемые за посреднические и иные услуги;
- г) иные затраты.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может считать себестоимостью приобретенных запасов цену поставщика без учета особенностей, предусмотренных пунктами 12, 13 настоящего Стандарта, и без включения затрат, указанных в пункте 18 настоящего Стандарта. При этом затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов (помимо цены поставщика), признаются расходом периода, в котором были понесены.

12. Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате поставщику, включаются в себестоимость запасов с учетом всех скидок, уступок, премий, и иных поощрений, предоставляемых организации в связи с приобретением запасов, 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, себестоимость запасов формируется исходя из суммы, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной подлежащих уплате в будущем денежных средств учитывается в порядке, установленном для учета процентных затрат в течение периода отсрочки (рассрочки).

14. При приобретении организацией запасов по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, себестоимостью запасов считается (в соответствующей части) справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг.

Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном международными стандартами финансовой отчетности.

В случае невозможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг себестоимостью приобретаемых запасов считается их справедливая стоимость.

При невозможности определения справедливой стоимости как передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг, так и приобретаемых запасов их себестоимостью считается балансовая стоимость передаваемых активов, фактические затраты на выполнение работ, оказание услуг. Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может определять себестоимость запасов указанным образом вне зависимости от возможностей определения справедливой стоимости.

15. Себестоимостью запасов, которые коммерческая организация получает от своих акционеров, собственников, участников, учредителей (в том числе при передаче государственного или муниципального имущества унитарному предприятию) или некоммерческая организация получает в качестве целевого финансирования, считается их справедливая стоимость. В случае невозможности определения указанной стоимости запасы не признаются в связи с несоблюдением условия признания, предусмотренного пунктом 8 настоящего Стандарта.

16. Себестоимостью запасов, остающихся от выбытия, в том числе частичного, основных средств и других внеоборотных активов, или извлекаемых в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции и иных аналогичных действий, считается наименьшая из следующих величин:

а) стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, используемые организацией в своем операционном цикле;

б) сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, фактически понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением запасов, приведением их в состояние, необходимое для их использования.

17. Себестоимостью долгосрочных активов к продаже, указанных в пункте 5 настоящего Стандарта, на момент переклассификации соответствующих внеоборотных активов считается балансовая стоимость переклассифицированных внеоборотных активов.

18. В себестоимость запасов также включаются:

а) затраты на заготовку и доставку запасов до места использования;

б) затраты на доведение запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях и (или) продаже, в том числе затраты на доработку, улучшение свойств, сортировку, фасовку, упаковку, придание товарного вида, доставку до места продажи;

в) затраты на получение информационных и консультационных услуг в связи с приобретением и (или) созданием запасов;

г) величина возникшего при приобретении или создании запасов оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды на занимаемом ими участке;

д) связанные с запасами проценты и другие долговые затраты, которые в установленном порядке подлежат включению в стоимость актива.

19. В себестоимость запасов при их создании, производстве, переработке на разных стадиях операционного цикла организации включаются затраты, непосредственно связанные с осуществлением и обеспечением производственного процесса (стоимость сырья и материалов, вознаграждения работникам и связанные с ними социальные выплаты, оплата услуг третьих лиц, амортизация внеоборотных активов, затраты на содержание и обслуживание внеоборотных активов и др.).

В случае, если результатом производства является выпуск более одного вида продукции (работ, услуг), те затраты, которые не могут быть отнесены на производство конкретного вида продукции (работ, услуг), распределяются между этими видами установленным организацией обоснованным способом.

20. В себестоимость запасов не включаются:

а) возмещаемые в соответствии с законодательством косвенные налоги (налог на добавленную стоимость, акцизы);

б) затраты, обусловленные ненадлежащей организацией производственного процесса, такие как сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины;

в) затраты, обусловленные авариями и другими чрезвычайными ситуациями;

г) обесценение других активов, независимо от того, использовались ли эти активы в производстве запасов;

д) управленческие расходы;

е) расходы на хранение запасов, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства или обусловлено условиями закупки;

ж) расходы на продажу;

з) расходы на рекламу и продвижение запасов на рынке;

и) расходы на внутреннее перемещение запасов, за исключением случаев, когда такое перемещение является частью технологии производства;

к) иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения, заготовки, переработки, производства запасов, доставки их до места использования или продажи, приведения в состояние, необходимое для их использования или продажи.

21. В случае если нагрузка производственных мощностей в отчетном периоде значительно снизилась по сравнению с нормальным (обычным) уровнем (за исключением случаев прогнозируемых сезонных колебаний объемов производства), организация включает в себестоимость запасов общепроизводственные затраты в следующем порядке. Переменные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость запасов в полной сумме. Условно постоянные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость запасов только в части, пропорциональной отношению объема выпущенной в отчетном периоде продукции к объему выпуска продукции при нормальной (обычной) нагрузке производственных мощностей. Оставшаяся часть условно постоянных общепроизводственных затрат признается расходом отчетного периода.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может все общепроизводственные затраты вне зависимости от объемов производства признавать расходом периода, в котором эти затраты были понесены, не включая их в себестоимость запасов.

22. Организации со сложным производственным процессом или большим объемом номенклатуры готовой продукции, товаров вправе определять себестоимость запасов, используя вместо фактически понесенных затрат плановые (нормативные) затраты. При использовании данного способа организация определяет себестоимость запасов как плановую (нормативную) величину затрат на приобретение, производство и переработку запасов. Плановые (нормативные) затраты устанавливаются организацией исходя из нормальных (обычно необходимых)

объемов использования сырья и материалов, труда, других ресурсов и загрузки производственных мощностей и подлежат регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями производства.

23. Организации розничной торговли с большим объемом номенклатуры товаров вправе определять себестоимость товаров, используя вместо фактических затрат суммы, определяемые исходя из цен продажи товаров. При использовании данного способа организация определяет себестоимость товаров по ценам их продажи, уменьшенным на величину торговых наценок. При этом организация вправе учитывать торговую наценку обособленно от товаров, учитываемых по ценам их продажи. В таком случае в бухгалтерском балансе товары должны представляться за вычетом торговой наценки. Величина торговых наценок подлежит регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями закупки и продажи товаров.

24. Разница между суммой, включаемой в себестоимость запасов в соответствии с пунктами 22 или 23 настоящего Стандарта, и суммой фактических затрат корректирует сумму расходов, признаваемых в соответствии с пунктом 34 настоящего Стандарта, в отчетном периоде, в котором указанная разница была выявлена.

25. Организации сельского, лесного и рыбного хозяйства, а также организации, осуществляющие торговлю товарами на организованных торгах, вправе оценивать запасы при их признании в качестве актива и на последующие отчетные даты по справедливой стоимости. Организация, принявшая решение оценивать запасы в соответствии с настоящим пунктом, должна в дальнейшем последовательно придерживаться этого решения. Разница между справедливой стоимостью учитываемых в соответствии с настоящим пунктом запасов в момент их признания и затратами на их приобретение признается доходом или расходом периода, в котором эти запасы были признаны. Последующая их дооценка или уценка признается соответственно доходом или расходом в том периоде, в котором изменилась справедливая стоимость запасов. Затраты, связанные с указанными запасами после их признания, признаются расходом периода, в котором были понесены.

#### IV. Оценка после признания

26. Запасы оцениваются на отчетную дату (если иное не установлено пунктом 25 настоящего Стандарта) по наименьшей из следующих величин:

- а) себестоимость, определяемая в соответствии с разделом III настоящего Стандарта;
- б) чистая стоимость продажи.

27. В случае если сформированная в бухгалтерском учете стоимость запасов превышает их чистую стоимость продажи, запасы уцениваются до чистой стоимости продажи. Признаками возможного превышения текущей стоимости запасов над их чистой стоимостью продажи являются, в частности, моральное устаревание запасов, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их рыночной стоимости, сужение рынков сбыта запасов и др. В случае если чистая стоимость продажи ранее уцененных запасов повышается, такие запасы дооцениваются до их чистой стоимости продажи, но не выше их себестоимости (только в пределах ранее признанной уценки).

28. При оценке чистой стоимости продажи запасов организация исходит из цены продажи запасов в том виде, в котором она обычно их продает. В этой связи чистая стоимость продажи сырья и материалов, предназначенных для использования в производстве продукции, определяется исходя из предполагаемой цены продажи этой продукции за вычетом предполагаемых затрат на ее производство, подготовку к продаже и осуществление продажи. Соответственно, указанные сырье и материалы не уцениваются до уровня ниже себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается продать по себестоимости или выше себестоимости.

29. Величина уценки запасов до их чистой стоимости продажи признается расходом периода, в котором произошло снижение их стоимости.

Величина дооценки запасов до их чистой стоимости продажи (в пределах ранее признанной их уценки) относится на уменьшение суммы расходов, признаваемых в соответствии с пунктом 34 настоящего Стандарта, в периоде, когда произошло увеличение чистой стоимости продажи запасов.

30. Запасы, используемые в целях деятельности некоммерческой организации, оцениваются на отчетную дату по себестоимости.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может оценивать запасы на отчетную дату по себестоимости.

31. Запасы, которые не могут заменять друг друга в производственном процессе и при продажах, оцениваются по стоимости каждой единицы учета таких запасов.

В случае если запасы представляют собой множество взаимозаменяемых (однородных) единиц, их оценка осуществляется одним из следующих способов:

- а) по средневзвешенной стоимости;
- б) ФИФО.

Для оценки запасов, имеющих сходные свойства и характер использования, должен последовательно применяться один и тот же способ оценки. В отношении запасов с несходными свойствами или характером использования могут применяться разные способов оценки.

32. Способ оценки по средневзвешенной стоимости предполагает расчет стоимости каждой единицы учета запасов исходя из средневзвешенной стоимости запасов на начало определенного периода и стоимости запасов, поступивших в течение этого периода. Средневзвешенное значение может рассчитываться периодически или по мере получения каждой новой партии запасов.

33. Способ оценки ФИФО основан на допущении, что запасы используются в последовательности их поступления. Оценка запасов, выбывающих первыми, соответствует оценке первых по времени поступивших запасов. При применении этого способа оценка остающихся запасов производится в оценке последних по времени приобретений.

#### V. Списание

34. Запасы списываются (прекращают признаваться в качестве актива) при их продаже одновременно с признанием выручки от их продажи. Балансовая стоимость проданных запасов признается расходом периода, в котором признана соответствующая выручка.

35. Не является списанием запасов изменение их физической формы на разных стадиях производственного процесса (использование сырья и материалов в производстве, выпуск готовой продукции, др.), а также передача запасов покупателям до момента признания выручки от их продажи.

36. Помимо указанного в пункте 34 настоящего Стандарта, запасы списываются, если в дальнейшем от их использования или продажи не ожидается поступления экономических выгод (они не могут использоваться в целях деятельности некоммерческой организации). Балансовая стоимость списываемых в соответствии с настоящим пунктом запасов признается расходом периода, в котором данное списание произошло, обособленно от расходов, признаваемых в соответствии с пунктом 34 настоящего Стандарта.

37. В случае если назначение признанных запасов изменяется таким образом, что в новом назначении они не могут далее считаться запасами (например, материалы, ранее предназначавшиеся для производства или перепродажи, предназначаются для создания внеоборотных активов), организация переклассифицирует такие запасы в другой соответствующий вид активов без ретроспективного изменения данных.

#### VI. Раскрытие информации в отчетности

38. Запасы отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с их классификацией по видам исходя из их характера и функций в хозяйственной жизни организации.

39. В бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

- а) себестоимость и накопленная сумма уценки запасов до чистой стоимости продажи на начало и конец отчетного периода по видам запасов;
- б) себестоимость запасов, признанных в качестве актива за отчетный период по видам запасов;
- в) балансовая стоимость проданных запасов, признанная расходом за отчетный период по видам запасов;
- г) сумма уценки запасов до чистой стоимости продажи, признанная расходом за отчетный период;
- д) сумма дооценки ранее уцененных запасов до чистой стоимости продажи, отнесенная на уменьшение расходов за отчетный период, и раскрытие причин, которые привели к увеличению чистой стоимости продажи запасов;
- е) изменение справедливой стоимости запасов, учитываемых в соответствии с пунктом 25 настоящего Стандарта;
- ж) ограничения имущественных прав организации на запасы, в том числе балансовая стоимость запасов, находящихся в залоге;
- з) способы оценки однородных запасов по их видам;
- и) последствия изменений способов оценки однородных запасов по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- к) авансы (предварительная оплата) в связи с приобретением запасов за вычетом возмещаемых налогов.

#### VII. Переходные положения

40. Организация применяет настоящий Стандарт, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2019 год. Организация вправе начать применять настоящий Стандарт до указанного срока, при условии раскрытия этого факта в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

41. Последствия изменений 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). Организация раскрывает примененный ею порядок изменений учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта в своей первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением настоящего Стандарта.

*ПРОЕКТ*

## ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «Незавершенные капитальные вложения»

### I. Общие положения

1. Настоящий Стандарт устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации о незавершенных капитальных вложениях организаций.
2. В целях настоящего Стандарта под незавершенными капитальными вложениями понимаются затраты организации, понесенные ею в целях приобретения, создания, улучшения, восстановления основных средств и других внеоборотных активов, имеющих материально-вещественную форму, (далее – внеоборотные материальные активы) до момента приведения соответствующего объекта в то место и (или) в то состояние, в которых организация намерена его использовать.
3. Настоящий Стандарт не применяется организациями государственного сектора.

### II. Признание

4. Капитальное вложение признается в качестве актива в тот момент, когда организацией понесены затраты, при соблюдении условий, установленных пунктом 5 настоящего Стандарта. Под затратами понимается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) у нее обязательств. При этом не считается затратами предоплата поставщику (подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления товаров, выполнения работ, оказания услуг.

В целях настоящего Стандарта к осуществлению организацией затрат приравнивается выпуск ею собственных долевых инструментов (эмиссия акций, увеличение уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда и т.п.), а также получение некоммерческой организацией имущества в качестве целевого финансирования или безвозмездное получение коммерческой организацией имущества от ее акционеров, собственников, участников, учредителей (в том числе при передаче государственного или муниципального имущества унитарному предприятию).

5. Капитальные вложения признаются в качестве актива при одновременном соблюдении следующих условий:
  - а) существует высокая вероятность, что понесенные затраты обеспечат организации получение в будущем экономических выгод (цели деятельности некоммерческой организации) в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (далее – продолжительный период);
  - б) сумма понесенных затрат или приравниваемая к ней величина может быть определена.При соблюдении условий, установленных настоящим пунктом, капитальные вложения признаются в качестве актива вне зависимости от того, осуществлены ли соответствующие затраты при первоначальном создании (приобретении) внеоборотных материальных активов или при последующем восстановлении или улучшении их.

### III. Оценка при признании

6. Капитальные вложения признаются по сумме фактических затрат организации на их осуществление. Стоимость незавершенных капитальных вложений формируется по мере осуществления соответствующих затрат, в отношении которых соблюдаются условия, установленные пунктом 5 настоящего Стандарта.

7. К затратам, формирующим стоимость незавершенных капитальных вложений, в частности, относятся затраты на:

- а) приобретение объектов, предназначенных непосредственно для использования в качестве внеоборотных материальных активов;

- б) приобретение объектов, требующих монтажа, достройки, доработки, дооборудования, модификации для их использования в качестве внеоборотных материальных активов;
- в) приобретение сырья, материалов, комплектующих, запчастей, запасных компонентов и других аналогичных объектов, необходимых для создания, улучшения, восстановления внеоборотных материальных активов;
- г) строительство, сооружение, изготовление внеоборотных материальных активов;
- д) затраты на программное обеспечение, необходимое для осуществления капитальных вложений, за исключением случаев его признания в качестве нематериальных активов;
- е) подготовку территории под строительство внеоборотных материальных активов, включая снос расположенных на ней строений (за исключением сноса объектов, признававшихся ранее активами организации);
- ж) подготовку необходимой проектной, рабочей и прочей технической документации (архитектурных проектов, технических заключений, разрешений и др.);
- з) осуществление авторского надзора;
- и) монтаж, установку внеоборотных материальных активов;
- к) достройку, доработку, дооборудование, модификацию, модернизацию, реконструкцию, ремонт, техобслуживание, техосмотр и иные аналогичные действия с внеоборотным материальным активом, улучшающие его функциональные качества и (или) обеспечивающие возможность его использования на следующий продолжительный период;
- л) доставку и приведение внеоборотного материального актива в то место и (или) в то состояние, в которых организация намерена его использовать;
- м) проверку надлежащего функционирования (тестирование) объекта с целью ввода его в эксплуатацию;
- н) иные действия, в отношении которых соблюдаются условия, установленные пунктом 5 настоящего Стандарта
8. При признании затрат, указанных в пункте 7 настоящего Стандарта, в стоимость незавершенных капитальных вложений, в частности, включается:
- а) стоимость приобретаемого у других лиц имущества, имущественных прав, работ, услуг с целью использования их при осуществлении капитальных вложений;
- б) балансовая стоимость других активов организации (например, запасов), списываемая в связи с использованием этих активов при осуществлении капитальных вложений (за исключением стоимости признававшихся активами строений, сносимых с целью подготовки территории под строительство);
- в) амортизация активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, затраты на обеспечение эксплуатации таких активов, поддержание их в рабочем состоянии;
- г) зарплата и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для осуществления капитальных вложений, включая любые оценочные обязательства, возникающие в связи с использованием организацией труда этих работников, а также все связанные с указанными вознаграждениями обязательные социальные платежи (пенсионное, медицинское страхование и др.) и иные выплаты, в том числе, в пользу третьих лиц;
- д) проценты и другие долговые затраты, которые в установленном порядке подлежат включению в стоимость актива;
- е) невозмещаемые в соответствии с законодательством суммы налогов, сборов, пошлин и иных обязательных платежей в бюджет, уплачиваемых (подлежащих уплате) организацией в связи с осуществлением капитальных вложений;
- ж) величина возникшего при осуществлении капитальных вложений оценочного обязательства по демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды на занимаемом им участке.
9. Стоимость приобретаемого у других лиц имущества, имущественных прав, работ, услуг, указанных в подпункте а) пункта 8 настоящего Стандарта, определяется с учетом любых скидок, уступок, премий и иных поощрений, предоставляемых (подлежащих предоставлению) организации или организацией, вне зависимости от формы их предоставления.
10. Стоимостью имущества, имущественных прав, работ, услуг, указанных в подпункте а) пункта 8 настоящего Стандарта, приобретаемых у других лиц на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, считается сумма, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной подлежащих уплате в будущем денежных средств учитывается в порядке, установленном для учета долговых затрат в течение периода отсрочки (рассрочки).
11. Стоимостью приобретаемого у других лиц имущества, имущественных прав, работ, услуг, указанных в подпункте а) пункта 8 настоящего Стандарта, оплачиваемых полностью или частично неденежными средствами, считается (в соответствующей части) справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг. Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном международными стандартами финансовой отчетности. В случае невозможности определения справедливой стоимости передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг стоимостью приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг, считается их справедливая стоимость.
- В случае невозможности определения справедливой стоимости как передаваемых, так и приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг стоимостью приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг, считается балансовая стоимость списываемых активов, фактические затраты на выполнение работ, оказание услуг, а также на осуществление сделки.
12. Стоимостью имущества, которое коммерческая организация получает от своих акционеров, собственников, участников, учредителей (в том числе при передаче государственного или муниципального имущества унитарному предприятию) или некоммерческая организация получает в качестве целевого финансирования, считается справедливая стоимость указанного имущества.
13. В случае если в ходе осуществления капитальных вложений организация получает сопутствующие нецелевые экономические выгоды, такие как компенсации от подрядчиков за ненадлежащее исполнение договоров, плата за пользование незадействованными площадями (например, под парковку автотранспорта), др., затраты на осуществление капитальных вложений учитываются за вычетом указанных поступлений.
- В случае если при подготовке к эксплуатации объекта в ходе проверки его надлежащего функционирования (тестирования) были получены материальные ценности, которые организация способна продать или иным образом использовать (готовая продукция, вторичное сырье и др.), затраты на такое тестирование включаются в стоимость капитальных вложений за вычетом расчетной стоимости полученных ценностей. При этом расчетная стоимость полученных ценностей определяется исходя из их рыночной стоимости, чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей или другой надежной информации, но не выше суммы затрат на проверку надлежащего функционирования (тестирование) объекта. В случае продажи полученных ценностей до момента

переклассификации незавершенных капитальных вложений в основные средства или другой вид актива стоимость незавершенных капитальных вложений корректируется на разницу между фактической выручкой от продажи ценностей, уменьшенной на сумму расходов на продажу, и учтенной ранее расчетной стоимости этих ценностей.

14. В стоимость незавершенных капитальных вложений не включаются:

- а) косвенные налоги, такие как налог на добавленную стоимость, акцизы, в случае если они подлежат возмещению в соответствии с законодательством;
- б) затраты на текущее обеспечение эксплуатации внеоборотных материальных активов, поддержание их в рабочем состоянии (за исключением случаев использования этих активов в осуществлении капитальных вложений);
- в) затраты на плановые ремонты внеоборотных материальных активов, повторяющиеся через непродолжительные периоды, (за исключением случаев использования этих активов в осуществлении капитальных вложений);
- г) затраты на внеплановые ремонты внеоборотных материальных активов, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают функциональные качества и сроки использования активов, но не улучшают и не продлевают их;
- д) затраты, обусловленные ненадлежащей организацией процесса осуществления капитальных вложений, такие как сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины;
- е) затраты, обусловленные авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
- ж) обесценение других активов, независимо от того, использовались ли эти активы при осуществлении капитальных вложений;
- з) затраты, которые не могут быть непосредственно соотнесены с осуществлением капитальных вложений;
- и) затраты на организацию торжественных, публичных, презентационных мероприятий по открытию новых производств, по продвижению новых продуктов или услуг, включая затраты на рекламу, пресс-конференции, выставки и пр.;
- к) затраты, связанные с организацией хозяйственной деятельности в новом месте или с новой категорией клиентов;
- л) затраты на перемещение, удаление или ликвидацию ранее использовавшихся внеоборотных материальных активов организации, независимо от того, являются ли такие перемещение, удаление или ликвидация необходимыми для осуществления капитальных вложений;
- м) затраты на реструктуризацию деятельности;
- н) затраты на обучение персонала;
- о) иные затраты, не соответствующие условиям, установленным пунктом 5 настоящего Стандарта.

15. Организация проверяет незавершенные капитальные вложения на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, определенном международными стандартами финансовой отчетности в отношении основных средств и других внеоборотных материальных активов.

#### **IV. Переклассификация и списание**

16. Незавершенные капитальные вложения по их завершении переклассифицируются в основные средства или другие внеоборотные материальные активы в тот момент, когда объект готов к эксплуатации и находится в том месте и (или) в том состоянии, в которых организация намерена его использовать.

В случае фактического начала эксплуатации части объекта незавершенных капитальных вложений до готовности объекта в целом, организация переклассифицирует в основное средство или другой внеоборотный материальный актив соответствующую часть незавершенных капитальных вложений.

17. Незавершенные капитальные вложения списываются при их выбытии или при неспособности приносить организации экономические выгоды в будущем. Списание незавершенных капитальных вложений может быть обусловлено в частности:

- а) передачей соответствующих объектов имущества (имущественных прав) другим лицам в связи с продажей, меной, передачей во вклад в капитал другой организации, передачей в некоммерческую организацию и др.;
- б) физическим выбытием соответствующих объектов имущества в связи с утратой, аварией, стихийным бедствием и др.;
- в) прекращением осуществления капитальных вложений при отсутствии перспектив возобновления и отсутствии возможности продажи незавершенных объектов;
- г) другими обстоятельствами.

18. Затраты на демонтаж объектов в связи с выбытием незавершенных капитальных вложений, превышающие сумму соответствующего оценочного обязательства, признаются расходами периода, в котором эти затраты были понесены.

19. Результатом от выбытия незавершенных капитальных вложений является разница между суммой списываемой балансовой стоимости актива и затрат на выбытие объектов с одной стороны и поступлениями от их выбытия – с другой.

Результат от выбытия незавершенных капитальных вложений включается в состав расходов (доходов) периода, в котором списывается актив.

#### **V. Раскрытие информации в отчетности**

20. В бухгалтерском балансе в составе внеоборотных активов отражается балансовая стоимость незавершенных капитальных вложений. При этом с учетом существенности отдельно отражается балансовая стоимость незавершенных капитальных вложений, относящаяся к разным видам внеоборотных материальных активов, которые организация намерена получить по завершении соответствующих капитальных вложений.

21. В отчете о финансовых результатах с учетом существенности отражается:

- а) чистый результат от выбытия незавершенных капитальных вложений за отчетный период;
- б) чистый результат обесценения незавершенных капитальных вложений и восстановлении обесценения, отнесенного на расходы (доходы) отчетного периода.

22. В отчете об изменении капитала с учетом существенности отражается информация об изменениях учетной политики в отношении капитальных вложений организации, повлиявших на увеличение или уменьшение капитала.

23. В отчете о движении денежных средств с учетом существенности раскрывается информация о денежных потоках организации от операций, связанных с капитальными вложениями организации за отчетный период.

24. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах с учетом существенности раскрывается информация необходимая для понимания представленных в бухгалтерской (финансовой)

отчетности показателей, связанных с капитальными вложениями организации, в том числе, с переклассификацией незавершенных капитальных вложений в основные средства или другие внеоборотные материальные активы.

25. Организация раскрывает информацию об обесценении незавершенных капитальных вложений исходя из соответствующих требований международных стандартов финансовой отчетности в отношении основных средств и других внеоборотных материальных активов.

## **VI. Переходные положения**

26. Организация применяет настоящий Стандарт, начиная с бухгалтерской отчетности за 2020 год. Организация вправе начать применять настоящий Стандарт до указанного срока, при условии раскрытия этого факта в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

27. 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 пунктом 28 настоящего Стандарта.

28. Организация вправе начать применять настоящий Стандарт перспективно, то есть, только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения настоящего Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета.

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

**ПРОЕКТ**

# **ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

## **«Дебиторская и кредиторская задолженности»**

*(включая долговые затраты)*

### **I. Общие положения**

1. Настоящий Стандарт устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об активах и обязательствах организаций, представляющих собой право на получение от другого лица (долговой актив) или обязанность по уплате другому лицу (долговое обязательство) определённой в договоре денежной суммы в определенные сроки на определённых условиях, а также о доходах и расходах, возникающих в связи с такими активами и обязательствами. Долговые активы и долговые обязательства вместе именуются в настоящем Стандарте долговые инструменты.

2. Примерами долговых инструментов являются:

1) предоставленные другим организациям и полученные от других организаций займы и кредиты;  
2) дебиторская и кредиторская задолженность, возникающая в связи с продажей продукции, товаров, выполнением работ, оказанием услуг (приобретением товаров, работ, услуг), за исключением авансов выданных (полученных);

3) выпущенные и приобретенные корпоративные долговые ценные бумаги (облигации, векселя и т.д.);

4) долговые государственные и муниципальные ценные бумаги;

5) дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования (за исключением прав требования в счет выплаченных ранее авансов);

6) депозитные вклады в кредитных организациях.

3. Настоящий Стандарт не применяется организациями государственного сектора.

4. Настоящий Стандарт применяется в отношении дебиторской (кредиторской) задолженности, возникающей из договоров аренды, если иные требования не установлены соответствующим стандартом по учету аренды.

5. **Настоящий Стандарт не применяется в отношении:**

1) долевых инструментов (акций, вкладов, паев, долей участия в уставных (складочных) капиталах организаций);

2) производных финансовых инструментов;

3) прав и обязательств, возникающих у организации в связи с вознаграждениями работникам;

4) дебиторской и кредиторской задолженности, возникающей по расчетам с бюджетом по налогам и сборам;

5) прав и обязательств, возникающих у сторон договоров по приобретению (продаже) продукции, товаров, работ, услуг в связи авансами и другими видами предоплат;

6) задолженности, подлежащей погашению неденежными средствами.

6. Настоящий Стандарт не применяется к долговому активу в любом из следующих случаев:

1) используемая в организации бизнес-модель управления такими активами предусматривает какие-либо иные цели помимо получения денежных сумм, предусмотренных договорными условиями актива, например, продажу актива до погашения;

2) договорные условия актива предусматривают возможности получения держателем актива каких-либо иных выгод помимо получения денежных сумм, представляющих собой исключительно основную сумму долга и (или) проценты на непогашенную часть основной суммы долга.

3) подлежащие получению денежные суммы и (или) сроки платежей по активу не являются четко определенными из-за того, что договорные условия актива допускают изменение этих сумм и (или) сроков в зависимости от будущих не подконтрольных сторонам договора событий.

7. В настоящем Стандарте используются термины в следующих значениях:

**Долговые затраты** – процентные и другие затраты, обусловленные возникновением, наличием и погашением долговых обязательств организации.

**Квалифицируемый актив** – актив, обязательно требующий значительного времени для приведения его в то место и в то состояние, в которых организация намерена его использовать или продать (далее – подготовка квалифицируемого актива). При этом под значительным временем понимается период, превышающий один год или установленный организацией меньший срок.

**Номинальная стоимость** долгового инструмента – сумма номинальных величин всех денежных выплат, подлежащих уплате (получению) организацией по этому инструменту в будущем, включая выплаты при погашении этого инструмента.

**Приведенная стоимость** долгового инструмента – определяемая в соответствии с настоящим Стандартом стоимость, равная результату дисконтирования номинальной стоимости долгового инструмента с применением эффективной процентной ставки.

**Эффективная процентная ставка** – определенная при признании долгового инструмента процентная ставка, при применении которой дисконтированная номинальная стоимость долгового инструмента равна его приведенной стоимости.

## **II. Признание и единица учета**

8. Долговой инструмент признается, когда у организации возникло право на получение или обязанность по уплате определённой денежной суммы в будущем, и при этом осуществлено (получено) встречное предоставление, если оно обуславливает такое право или обязанность.

9. Организация может не признавать долговые инструменты в случаях, если это обусловлено применением ею установленных другими федеральными стандартами бухгалтерского учета упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, например, в случае признания доходов и расходов по мере поступления (выплаты) денежных средств.

10. Организация самостоятельно определяет единицу учета долговых инструментов с целью формирования полной и достоверной информации по ним.

## **III. Оценка при признании**

11. Долговой инструмент признается по приведенной стоимости, если иное не установлено пунктами 22 – 24 настоящего Стандарта. Приведенная стоимость долгового инструмента определяется в соответствии с пунктами 12 – 19 настоящего Стандарта, если иное не установлено пунктами 20, 21 настоящего Стандарта.

12. Приведенная стоимость дебиторской задолженности покупателя по оплате проданных ему организацией продукции, товаров, работ, услуг определяется в момент признания как сумма, которая взималась бы организацией с покупателя за соответствующий предмет продажи на условиях отсутствия отсрочки (рассрочки) платежей, за вычетом уже фактически полученных от покупателя сумм.

13. Приведенная стоимость кредиторской задолженности организации перед поставщиком (подрядчиком) по оплате приобретения товаров, работ, услуг определяется в момент признания как сумма, которая была бы уплачена организацией за соответствующие товары, работы, услуги на условиях отсутствия отсрочки (рассрочки) платежей, за вычетом уже фактически уплаченных организацией сумм.

14. Приведенная стоимость дебиторской задолженности лизингодателя или кредиторской задолженности лизингополучателя по лизинговым платежам определяется в момент признания как цена приобретения лизингодателем предмета лизинга у поставщика для лизингополучателя за вычетом уже фактически уплаченных лизингополучателем лизингодателю сумм.

15. Приведенная стоимость кредиторской задолженности по полученному организацией займу или кредиту определяется в момент признания как фактически полученная в долг денежная сумма после вычета всех уплаченных организацией банковских комиссий и других связанных с ее получением затрат организации.

16. Приведенная стоимость эмитированной организацией облигации или другой долговой ценной бумаги определяется в момент признания как фактически полученная от её размещения денежная сумма после вычета всех связанных с выпуском затрат организации.

17. Приведенная стоимость выданного организацией займа или кредита определяется в момент признания как фактически выданная в долг сумма, увеличенная на величину связанных с её выдачей затрат организации.

18. Приведенная стоимость приобретённой организацией облигации или другой долговой ценной бумаги определяется в момент признания как сумма фактических затрат организации на её приобретение.

19. Приведенная первоначальная стоимость долговых инструментов, не указанных непосредственно в пунктах 12 – 18 настоящего Стандарта, определяется применительно к указанным пунктам исходя из аналогии.

20. Приведенная стоимость долгового инструмента в момент его признания, которая не может быть определена в соответствии с пунктами 12 – 19 настоящего Стандарта, определяется путем дисконтирования его номинальной стоимости, исходя из срока и номинальной величины каждой денежной выплаты по этому инструменту на основе формул, приведенных в приложении к настоящему Стандарту. При этом ставка дисконтирования определяется исходя из эффективных процентных ставок аналогичных долговых инструментов организации, приведенная стоимость которых в момент их признания определялась в соответствии с пунктами 12 – 19 настоящего Стандарта. При отсутствии у организации таких долговых инструментов ставка дисконтирования определяется исходя из рыночных процентных ставок для аналогичных долговых инструментов других экономических субъектов. При определении аналогичности долговых инструментов принимаются во внимание следующие факторы:

- 1) сроки выплат;
- 2) валюта выплат;
- 3) суммы выплат;
- 4) кредитный рейтинг эмитента;
- 5) обеспечения;
- 6) возможности одностороннего изменения условий выплат;
- 7) другие значимые факторы.

21. Пункты 12 – 19 настоящего Стандарта не применяются в случае, если обстоятельства заключения сделки, исходя из условий которой должна определяться приведенная стоимость, свидетельствуют о ее заключении на нерыночных условиях (например, между взаимозависимыми лицами). В таких случаях приведенная стоимость долгового инструмента в момент его признания определяется в соответствии с пунктом 20 настоящего Стандарта.

22. Долговой инструмент признается по номинальной стоимости в случае, если его приведенная стоимость, определенная в соответствии с пунктами 12 – 19 настоящего Стандарта, превышает номинальную стоимость или равна ей.

23. Дебиторская или кредиторская задолженность, указанная в пунктах 12 – 14 настоящего Стандарта, может признаваться по номинальной стоимости в случае, если погашение этой задолженности предусмотрено в течение периода, не превышающего один год.

24. Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может признавать любой долговой инструмент по номинальной стоимости.

## **IV. Последующая оценка**

25. Стоимость долгового инструмента после признания увеличивается по мере истечения срока его действия на величину начисляемых процентов (за исключением долговых инструментов, признанных по номинальной стоимости) и уменьшается на величину фактически уплачиваемых (получаемых) сумм.

**26.** Общая сумма процентов, подлежащих начислению в течение срока действия долгового инструмента, представляет собой разницу между номинальной стоимостью долгового инструмента в момент его признания и стоимостью, по которой этот инструмент признан.

Частота начисления процентов выбирается организацией исходя из необходимости их начисления, как минимум, на дату каждой выплаты по долговому инструменту, а также на каждую отчетную дату годовой и любой промежуточной отчетности.

**27.** Проценты по долговому инструменту начисляются по эффективной процентной ставке.

В случае определения приведенной стоимости долгового инструмента в соответствии с пунктами 12 – 19 настоящего Стандарта эффективная процентная ставка рассчитывается исходя из соотношения этой стоимости с номинальной стоимостью долгового инструмента с учетом сроков денежных выплат по нему на основе формул, приведенных в приложении к настоящему Стандарту. В случае определения приведенной стоимости долгового инструмента в соответствии с пунктом 20 настоящего Стандарта эффективной процентной ставкой считается ставка, примененная при определении этой стоимости.

Эффективная процентная ставка после признания долгового инструмента не изменяется, за исключением случаев изменения сторонами договора условий выплат по долговому инструменту.

**28.** Организация проверяет долговые активы на обесценение и учитывает изменение их стоимости вследствие обесценения в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.

Настоящий пункт может не применяться организацией, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

**29.** Долговые активы, за исключением признанных по номинальной стоимости, оцениваются на каждую отчетную дату по приведенной стоимости, уменьшенной на сумму обесценения, признанного в соответствии с пунктом 28 настоящего Стандарта.

Долговые активы, признанные по номинальной стоимости, оцениваются на каждую отчетную дату по номинальной стоимости, уменьшенной на сумму обесценения, признанного в соответствии с пунктом 28 настоящего Стандарта.

**30.** Долговые обязательства, за исключением признанных по номинальной стоимости, оцениваются на каждую отчетную дату по приведенной стоимости.

Долговые обязательства, признанные по номинальной стоимости, оцениваются на каждую отчетную дату по номинальной стоимости.

## **V. Доходы и расходы**

**31.** Проценты, начисляемые по долговому активу в соответствии с разделом IV настоящего Стандарта, признаются доходом в составе прибыли или убытка в периоде, за который были начислены, за исключением случая, указанного в пункте 36 настоящего Стандарта.

**32.** Долговые затраты признаются расходом в составе прибыли (убытка), за исключением той их части, которая в соответствии с настоящим разделом включается в стоимость квалифицируемого актива.

**33.** Долговые затраты, понесенные в течение времени, указанного в пункте 34 настоящего Стандарта, включаются в стоимость квалифицируемого актива, если они обусловлены подготовкой этого актива в связи с его приобретением, созданием или улучшением. При этом долговые затраты считаются обусловленными указанными фактами, когда организация могла бы избежать этих затрат, если бы не осуществляла затрат на подготовку квалифицируемого актива.

Настоящий пункт может не применяться организацией, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

**34.** В стоимость квалифицируемого актива включаются долговые затраты, понесенные в течение времени, когда выполнялись в совокупности оба следующих условия:

- 1) осуществлялись фактические действия по подготовке квалифицируемого актива;
- 2) организация несла затраты по подготовке квалифицируемого актива.

**35.** В случае если организация может идентифицировать связь между конкретным долговым обязательством и конкретным квалифицируемым активом, то в его стоимость включаются долговые затраты по соответствующему долговому обязательству. В случае если организация не может идентифицировать указанную связь, в стоимость квалифицируемого актива включается соответствующая часть долговых затрат, рассчитанная исходя из средневзвешенной процентной ставки по долговым обязательствам организации.

**36.** В случае если средства, привлеченные для финансирования подготовки квалифицируемого актива, временно вкладывались в приносящие доход финансовые инструменты, то в стоимость квалифицируемого актива включаются долговые затраты за вычетом полученного от таких вложений дохода.

## **VI. Списание**

**37.** Прекращение признания долгового актива или его части производится в случаях:

- 1) погашения (фактического получения соответствующей денежной суммы);
- 2) аннулирования прав на получение соответствующей денежной суммы;
- 3) передачи прав на получение соответствующей денежной суммы другому лицу.

**38.** При прекращении признания актива разница между его балансовой стоимостью и полученным (подлежащим получению) вознаграждением относится на финансовые результаты.

**39.** Прекращение признания долгового обязательства или его части производится в случаях:

- 1) погашения (фактической выплаты соответствующей денежной суммы);
- 2) аннулирования обязанности по выплате соответствующей денежной суммы;
- 3) передачи обязанности по выплате соответствующей денежной суммы на другое лицо.

**40.** При прекращении признания долгового обязательства разница между балансовой стоимостью обязательства, погашенного (переданного другой стороне), и выплаченным возмещением, относится на финансовые результаты. Результат от выбытия долгового обязательства включается в состав расходов (доходов) периода, в котором оно списывается.

## **VII. Раскрытие информации в отчетности**

**41.** В бухгалтерском балансе с учетом существенности в качестве отдельных статей, как минимум, отражаются:

- 1) дебиторская задолженность покупателей и заказчиков;
- 2) долговые активы, учитываемые в соответствии с настоящим Стандартом, помимо указанных в подпункте а) настоящего пункта;
- 3) кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками;
- 4) привлеченные займы, кредиты и другие долговые обязательства, учитываемые в соответствии с настоящим Стандартом, помимо указанных в подпункте в) настоящего пункта.

42. Организация раскрывает в пояснениях к бухгалтерскому балансу:
- 1) разбивку представленных в бухгалтерском балансе долговых инструментов по видам с использованием классификации, которая соответствует характеру деятельности организации;
  - 2) анализ долговых обязательств по срокам погашения, который показывает договорные сроки погашения, оставшиеся на конец отчетного периода;
  - 3) долговые инструменты по договорам со связанными сторонами;
  - 4) информацию об обесценении долговых активов, предусмотренную международными стандартами финансовой отчетности;
  - 5) балансовую стоимость долговых активов, которые организация передала в качестве обеспечения обязательств или условных обязательств, с указанием условий такого обеспечения.
43. В случае если организацией нарушены сроки или другие условия оплаты по долговому обязательству, то в отношении таких обязательств раскрывается:
- 1) информация о фактах неуплаты в срок основной суммы долга или процентов или нарушения других условий оплаты в течение отчетного периода;
  - 2) балансовую стоимость просроченных долговых обязательств;
  - 3) информацию о штрафах, возмещении ущерба и других последствиях в связи с неисполнением (ненадлежащим исполнением) долговых обязательств;
  - 4) информацию о пересмотре условий оплаты в связи с неисполнением (ненадлежащим исполнением) долговых обязательств.
44. В отчете о финансовых результатах или в пояснениях к нему с учетом существенности отражаются:
- 1) процентные доходы
  - 2) процентные расходы
  - 3) убытки от обесценения долговых активов
  - 4) прибыли и убытки, возникающие в результате прекращения признания долговых инструментов
  - 5) другие доходы и расходы от долговых инструментов.

### VIII. Вступление в силу и переходные положения

45. Организация применяет настоящий Стандарт, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 год. Организация вправе принять решение о применении настоящего Стандарта до указанного срока. Такое решение подлежит раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

46. 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 пунктами 47, 48 настоящего Стандарта.

47. В случае если до начала применения настоящего Стандарта организация учитывала долговой инструмент по приведенной стоимости, рассчитанной исходя из процентной ставки, которая определялась в порядке, отличающимся от предусмотренного настоящим Стандартом, то организация вправе применять указанную ставку в качестве эффективной процентной ставки в целях последующего учета такого долгового инструмента в соответствии с настоящим Стандартом.

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

49. Все изменения балансовой стоимости долговых инструментов в связи с началом применения настоящего Стандарта, которые не могут быть соотнесены с изменениями других статей бухгалтерского баланса, относятся на нераспределенную прибыль.

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

#### **Формулы расчета приведенной стоимости долгового инструмента и процентной ставки**

1. Прямая формула дисконтирования одного платежа:

$$P = N / (1 + R/100\%)^T, \text{ где:}$$

P – приведенная стоимость платежа;

N – номинальная величина платежа (денежная сумма, подлежащая выплате или получению);

R – годовая процентная ставка;

T – количество лет (в том числе, дробное) до момента осуществления (получения) платежа.

2. Обратная формула дисконтирования одного платежа

(формула определения процентной ставки):

$$R = ((N/P)^{1/T} - 1) \cdot 100\%, \text{ где:}$$

R – годовая процентная ставка;

N – номинальная величина платежа (денежная сумма, подлежащая выплате или получению);

P – приведенная стоимость платежа;

T – количество лет (в том числе, дробное) до момента осуществления (получения) платежа.

3. Формула дисконтирования совокупности аннуитетных платежей:

$$P = N \cdot (1 - 1/(1 + r/100\%)^t) / r, \text{ где:}$$

Аннуитетные платежи – платежи, осуществляемые через равные промежутки времени в равных суммах;

P – приведенная стоимость совокупности аннуитетных платежей;

N – номинальная величина одного платежа из рассматриваемой совокупности (денежная сумма, подлежащая выплате или получению в рамках одного платежа);

r – процентная ставка за промежуток времени между двумя аннуитетными платежами;

t – количество аннуитетных платежей в рассматриваемой совокупности.

4. Формула перевода процентной ставки за промежутки времени менее года в годовую процентную ставку:

$$R = ((1 + r/100\%)^t - 1) \cdot 100\%, \text{ где:}$$

R – годовая процентная ставка;

r – процентная ставка за промежуток времени менее года;

t – количество периодов (в том числе, дробное), для которых определена ставка r, в году.

Организация применяет приведенные в настоящем Приложении формулы в необходимых сочетаниях исходя из сроков платежей таким образом, чтобы процентная ставка была единой для всех платежей, относящихся к одному долговому инструменту, включая выплаты при погашении этого инструмента.

Организация вправе применять упрощенные способы расчета приведенной стоимости платежей на отчетную дату и процентов, начисляемых по долговым инструментам за отчетный период, при условии, что полученные в результате их применения значения существенно не отклоняются от значений, которые были бы получены с использованием формул, приведенных в настоящем Приложении.

ПРОЕКТ

## ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### «Основные средства»

#### I. Общие положения

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

2. Настоящий Стандарт не применяется организациями государственного сектора.

3. Настоящий Стандарт не применяется в отношении:

1) животных и растений (за исключением плодоносящих растений), используемых для получения сельскохозяйственной продукции;

2) объектов, использование которых прекращено и возобновление не предполагается в связи с принятием решения об их продаже, включая продажу остающихся от их разборки материальных ценностей;

3) объектов, находящихся в процессе создания, приобретения, получения, до момента приведения объекта в то место и в то состояние, в которых организация намерена его использовать (далее – незавершенные капитальные вложения).

4. Основными средствами являются активы, характеризующиеся совокупностью следующих признаков:

1) актив имеет материально-вещественную форму;

2) актив предназначен организацией для использования в ходе ее обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное владение и (или) пользование, для управленческих нужд, либо для использования в целях деятельности некоммерческой организации;

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

4) актив представляет собой завершенный готовый к эксплуатации объект и находится в том месте и в том состоянии, в которых организация намерена его использовать.

В случае изменения способа получения экономических выгод от основного средства так, что оно больше не характеризуется совокупностью указанных в настоящем пункте признаков, организация переклассифицирует основное средство в другой соответствующий актив. При этом приближение предполагаемого момента окончания использования основного средства (когда до этого момента остается менее 12 месяцев) не является основанием для переклассификации основного средства в другой актив.

5. Особенности бухгалтерского учёта арендованных и переданных в аренду основных средств устанавливаются нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учёту аренды.

6. Организация вправе не применять настоящий Стандарт в отношении объектов основных средств стоимостью в пределах установленного организацией лимита, при условии, что организация списывает балансовую стоимость соответствующих капитальных вложений по их завершении на расходы, и раскрывает данный факт с указанием установленного стоимостного лимита в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отраслевые стандарты бухгалтерского учета могут устанавливать дополнительные к установленному настоящим пунктом критерии, при соблюдении которых организация вправе не применять настоящий Стандарт.

7. В настоящем Стандарте используются термины в следующих значениях:

**Группа основных средств** – совокупность однородных основных средств, выделенная для целей бухгалтерского учета, исходя из сходного характера их использования в деятельности организации. Группами основных средств могут быть: здания, сооружения, машины и оборудование, средства транспортные, инвентарь производственный и хозяйственный, другие группы.

**Ликвидационная стоимость** – расчетная сумма, которую организация получила бы от выбытия основного средства (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие, как если бы основное средство уже достигло конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования.

**Срок полезного использования** – это:

1) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией; или

2) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

#### II. Признание и единица учета

8. Основное средство признается в бухгалтерском учете путем переклассификации актива из незавершенных капитальных вложений в основные средства в тот момент, когда объект готов к эксплуатации и находится в том месте и в том состоянии, в которых организация намерена его использовать.

9. В случае изменения способа получения экономических выгод от ранее признанного основного средства так, что оно больше не характеризуется совокупностью признаков, указанных в пункте 4 настоящего Стандарта, организация переклассифицирует основное средство в другой соответствующий актив.

10. Единицей учета основных средств является инвентарный объект, если иное не установлено настоящим пунктом.

Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же 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.

Единицей учета основных средств является часть инвентарного объекта, имеющая отличающийся срок полезного использования.

11. Единицы учета основных средств, определенные изначально при их признании, могут впоследствии изменяться исходя из новых обстоятельств.

### III. Оценка

12. Основные средства признаются по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основного средства является балансовая стоимость незавершенных капитальных вложений, сформированная в соответствии с установленными правилами их учета к моменту их завершения, когда актив переклассифицируется из незавершенных капитальных вложений в основные средства.

13. Основные средства оцениваются на отчетную дату по балансовой стоимости. Балансовая стоимость основного средства рассчитывается как его первоначальная стоимость за вычетом накопленной амортизации и накопленного обесценения. Первоначальная стоимость и накопленная амортизация основного средства могут переоцениваться в соответствии с настоящим Стандартом.

14. Организация осуществляет выбор одного из двух способов учета в отношении каждой группы основных средств – с переоценкой либо без переоценки. Выбранный способ учета применяется ко всей группе основных средств. Организация не вправе применять разные способы учета к основным средствам, входящим в одну группу.

В случае изменения способа учета основных средств, такое изменение применяется перспективно.

15. При использовании способа учета без переоценки, первоначальная стоимость основного средства, по которой оно было признано, и суммы начисленной по нему амортизации впоследствии не изменяются, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Стандартом.

16. При использовании способа учета с переоценкой балансовая стоимость основного средства регулярно переоценивается до его справедливой стоимости. Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном международными стандартами финансовой отчетности.

Основные средства, представляющие собой недвижимость, предназначенную для предоставления за плату во временное владение и (или) пользование и (или) получения дохода от прироста стоимости, (далее – инвестиционная недвижимость), переоцениваются в порядке, предусмотренном пунктом 17 настоящего Стандарта. Основные средства, не являющиеся инвестиционной недвижимостью, переоцениваются в порядке, предусмотренном пунктами 18 – 21 настоящего Стандарта.

17. В случае применения способа учета с переоценкой в отношении инвестиционной недвижимости организация должна применять такой способ учета в отношении всей имеющейся инвестиционной недвижимости. Переоценка инвестиционной недвижимости производится на каждую отчетную дату. При этом первоначальная стоимость объекта инвестиционной недвижимости (в том числе ранее переоцененная) переоценивается до его справедливой стоимости. Изменения стоимости в результате указанной переоценки относятся на финансовый результат в качестве дохода или расхода периода.

18. В случае применения способа учета с переоценкой первоначальная стоимость и накопленная амортизация основного средства регулярно пересчитываются таким образом, чтобы балансовая стоимость основного средства равнялась его справедливой стоимости.

Периодичность проведения переоценок выбирается для каждой группы переоцениваемых основных средств исходя из степени изменений их справедливой стоимости так, чтобы балансовая стоимость переоцениваемых основных средств существенно не отличалась от их справедливой стоимости. Переоценка проводится по состоянию на конец отчетного года, за исключением случаев ее проведения чаще, чем один раз в год.

19. При переоценке основного средства пересчет его первоначальной стоимости и накопленной амортизации осуществляется пропорциональным способом или способом обнуления амортизации.

При применении пропорционального способа первоначальная стоимость и накопленная амортизация основного средства пересчитываются пропорционально таким образом, чтобы балансовая стоимость основного средства после переоценки равнялась справедливой стоимости основного средства. Пропорциональный способ применяется, например, к производственному оборудованию.

При применении способа обнуления амортизации первоначальная стоимость основного средства уменьшается на сумму накопленной амортизации по данному основному средству на дату переоценки. После этого первоначальная стоимость основного средства пересчитывается до его справедливой стоимости. Способ обнуления амортизации применяется, например, к недвижимости.

20. Сумма осуществленной в отчетном периоде дооценки основных средств отражается в составе совокупного финансового результата этого периода обособленно без включения в прибыль (убыток), за исключением той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения основных средств, признанные в прошлых периодах расходом в составе прибыли (убытка). Сумма осуществленной в отчетном периоде дооценки основных средств признается доходом этого периода в составе прибыли (убытка) в той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки основных средств, признанные в прошлых периодах расходом в составе прибыли (убытка).

Сумма осуществленной в отчетном периоде уценки основных средств признается расходом этого периода в составе прибыли (убытка), за исключением той части, в которой эта уценка уменьшает суммы дооценки основных средств, отраженные в прошлых периодах в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток). Сумма осуществленной в отчетном периоде уценки основных средств отражается в составе совокупного финансового результата этого периода обособленно без включения в прибыль (убыток) в той части, в которой эта уценка уменьшает признанные в таком же порядке в прошлых периодах суммы дооценки основных средств.

21. Суммы переоценки основных средств, отраженные в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток), формируют на сальдовой основе накопленный результат дооценки основных средств, который отражается в бухгалтерском балансе обособленно в составе капитала. Указанный результат списывается на нераспределенную прибыль одним из следующих способов:

- 1) одновременно при списании основного средства, по которому была накоплена дооценка;
- 2) по мере начисления амортизации по основному средству. В таком случае сумма накопленной дооценки, подлежащая списанию на нераспределенную прибыль, определяется как положительная разница между величиной амортизации за период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости основного средства с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости основного средства без учета переоценки.

22. В случае изменения предназначения объекта недвижимости, в отношении которого применяется способ учета с переоценкой, так, что объект, ранее относившийся к инвестиционной недвижимости, более к ней не относится, либо наоборот, объект, ранее не относившийся к инвестиционной недвижимости, теперь к ней относится (без изменения классификации актива в качестве основного средства), балансовая стоимость такого основного средства на момент изменения его предназначения считается его первоначальной стоимостью.

23. В случае если меняется расчетная величина оценочного обязательства по будущему демонтажу и утилизации основного средства и восстановлению окружающей среды, включенная в стоимость незавершенных капитальных вложений, которые в последствии были переклассифицированы в основное средство, то указанное изменение относится на изменение первоначальной стоимости такого основного средства.

В случае если уменьшение первоначальной стоимости основного средства в соответствии с настоящим пунктом приводит к тому, что балансовая стоимость основного средства становится равной нулю, то дальнейшее уменьшение оценочного обязательства относится на финансовые результаты текущего периода в качестве дохода.

#### IV. Амортизация

24. Балансовая стоимость основного средства погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено настоящим Стандартом. Амортизация отражается в бухгалтерском учете обособленно от первоначальной стоимости основного средства и не изменяет эту стоимость, формируя самостоятельный показатель – накопленную амортизацию, – который вычитается из первоначальной стоимости основного средства при определении его балансовой стоимости.

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

26. Не подлежат амортизации основные средства, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются, например, земельные участки (за исключением случаев, когда период использования земельного участка ограничен), объекты природопользования, музейные предметы, коллекции.

27. Не подлежит амортизации инвестиционная недвижимость в случае применения в отношении нее способа учета с переоценкой.

28. Начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем признания основного средства. Начисление амортизации после начала ее начисления не приостанавливается (в том числе в случаях простоя или временного прекращения использования основных средств), если иное не установлено настоящим пунктом.

Начисление амортизации приостанавливается в случае, если ликвидационная стоимость основного средства оказалась равной или превысила его балансовую стоимость. Если в указанном случае ликвидационная стоимость впоследствии становится ниже балансовой стоимости основного средства, начисление амортизации возобновляется.

29. Срок полезного использования основного средства определяется исходя из:

1) ожидаемого периода использования с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений использования, 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.

30. Ликвидационная стоимость основного средства считается равной нулю, если:

1) не ожидается поступлений от выбытия основного средства (в том числе от продажи остающихся от его выбытия материалов) в конце срока полезного использования;

2) ожидаемая к поступлению сумма от выбытия основного средства не является существенной;

3) ожидаемая к поступлению сумма от выбытия основного средства не может быть определена.

31. В течение отчетного года амортизация по основным средствам начисляется ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы, если иное не установлено настоящим пунктом.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может:

начислять годовую сумму амортизации единовременно по состоянию на 31 декабря отчетного года либо периодически в течение отчетного года за периоды, определенные организацией;

начислять амортизацию производственного и хозяйственного инвентаря единовременно в размере первоначальной стоимости таких объектов при их принятии к бухгалтерскому учету.

32. Срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ амортизации (далее – параметры амортизации) основного средства определяются при признании основного средства.

Параметры амортизации подлежат проверке ежегодно в конце отчетного года, а также при наступлении фактов, свидетельствующих о возможном их изменении, и при необходимости изменяются. Изменения параметров амортизации основных средств отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.

33. Организация выбирает тот способ амортизации, который наиболее точно отражает предполагаемые особенности получения будущих экономических выгод от использования основного средства.

34. Сумма амортизации основного средства за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость основного средства оказалась равной его ликвидационной стоимости.

35. Основные средства, срок полезного использования которых установлен в единицах времени, амортизируются линейным способом либо способом уменьшаемого остатка.

36. Основные средства, срок амортизации которых установлен в натуральных единицах, амортизируются пропорционально объему продукции (работ, услуг).

37. При использовании линейного способа начисление амортизации производится таким образом, чтобы равномерно распределить подлежащую амортизации стоимость основного средства в течение его срока полезного использования. При этом сумма амортизации за отчетный период определяется как отношение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью основного средства к его оставшемуся сроку полезного использования.

38. При использовании способа уменьшаемого остатка начисление амортизации производится таким образом, чтобы суммы амортизации за одинаковые по продолжительности периоды уменьшались по мере течения срока полезного использования основного средства. При этом организация самостоятельно определяет формулу расчета суммы амортизации за отчетный период, обеспечивающую систематическое уменьшение этой суммы в следующих периодах.

39. При использовании способа пропорционально объему продукции (работ, услуг) начисление амортизации производится таким образом, чтобы равномерно распределить подлежащую амортизации стоимость

основного средства в течение его срока полезного использования, выраженного в натуральных единицах количества продукции (объема работ, услуг). При этом сумма амортизации за отчетный период определяется как произведение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью основного средства на отношение натурального показателя количества продукции (объема работ, услуг) в отчетном периоде к выраженному в этих же единицах оставшемуся сроку полезного использования основного средства.

40. Амортизация начисляется по единицам учета основных средств. Амортизация может начисляться по совокупности единиц учета основных средств, имеющих одинаковые параметры амортизации.

#### V. Обесценение

41. Организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их стоимости вследствие обесценения в порядке, определенном международными стандартами финансовой отчетности.

42. Обесценение, аналогично амортизации, отражается в бухгалтерском учете обособленно от стоимости основного средства и не изменяет эту стоимость, формируя самостоятельный показатель – накопленное обесценение, которое, наряду с накопленной амортизацией, вычитается из стоимости при определении балансовой стоимости основного средства.

#### VI. Выбытие

43. Балансовая стоимость основного средства, которое выбывает или не способно приносить организации экономические выгоды в будущем, списывается с бухгалтерского учета.

Списание основного средства может быть обусловлено, в частности:

1) прекращением эксплуатации основного средства вследствие его физического или морального износа при отсутствии перспектив возобновления эксплуатации или продажи;

2) передачей основного средства другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей во вклад в капитал другой организации, передачей в финансовую аренду, передачей в некоммерческую организацию и др.;

3) физическим выбытием основного средства в связи с его утратой, аварией, стихийным бедствием и др.;

4) истечением нормативно допустимых сроков или других предельных параметров эксплуатации основного средства, в результате чего его использование организацией становится невозможным;

5) прекращением организацией деятельности, в которой использовалось основное средство, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности;

6) другими обстоятельствами.

44. Основное средство подлежит списанию в том отчетном периоде, в котором оно выбывает или становится неспособным приносить организации экономические выгоды. При списании балансовой стоимости основного средства вся накопленная амортизация и накопленное обесценение по нему списываются за счет первоначальной стоимости основного средства.

45. Затраты на демонтаж основных средств, превышающие сумму соответствующего оценочного обязательства, признаются расходами периода, в котором эти затраты были понесены.

46. Результатом от выбытия основного средства является разница между суммой списываемой балансовой стоимости основного средства и затрат на его выбытие с одной стороны и поступлениями от выбытия основного средства – с другой.

Результат от выбытия основных средств включается в состав расходов (доходов) периода, в котором списывается основное средство.

#### VII. Раскрытие информации в отчетности

47. В бухгалтерском балансе с учетом существенности отражается балансовая стоимость инвестиционной недвижимости и основных средств, не являющихся инвестиционной недвижимостью.

48. В отчете о финансовых результатах с учетом существенности отражается:

1) чистый результат от выбытия основных средств за отчетный период;

2) чистый результат переоценки основных средств, отнесенной на доходы (расходы) отчетного периода;

3) чистый результат переоценки основных средств, отнесенной в отчетном периоде на капитал;

4) чистый результат обесценения основных средств и восстановлении обесценения, отнесенного на расходы (доходы) отчетного периода;

5) сумма обесценения основных средств, отнесенного в отчетном периоде на уменьшение накопленного результата переоценки.

Указанные в настоящем пункте показатели могут объединяться в отчете о финансовых результатах с аналогичными показателями по другим внеоборотным активам, в частности, по нематериальным активам.

49. В отчете об изменении капитала с учетом существенности отражается информация о результатах переоценки основных средств и изменениях учетной политики в отношении основных средств, повлиявших на увеличение или уменьшение капитала.

50. В отчете о движении денежных средств с учетом существенности раскрывается информация о денежных потоках организации от операций, связанных с движением основных средств за отчетный период.

51. В пояснениях к бухгалтерскому балансу с учетом существенности раскрывается информация:

1) о балансовой стоимости основных средств по группам в разрезе первоначальной стоимости (в том числе переоцененной), накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода, а также изменения указанных показателей за отчетный период по видам изменений (поступления, выбытия, переоценки, амортизация, обесценение и др.)

2) о балансовой стоимости амортизируемых и не амортизируемых основных средств;

3) о пригодных для использования не используемых основных средствах, когда это не связано с сезонными особенностями;

4) об основных средствах, переданных и полученных в аренду;

5) об ограничениях (обременениях) имущественных прав организации на основные средства (залог, сервитут, арест и др.).

52. В отношении основных средств, для которых применяется способ учета с переоценкой, раскрывается:

1) дата проведения последней переоценки;

2) привлечение независимого оценщика к проведению оценки;

3) методы и допущения, использованные при определении справедливой стоимости, с указанием степени использования наблюдаемых рыночных цен;

4) оценочная информация о балансовой стоимости переоцениваемых групп основных средств, которая была бы отражена в бухгалтерской (финансовой) отчетности при использовании способа учета без переоценки;

5) способы пересчета первоначальной стоимости и накопленной амортизации переоцениваемых основных средств;

6) накопленный результат дооценки основных средств, не списанный в нераспределенную прибыль, с указанием способа списания этого результата в нераспределенную прибыль.

53. В составе информации об учетной политике в отношении основных средств раскрывается информация:

- 1) об установленных способах оценки групп основных средств;
- 2) о способах начисления амортизации по группам основных средств;
- 3) об изменении параметров амортизации основных средств;
- 4) иная информация, необходимая для понимания представленных в бухгалтерской (финансовой) отчетности показателей, связанных с основными средствами.

54. Организация раскрывает предусмотренную международными стандартами финансовой отчетности информацию об обесценении основных средств.

#### VIII. Переходные положения

55. Организация применяет настоящий Стандарт, начиная с бухгалтерской отчетности за 2020 год. Организация вправе начать применять настоящий Стандарт до указанного срока, при условии раскрытия этого факта в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

56. 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 пунктами 57, 59 настоящего Стандарта.

57. Организация вправе в бухгалтерской отчетности, начиная с которой применяется настоящий Стандарт, 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, признанная до начала применения настоящего Стандарта в соответствии с ранее применявшимися правилами, 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 пунктом 29 настоящего Стандарта.

Настоящий пункт применяется также в отношении расходов будущих периодов и других активов, учтенных в соответствии с ранее применявшимися правилами, которые в соответствии с настоящим Стандартом должны классифицироваться как основные средства.

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

Балансовая стоимость объектов, которые в соответствии с ранее применявшимися правилами учитывались в составе основных средств, но в соответствии с настоящим Стандартом таковыми не являются, списывается в рамках единовременной корректировки на нераспределенную прибыль, за исключением случаев переклассификации таких объектов в другой соответствующий класс активов.

58. Все изменения балансовой стоимости основных средств в связи с началом применения настоящего Стандарта, которые не могут быть соотнесены с изменениями других статей бухгалтерского баланса, относятся на нераспределенную прибыль.

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

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

(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)

## ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### «Нематериальные активы»

#### IX. Общие положения

51. Настоящий Стандарт устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах организаций.

52. Настоящий Стандарт не применяется организациями государственного сектора.

Организации, получающие государственную помощь на создание нематериальных активов, применяют настоящий стандарт с учетом установленных требований к учету государственной помощи.

Настоящий Стандарт может не применяться организациями, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, при условии, что затраты, связанные с нематериальными активами, признаются расходами периода, в котором такие затраты были понесены, и раскрытия данного факта в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

53. В целях бухгалтерского учета нематериальными активами считаются активы, характеризующиеся совокупностью следующих признаков:

1) актив не имеет материально-вещественной формы, за исключением материальных объектов, используемых в качестве носителей информации, таких как модель, образец, диск, флэш-карта, пленка, бумажный носитель, др.;

2) актив предназначен организацией для использования в ходе ее обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное владение и (или) пользование, для административных целей, либо для использования в целях деятельности некоммерческой организации;

3) актив предназначен организацией для использования в течение периода свыше 12 месяцев или свыше обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (далее – продолжительный период).

В случае изменения способа получения экономических выгод от нематериального актива так, что он больше не характеризуется совокупностью указанных в настоящем пункте признаков, организация

переклассифицирует нематериальный актив в другой соответствующий актив. При этом приближение предполагаемого момента окончания использования нематериального актива (когда до этого момента остается менее 12 месяцев) не является основанием для переклассификации нематериального актива в другой актив.

В случае если организация решает использовать материальный носитель информации, стоимость которого была учтена ранее в первоначальной стоимости нематериального актива, самостоятельно в качестве материального актива, организация переклассифицирует в другой актив соответствующую часть стоимости нематериального актива. При этом подлежащая переклассификации стоимость определяется расчетным путем исходя из предполагаемой суммы затрат на его создание. Например, если организация решает ввести опытный промышленный образец в эксплуатацию в качестве обычного оборудования, она уменьшает стоимость соответствующего нематериального актива на сумму затрат, которые требуются для создания такого же объекта оборудования на основе имеющегося опытного образца, переклассифицируя эту сумму в основные средства.

**54.** Нематериальными активами в частности являются:

- 1) права на использование результатов интеллектуальной деятельности (в том числе исключительные и неисключительные);
- 2) права на осуществление определенных действий (лицензии на добычу полезных ископаемых, заготовление древесины, вылов рыбы, использование радиочастот, др.);
- 3) приобретенные средства индивидуализации;
- 4) компьютерные программы;
- 5) научные и технологические знания (ноу-хау), зафиксированные на носителях способом, позволяющим их использовать независимо от физических лиц.

**55.** Настоящий Стандарт применяется как в отношении завершенных готовых к использованию объектов, так и находящихся в незавершенном состоянии на любой стадии разработки. Нематериальные активы, находящиеся в незавершенном состоянии, обозначаются в бухгалтерском учете как «незавершенные разработки».

**56.** Настоящий Стандарт не применяется в отношении:

- 1) финансовых активов;
- 2) активов, возникающих из договоров страхования;
- 3) активов, возникающих в связи с вознаграждениями работникам;
- 4) интеллектуальных и деловых качеств персонала организации, его квалификации и способности к труду;
- 5) поисковых активов;
- 6) нематериальных активов, предназначенных для продажи в ходе обычной деятельности организации;
- 7) нематериальных активов, создаваемых для заказчиков во исполнение договоров по их созданию, за исключением случаев сохранения за исполнителем прав на результаты работ;
- 8) отложенных налоговых активов;
- 9) активов, возникающих из договоров аренды;
- 10) нематериальных активов, использование которых прекращено и возобновление не предполагается в связи с принятием решения об их продаже или другом возмездном отчуждении (далее – долгосрочные активы к продаже).

**57.** В настоящем Стандарте используются термины в следующих значениях:

**Активный рынок** – рынок, на котором сделки по купле-продаже актива заключаются с достаточной частотой и в достаточном количестве, чтобы обеспечивать на постоянной основе информацию о цене на этот актив.

**Группа нематериальных активов** – совокупность однородных нематериальных активов, выделенная для целей бухгалтерского учета исходя из сходного характера их использования в деятельности организации.

**Исследования** – оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

**Ликвидационная стоимость** – расчетная сумма, которую организация получила бы от выбытия нематериального актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы нематериальный актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования.

**Разработки** – создание и формализация новых технологий, процессов, программ, систем, материалов, продуктов, услуг до начала их коммерческого использования или производства.

**Срок полезного использования** – это:

- 1) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией; или
- 2) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

**58.** Организация вправе не применять настоящий Стандарт в отношении нематериальных активов, стоимость которых по отдельности и в совокупности группы нематериальных активов незначительна для оценки финансового положения организации, при условии, что организация признает затраты, связанные с такими нематериальными активами, расходами периода, в котором такие затраты были понесены, и раскрывает данный факт в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

## **Х. Признание и единица учета**

**59.** Нематериальные активы признаются в тот момент, когда организацией понесены связанные с ними затраты, при соблюдении условий, установленных пунктами 10 – 12 настоящего Стандарта. Под затратами понимается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) у нее обязательств. При этом не считается затратами предоплата (уплата денежных средств авансом) поставщику (подрядчику, исполнителю) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления товаров, выполнения работ, оказания услуг.

В целях настоящего Стандарта к осуществлению организацией затрат приравнивается выпуск ею собственных долевых инструментов (эмиссия акций, увеличение уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда, др.) а также получение некоммерческой организацией имущества в качестве целевого финансирования или безвозмездное получение коммерческой организацией имущества от ее акционеров, собственников, участников, учредителей (в том числе при передаче государственного или муниципального имущества унитарному предприятию), вне зависимости от изменений при этом уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда.

**60.** Нематериальный актив признается при одновременном соблюдении следующих условий:

1) актив идентифицируется, то есть, обусловлен наличием у организации соответствующих юридических прав либо может быть отделен от организации и являться предметом гражданско-правовых договоров;

2) существует высокая вероятность, что понесенные затраты обеспечат организации получение в будущем экономических выгод (цели деятельности некоммерческой организации) в течение продолжительного периода;

3) организация имеет право на получение экономических выгод от актива и способна ограничить доступ других лиц к этим выгодам;

4) первоначальная стоимость может быть определена.

Совместная принадлежность другим лицам вместе с организацией прав на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации не является препятствием для признания нематериального актива организацией, за исключением случая, когда такая совместная принадлежность препятствует получению организацией экономических выгод от нематериального актива.

**61.** В случае самостоятельного создания нематериального актива организацией, такой актив признается по мере осуществления соответствующих затрат при условии, что работы по его созданию характеризуются как разработки в соответствии с пунктом 12 настоящего Стандарта. Затраты на осуществление работ, характеризующихся как исследования, признаются расходами периода, в котором были понесены.

В случае если нематериальный актив создается организацией в рамках единого проекта, включающего последовательно исследования и разработки, такой актив признается по мере осуществления затрат на его создание, начиная с момента перехода проекта из стадии исследований в стадию разработок. Указанный момент определяется в соответствии с пунктом 12 настоящего Стандарта. Затраты, понесенные до указанного момента, признаются расходами периода, в котором были понесены.

Если в рамках внутреннего проекта, направленного на создание нематериального актива, организация не может выделить стадию исследований от стадии разработки, то организация учитывает затраты на такой проект так, как если бы они были понесены только на стадии исследований.

**62.** Работы по созданию нематериального актива считаются разработками, если одновременно выполняются все следующие условия:

1) руководство организации намерено завершить разработку нематериального актива и использовать его;

2) завершение разработки нематериального актива и доведение его до состояния, пригодного для использования технически осуществимо;

3) организация располагает достаточными техническими, финансовыми, трудовыми и другими ресурсами, необходимыми для завершения разработки нематериального актива и последующего его использования;

4) организация способна определить затраты, необходимые для разработки нематериального актива;

5) организация способна использовать нематериальный актив;

6) известен и понятен способ извлечения экономических выгод от нематериального актива после завершения его разработки, в том числе имеется рынок сбыта продукта, получаемого с использованием нематериального актива, либо нематериальный актив полезен для общехозяйственных или управленческих нужд.

**63.** Деловая репутация, товарные знаки, фирменные наименования и другие аналогичные объекты признаются исключительно в случае их приобретения у других лиц. Затраты организации на самостоятельное создание указанных активов признаются расходами периода, в котором были понесены.

**64.** Единицей учета нематериальных активов является существенная часть стоимости нематериальных активов, в отношении которой может быть определен самостоятельный продолжительный период поступления будущих экономических выгод в организацию либо сделан вывод о неопределенности этого периода.

Единицы учета нематериальных активов, определенные изначально при их признании, могут впоследствии изменяться исходя из новых обстоятельств.

## **XI. Оценка при признании**

**65.** Нематериальные активы признаются по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью нематериального актива является сумма фактических затрат организации, непосредственно обеспечивающих его получение. При этом под получением нематериального актива понимается его приобретение у других лиц, самостоятельное создание (разработка), мероприятия по улучшению (модернизация, модификация, обновление, повышение полезных свойств, продление сроков использования) приведение объекта в то место и в то состояние, в которых организация намерена его использовать. Указанные затраты включаются в первоначальную стоимость нематериального актива при соблюдении условий их признания, указанных в пунктах 10 – 12 настоящего Стандарта.

**66.** В первоначальную стоимость нематериальных активов включается:

1) стоимость приобретаемых у других лиц объектов, указанных в пункте 4 настоящего Стандарта;

2) стоимость приобретаемых у других лиц сырья, материалов, оборудования и других объектов, которые предполагается потребить (полностью использовать) в процессе получения нематериальных активов;

3) стоимость работ, услуг, имущественных прав, получаемых за плату у других лиц с целью получения нематериальных активов;

4) выплаты в связи с регистрацией юридических прав;

5) затраты на проверку надлежащего функционирования актива;

6) балансовая стоимость других активов организации (например, запасов), списываемая в связи с их использованием для получения нематериальных активов;

7) амортизация внеоборотных активов, используемых при получении нематериальных активов;

8) заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для получения нематериальных активов, включая любые оценочные обязательства, возникающие в связи с использованием организацией труда этих работников, а также все связанные с указанными вознаграждениями обязательные социальные платежи (пенсионное, медицинское страхование и др.) и иные выплаты, в том числе, в пользу третьих лиц;

9) проценты и другие долговые затраты, которые в установленном порядке подлежат включению в стоимость актива;

10) невозмещаемые в соответствии с законодательством суммы налогов, сборов, пошлин и иных обязательных платежей в бюджет, уплачиваемых (подлежащих уплате) организацией в связи с получением нематериальных активов;

11) иные затраты, непосредственно обеспечивающие получение нематериальных активов.

67. Стоимость приобретаемого у других лиц имущества, имущественных прав, работ, услуг, указанных в подпунктах а) – в) пункта 16 настоящего Стандарта, определяется с учетом любых премий, скидок и иных поощрений, предоставляемых (подлежащих предоставлению) организации или организацией, вне зависимости от формы их предоставления.

68. Стоимость имущества, имущественных прав, работ, услуг, указанных в подпунктах а) – в) пункта 16 настоящего Стандарта, приобретаемых у других лиц на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или меньший срок, определенный организацией, считается сумма, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и суммой, подлежащей уплате, учитывается в порядке, установленном для учета долговых затрат в течение периода отсрочки (рассрочки).

69. Стоимость приобретаемого у других лиц имущества, имущественных прав, работ, услуг, указанных в подпунктах а) – в) пункта 16 настоящего Стандарта, оплачиваемых полностью или частично неденежными средствами, считается (в соответствующей части) справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг. Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном международными стандартами финансовой отчетности. В случае невозможности определения справедливой стоимости передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг стоимостью приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг, считается балансовая стоимость списываемых активов, фактические затраты на выполнение работ, оказание услуг, а также на осуществление сделки.

70. Стоимость имущества, имущественных прав, полученных коммерческой организацией от ее акционеров, собственников, участников, учредителей (в том числе при передаче государственного или муниципального имущества унитарному предприятию) или некоммерческой организацией в качестве целевого финансирования, считается справедливая стоимость указанных объектов.

71. В случае если организация, осуществляющая работы для заказчика во исполнение договора с ним, создает в процессе таких работ нематериальный актив, права на который сохраняются за исполнителем (в том числе в случае совместных прав заказчика и исполнителя на результаты работ), первоначальная стоимость полученного таким образом нематериального актива определяется путем выделения из общей суммы затрат на выполнение работ по договору их доли, приходящейся на нематериальный актив. Указанная доля выделяется обоснованным способом, установленным организацией.

Если при создании нематериального актива получены объекты, соответствующие критериям признания иных активов, такие объекты подлежат переклассификации в соответствующие виды активов по стоимости, выделенной организацией обоснованным способом из первоначальной стоимости нематериального актива.

Затраты, связанные одновременно с несколькими единицами учета нематериальных активов, распределяются между ними обоснованным способом, установленным организацией.

72. В первоначальную стоимость нематериальных активов не включаются:

1) затраты на деловую репутацию, товарные знаки, фирменные наименования и другие аналогичные объекты, за исключением затрат на их приобретение у других лиц;

2) затраты на исследования, независимо от того, был ли в результате таких затрат создан нематериальный актив;

3) подлежащие возмещению в соответствии с законодательством налоги, такие как налог на добавленную стоимость, акцизы;

4) затраты на текущее обеспечение использования нематериальных активов, поддержание их в рабочем состоянии, в том числе затраты на обновления нематериальных активов, повторяющиеся через непродолжительные периоды;

5) затраты на внеплановые исправления нематериальных активов в той степени, в которой такие исправления восстанавливают функциональные качества и сроки использования нематериальных активов, но не улучшают и не продлевают их;

6) затраты, обусловленные ненадлежащей организацией процесса получения нематериальных активов, такие как сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины;

7) затраты, обусловленные авариями и другими чрезвычайными ситуациями;

8) обесценение других активов, независимо от того, использовались ли эти активы для получения нематериальных активов;

9) затраты, которые не могут быть непосредственно соотнесены с получением нематериальных активов, такие как общехозяйственные расходы.

10) затраты, связанные с продвижением новых продуктов или услуг (в том числе затраты на организацию публичных, презентационных мероприятий, на рекламу и пр.)

11) затраты, связанные с организацией хозяйственной деятельности в новом месте или с новой категорией клиентов;

12) убытки, понесенные в период формирования спроса на новые товары, продукцию, работы, услуги в связи с их первым выводом на рынок;

13) затраты, понесенные в то время, когда актив, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию;

14) затраты на обучение персонала;

15) затраты на реорганизацию деятельности;

16) иные затраты, не соответствующие условиям признания нематериальных активов, установленных пунктами 10 – 12 настоящего Стандарта.

## **ХII. Текущая оценка**

73. Нематериальные активы оцениваются на отчетную дату по балансовой стоимости. Балансовая стоимость нематериального актива рассчитывается как его первоначальная стоимость за вычетом накопленной амортизации и накопленного обесценения. Первоначальная стоимость и накопленная амортизация нематериального актива могут переоцениваться в соответствии с настоящим Стандартом.

Организация осуществляет выбор одного из двух способов учета в отношении каждой группы нематериальных активов – с переоценкой либо без переоценки. Способ учета с переоценкой может применяться только в отношении нематериальных активов, торгуемых на активном рынке. Способ учета с переоценкой не применяется в отношении деловой репутации, товарных знаков, фирменных наименований и других аналогичных объектов.

Организация не вправе применять разные способы учета к нематериальным активам, входящим в одну группу, за исключением случая, когда часть нематериальных активов одной группы торгуется на активном рынке, а другая часть не торгуется.

В случае изменения способа учета нематериальных активов, такое изменение применяется перспективно.

**74.** При использовании способа учета без переоценки суммы, включенные в первоначальную стоимость нематериального актива при признании, и суммы начисленной амортизации впоследствии не изменяются.

**75.** При использовании способа учета с переоценкой нематериальные активы переоцениваются таким образом, чтобы их балансовая стоимость равнялась справедливой стоимости, определяемой по данным активного рынка. Переоценка должна проводиться регулярно. При этом периодичность проведения переоценок выбирается для каждой группы переоцениваемых нематериальных активов исходя из степени изменений их справедливой стоимости так, чтобы балансовая стоимость переоцениваемых нематериальных активов существенно не отличалась от их справедливой стоимости. Переоценка проводится по состоянию на конец отчетного года, за исключением случаев проведения ее чаще, чем один раз в год.

**76.** В случае утраты возможности определять справедливую стоимость переоцененных ранее нематериальных активов с использованием данных активного рынка, использование способа учета с переоценкой в отношении таких активов прекращается. Указанные активы в дальнейшем оцениваются по способу учета без переоценки.

В случае возникновения возможности определять справедливую стоимость нематериальных активов с использованием данных активного рынка, организация может начать (возобновить) использование в отношении таких активов способа учета с переоценкой.

**77.** Сумма осуществленной в отчетном периоде дооценки нематериальных активов отражается в составе совокупного финансового результата этого периода обособленно без включения в прибыль (убыток), за исключением той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения нематериальных активов, признанные в прошлых периодах расходом в составе прибыли (убытка). Сумма осуществленной в отчетном периоде дооценки нематериальных активов признается доходом этого периода в составе прибыли (убытка) в той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения нематериальных активов, признанные в прошлых периодах расходом в составе прибыли (убытка).

Сумма осуществленной в отчетном периоде уценки нематериальных активов признается расходом этого периода в составе прибыли (убытка), за исключением той части, в которой эта уценка уменьшает суммы дооценки нематериальных активов, отраженные в прошлых периодах в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток). Сумма осуществленной в отчетном периоде уценки нематериальных активов отражается в составе совокупного финансового результата этого периода обособленно без включения в прибыль (убыток) в той части, в которой эта уценка уменьшает признанные в таком же порядке в прошлых периодах суммы дооценки нематериальных активов.

**78.** Суммы переоценки нематериальных активов, отраженные в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток), формируют на сальдовой основе накопленный результат дооценки нематериальных активов, который отражается в бухгалтерском балансе обособленно в составе капитала. Указанный результат списывается на нераспределенную прибыль одним из следующих способов:

- 1) одновременно при списании (прекращении признания) нематериального актива, по которому была накоплена дооценка;
- 2) по мере начисления амортизации по нематериальному активу. В таком случае сумма накопленной дооценки, подлежащая списанию на нераспределенную прибыль, определяется как положительная разница между величиной амортизации за период, рассчитанной исходя из переоцененной первоначальной стоимости нематериального актива с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости нематериального актива без учета переоценок.

### **XIII. Амортизация**

**79.** Балансовая стоимость нематериального актива погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено настоящим Стандартом. Амортизация отражается в бухгалтерском учете обособленно от первоначальной стоимости нематериального актива и не изменяет эту первоначальную стоимость, формируя самостоятельный показатель – накопленную амортизацию, которая вычитается из первоначальной стоимости при определении балансовой стоимости нематериального актива.

**80.** Начисление амортизации по нематериальным активам производится независимо от результатов деятельности экономического субъекта в отчетном периоде.

**81.** Амортизация начинает начисляться с момента, когда нематериальный актив приведен в местоположение и состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями организации, и когда для начала использования нематериального актива не требуется существенных затрат (далее – момент готовности). В случае если момент готовности наступил в отчетном периоде, при начислении амортизации за этот период принимается в расчет время, истекшее после момента готовности до конца отчетного периода (с учетом существенности).

Начисление амортизации после начала ее начисления не приостанавливается (в том числе в случаях приостановки использования нематериального актива), если иное не установлено настоящим пунктом.

Начисление амортизации приостанавливается в случае, если ликвидационная стоимость нематериального актива оказалась равной или превысила его балансовую стоимость. Если в указанном случае ликвидационная стоимость впоследствии становится ниже балансовой стоимости нематериального актива, начисление амортизации возобновляется.

**82.** Срок полезного использования нематериального актива определяется исходя из:

- 1) срока действия соответствующих юридических прав;
- 2) нормативных, договорных и других ограничений использования;
- 3) намерений организации в отношении продолжительности использования;
- 4) ресурсных и финансовых возможностей организации обеспечивать использование;
- 5) зависимости эффективности использования от знаний и умений конкретных работников, в частности, возможностей продолжать использовать нематериальный актив при смене персонала организации;
- 6) ожидаемого морального или коммерческого устаревания в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на соответствующие товары, продукцию, работы услуги;
- 7) опыта использования организацией аналогичных активов, а также доступной информации о сроках использования аналогичных активов другими экономическими субъектами;
- 8) стабильности рынка соответствующих товаров, продукции, работ, услуг;

- 9) предполагаемых действий конкурентов (в том числе потенциальных);
  - 10) сроков использования других активов организации, задействованных в том же производственном процессе;
  - 11) других факторов, влияющих на использование организацией нематериального актива в будущем.
- 83.** Нематериальный актив считается имеющим неопределенный срок полезного использования, если анализ всей доступной информации указывает на отсутствие предсказуемых ограничений периода, на протяжении которого, как ожидается, этот актив будет использоваться организацией.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования не амортизируются. Организация проверяет такие нематериальные активы на предмет возможности определения срока полезного использования ежегодно в конце отчетного периода, а также при наступлении фактов, свидетельствующих о появлении такой возможности. Амортизация по указанным нематериальным активам начинает начисляться с периода, в котором возникла возможность определить срок полезного использования.

**84.** Ликвидационная стоимость нематериального актива считается равной нулю, если:

- 1) не ожидается поступлений от выбытия нематериального актива в конце срока полезного использования;
- 2) ожидаемая к поступлению сумма не является существенной;
- 3) ожидаемая к поступлению сумма не может быть определена с соблюдением условий, установленных пунктом 35 настоящего Стандарта;
- 4) установленный организацией срок полезного использования нематериального актива не является более коротким по сравнению с потенциально возможным сроком использования этого актива другими лицами.

**85.** Ликвидационная стоимость нематериального актива считается определяемой только, если выполняется, как минимум, одно из следующих условий:

- 1) договором предусмотрена обязанность другого лица купить у организации нематериальный актив в конце его срока полезного использования;
- 2) ликвидационная стоимость нематериального актива может быть определена непосредственно по данным активного рынка на аналогичные активы, и этот рынок с большой вероятностью будет существовать в конце срока полезного использования.

**86.** Срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ амортизации (далее – параметры амортизации) нематериального актива определяются перед началом начисления амортизации.

Параметры амортизации подлежат проверке ежегодно в конце отчетного года, а также при наступлении фактов, свидетельствующих о возможном их изменении, и при необходимости изменяются. Изменения параметров амортизации нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.

**87.** Организация выбирает тот способ амортизации нематериальных активов, который наиболее точно отражает предполагаемые особенности получения будущих экономических выгод от использования нематериального актива.

**88.** Сумма амортизации нематериального актива за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока полезного использования балансовая стоимость нематериального актива оказалась равной его ликвидационной стоимости.

**89.** Нематериальные активы, срок полезного использования которых определен в единицах времени, амортизируются линейным способом либо способом уменьшаемого остатка.

**90.** Нематериальные активы, срок полезного использования которых определен в натуральных единицах, амортизируются пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Организация не вправе устанавливать срок полезного использования нематериального актива в денежных единицах объема выручки или иного показателя финансовых результатов за исключением случая, когда возможности использования нематериального актива юридически ограничены величиной такого показателя.

**91.** При использовании линейного способа начисление амортизации производится таким образом, чтобы равномерно распределить подлежащую амортизации стоимость нематериального актива в течение его срока полезного использования. При этом сумма амортизации за отчетный период определяется как отношение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью нематериального актива к его оставшемуся сроку полезного использования.

**92.** При использовании способа уменьшаемого остатка начисление амортизации производится таким образом, чтобы суммы амортизации за одинаковые по продолжительности периоды уменьшались по мере течения срока полезного использования нематериального актива. При этом организация самостоятельно определяет формулу расчета суммы амортизации за отчетный период, обеспечивающую систематическое уменьшение этой суммы в следующих периодах.

**93.** При использовании способа пропорционально объему продукции (работ, услуг) начисление амортизации производится таким образом, чтобы равномерно распределить подлежащую амортизации стоимость нематериального актива в течение его срока полезного использования, выраженного в натуральных единицах количества продукции (объема работ, услуг). При этом сумма амортизации за отчетный период определяется как произведение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью нематериального актива на отношение натурального показателя количества продукции (объема работ, услуг) в отчетном периоде к выраженному в этих же единицах оставшемуся сроку полезного использования нематериального актива.

**94.** Амортизация начисляется по единицам учета нематериальных активов. Амортизация может начисляться по совокупности единиц учета нематериальных активов, имеющих одинаковые параметры амортизации.

#### **XIV. Обесценение**

**95.** Организация проверяет нематериальные активы на обесценение и учитывает изменение их стоимости вследствие обесценения в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.

Проверка на обесценение незаконченных разработок, а также нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования проводится, как минимум, в конце каждого отчетного года независимо от наличия признаков возможного обесценения. Возникновение возможности определить срок полезного использования нематериального актива, по которому ранее этот срок не определялся, является признаком возможного обесценения нематериального актива.

**96.** Обесценение, аналогично амортизации, отражается в бухгалтерском учете обособленно от первоначальной стоимости нематериального актива и не изменяет эту стоимость, формируя самостоятельный

показатель – накопленное обесценение, которое, наряду с накопленной амортизацией, вычитается из первоначальной стоимости при определении балансовой стоимости нематериального актива.

#### **XV. Списание**

**97.** Нематериальный актив списывается (прекращает признаваться в качестве актива), если в дальнейшем от его использования или выбытия не ожидается поступления экономических выгод. Списание нематериального актива может быть обусловлено в частности:

- 1) прекращением использования нематериального актива вследствие его морального устаревания при отсутствии перспектив возобновления использования;
- 2) передачей соответствующих юридических прав другому лицу в связи с продажей, меной, передачей нематериального актива во вклад в капитал другой организации, др.;
- 3) истечением срока действия соответствующих юридических прав;
- 4) прекращением организацией деятельности, в которой использовалось нематериальный актив, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности;
- 5) остановка разработок при отсутствии перспектив их возобновления;
- 6) другими обстоятельствами.

Если по каким-либо причинам работы по созданию нематериального актива были прекращены до того, как нематериальный актив приведен в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства организации, затраты, понесенные на стадии разработки, подлежат признанию в качестве расходов.

**98.** Нематериальный актив подлежит списанию в том отчетном периоде, в котором он выбывает или становится неспособным приносить организации экономические выгоды.

**99.** Результатом от выбытия нематериального актива является разница между суммой списываемой балансовой стоимости нематериального актива и затрат на его выбытие с одной стороны и поступлениями от выбытия нематериального актива – с другой.

Результат от выбытия нематериального актива включаются в состав расходов (доходов) периода, в котором этот актив списывается.

#### **XVI. Раскрытие информации в отчетности**

**100.** В бухгалтерском балансе с учетом существенности отражается:

- 1) незаконченные разработки;
- 2) готовые к использованию нематериальные активы (после наступления момента готовности), за исключением указанных в подпункте «в» настоящего пункта;
- 3) деловая репутация, товарные знаки, фирменные наименования и другие аналогичные объекты;
- 4) авансы (предварительная оплата) в связи с получением нематериальных активов за вычетом налога на добавленную стоимость, относящегося к данной сумме аванса.

**101.** В отчете о финансовых результатах с учетом существенности отражается:

- 1) чистый результат от выбытия нематериальных активов за отчетный период;
- 2) расходы на исследования за отчетный период;
- 3) чистый результат переоценки нематериальных активов, отнесенной на доходы (расходы) отчетного периода;
- 4) чистый результат переоценки нематериальных активов, отнесенной в отчетном периоде на капитал;
- 5) чистый результат обесценения нематериальных активов и восстановления обесценения, отнесенного на доходы (расходы) отчетного периода;
- 6) сумма обесценения нематериальных активов, отнесенного в отчетном периоде на уменьшение накопленного результата переоценки.

Указанные в настоящем пункте показатели могут объединяться в отчете о финансовых результатах с аналогичными показателями по другим внеоборотным активам, в частности, по основным средствам.

**102.** В отчете об изменении капитала с учетом существенности отражается информация о результатах переоценки нематериальных активов и изменениях учетной политики в отношении нематериальных активов, повлиявшая на увеличение или уменьшение капитала.

**103.** В отчете о движении денежных средств с учетом существенности раскрывается информация о денежных потоках организации от операций, связанных с движением нематериальных активов за отчетный период.

**104.** В пояснениях к бухгалтерскому балансу с учетом существенности раскрывается информация:

- 1) о балансовой стоимости нематериальных активов по группам в разрезе первоначальной стоимости (в том числе переоцененной), накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода, а также изменения указанных показателей за отчетный период по видам изменений (приобретения, затраты на разработки, выбытия, переоценки, амортизация, обесценение, переклассификация в другие активы и др.);
- 2) о балансовой стоимости нематериальных активов с определенным и неопределенным сроком полезного использования вместе с описанием ограничений возможности определить этот срок;
- 3) о пригодных для использования не используемых нематериальных активах, когда это не связано с сезонными особенностями;
- 4) о суммах договорных обязательств по приобретению нематериальных активов;
- 5) об ограничениях (обременениях) имущественных прав организации на нематериальные активы (лицензионные договоры, залог, сервитут, арест и др.).

**105.** В отношении нематериальных активов, для которых применяется способ учета с переоценкой, раскрывается:

- 1) дата проведения последней переоценки;
- 2) характеристика активного рынка, на котором торгуются переоцениваемые нематериальные активы;
- 3) оценочная информация о балансовой стоимости переоцениваемых групп нематериальных активов, которая была бы отражена в бухгалтерской (финансовой) отчетности при использовании способа учета без переоценки;
- 4) способы пересчета первоначальной стоимости и накопленной амортизации переоцениваемых нематериальных активов;
- 5) накопленный результат дооценки нематериальных активов, не списанный в нераспределенную прибыль, с указанием способа списания этого результата в нераспределенную прибыль.

**106.** В составе информации об учетной политике в отношении нематериальных активов раскрывается информация:

- 1) об установленных способах оценки групп нематериальных активов;

- 2) о способах начисления амортизации по группам нематериальных активов;
- 3) об изменении параметров амортизации нематериальных активов;
- 4) иная информация, необходимая для понимания представленных в бухгалтерской (финансовой) отчетности показателей, связанных с нематериальными активами.

**107.** Организация раскрывает предусмотренную международными стандартами финансовой отчетности информацию об обесценении нематериальных активов.

## **XVII. Переходные положения**

**108.** Организация применяет настоящий Стандарт, начиная с бухгалтерской отчетности за 2019 год. Организация вправе начать применять настоящий Стандарт до указанного срока, при условии раскрытия этого факта в своей бухгалтерской отчетности.

**109.** 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 пунктами 60, 62 настоящего Стандарта.

**110.** Организация вправе в бухгалтерской отчетности, начиная с которой применяется настоящий Стандарт, не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, произведя единовременную корректировку балансовой стоимости нематериальных активов на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) в соответствии с настоящим пунктом. Для целей указанной корректировки балансовой стоимостью нематериальных активов считается их первоначальная стоимость, признанная до начала применения настоящего Стандарта в соответствии с ранее применявшимися правилами, за вычетом (при наличии) 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.

Настоящий пункт применяется также в отношении расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, расходов будущих периодов и других активов, учтенных в соответствии с ранее применявшимися правилами, которые в соответствии с настоящим Стандартом должны классифицироваться как нематериальные активы.

В случае применения организацией способа учета с переоценкой организация, применяющая настоящий пункт, должна провести на дату единовременной корректировки переоценку нематериальных активов, к которым применяется данный способ учета, и признать соответствующий накопленный результат дооценки нематериальных активов (при наличии) в составе капитала, скорректировав (при необходимости) аналогичный показатель, сформированный до начала применения настоящего Стандарта в соответствии с ранее применявшимися правилами.

Балансовая стоимость объектов, которые в соответствии с ранее применявшимися правилами учитывались в составе нематериальных активов, но в соответствии с настоящим Стандартом таковыми не являются, списывается в рамках единовременной корректировки на нераспределенную прибыль либо переводится в другой соответствующий класс активов.

**111.** Все изменения балансовой стоимости нематериальных активов в связи с началом применения настоящего Стандарта, которые не могут быть соотнесены с изменениями других статей бухгалтерского баланса, относятся на нераспределенную прибыль.

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

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