

Раздаточный материал к семинару:

«Подготовка годовой бухгалтерской отчетности за 2019 год. Применение ПУ 18/02 «Расчет налога на прибыль», ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Учетная политика на 2020 год»

Ст. 9, Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) "О бухгалтерском учете"

3. Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания. Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в [регистрах](#) бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, не несут ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни. **Требования в письменной форме главного бухгалтера, иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лица, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в отношении соблюдения установленного порядка документального оформления фактов хозяйственной жизни, представления документов (сведений), необходимых для ведения бухгалтерского учета, должностному лицу, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицу, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, обязательны для всех работников экономического субъекта.**

(в ред. Федеральных законов от от 26.07.2019 [N 247-ФЗ](#))

ст. 13, Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) "О бухгалтерском учете"

8. Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее руководителем экономического субъекта.

(в ред. Федерального [закона](#) от 28.11.2018 N 444-ФЗ)

9. Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами. В случае, если федеральными законами и (или) учредительными документами экономического субъекта предусмотрено утверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, внесение исправлений в такую отчетность после ее утверждения не допускается.

(в ред. Федерального [закона](#) от 26.07.2019 N 247-ФЗ)

Статья 18. Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности

1. Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - государственный информационный ресурс) - совокупность бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов, обязанных составлять такую отчетность, а также аудиторских заключений о ней в случаях, если бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательному аудиту.

2. Государственный информационный ресурс формируется и ведется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

3. В целях формирования государственного информационного ресурса экономический субъект обязан представлять один экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - обязательный экземпляр отчетности) в налоговый орган по месту нахождения экономического субъекта, если иное не установлено настоящей статьей.

4. От представления обязательного экземпляра отчетности освобождаются:

- 1) организации бюджетной сферы;
- 2) Центральный банк Российской Федерации;
- 3) религиозные организации;
- 4) организации, представляющие бухгалтерскую (финансовую) отчетность в Центральный банк Российской Федерации;

5) организации, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность которых содержит сведения, отнесенные к государственной тайне в соответствии с законодательством Российской Федерации;

6) организации в случаях, установленных Правительством Российской Федерации.

5. Обязательный экземпляр отчетности представляется экономическим субъектом в виде электронного документа по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота, являющегося российской организацией и соответствующего требованиям, утверждаемым федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода. **При представлении обязательного экземпляра отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, аудиторское заключение о ней представляется в виде электронного документа вместе с такой отчетностью либо в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом.** В случае исправления экономическим субъектом ошибки в бухгалтерской (финансовой) отчетности, обязательный экземпляр которой представлен в соответствии с [частью 3](#) настоящей статьи, экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности, в котором ошибка исправлена, представляется в налоговый орган по месту нахождения экономического субъекта в виде электронного документа по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота не позднее чем через 10 рабочих дней со дня, следующего за днем внесения исправления в бухгалтерскую (финансовую) отчетность либо за днем утверждения годовой

бухгалтерской (финансовой) отчетности, если федеральными законами и (или) учредительными документами экономического субъекта предусмотрено утверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

8. Форматы представления обязательного экземпляра отчетности и аудиторского заключения о ней в виде электронных документов, порядок представления обязательного экземпляра отчетности и аудиторского заключения о ней, а также правила пользования государственным информационным ресурсом утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

9. Заинтересованным лицам обеспечивается доступ к информации, содержащейся в государственном информационном ресурсе.

10. За предоставление информации, содержащейся в государственном информационном ресурсе, взимается плата, если иное не установлено настоящей статьей. [Случай, размер и порядок](#) взимания указанной платы устанавливаются Правительством Российской Федерации.

11. Предоставление информации, содержащейся в государственном информационном ресурсе, государственным органам, органам местного самоуправления, Центральному банку Российской Федерации осуществляется без взимания платы.

Статья 21. Документы в области регулирования бухгалтерского учета

1. К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

1) [федеральные стандарты](#) бухгалтерского учета, федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов (далее при совместном упоминании - федеральные стандарты);

2) [отраслевые стандарты](#) бухгалтерского учета, отраслевые стандарты бухгалтерского учета государственных финансов (далее при совместном упоминании - отраслевые стандарты);

3) нормативные акты Центрального банка Российской Федерации, предусмотренные [частью 6](#) настоящей статьи;

4) рекомендации в области бухгалтерского учета;

5) стандарты экономического субъекта.

2. Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами.

2.1. Федеральные стандарты бухгалтерского учета устанавливают минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета для экономических субъектов, за исключением организаций бюджетной сферы. Федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов устанавливают минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета для организаций бюджетной сферы.

(часть 2.1 введена Федеральным [законом](#) от 26.07.2019 N 247-ФЗ)

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ИНФОРМАЦИОННОЕ СООБЩЕНИЕ

от 13 декабря 2018 г. N ИС-учет-12

Федеральными законами от 28 ноября 2018 г. [N 444-ФЗ](#) "О внесении изменений в Федеральный закон "О бухгалтерском учете" и [N 447-ФЗ](#) "О внесении изменений в [статью 23](#) части первой Налогового кодекса Российской Федерации" изменен порядок представления организациями обязательного экземпляра годовой бухгалтерской отчетности. Цель изменений - снижение административного бремени, которое организации несут в связи с исполнением обязанностей по представлению своей бухгалтерской отчетности в государственные органы, а также упрощение доступа заинтересованных лиц к такой отчетности.

Установлен новый порядок представления годовой бухгалтерской отчетности организаций

Федеральный [закон](#) от 28 ноября 2018 г. N 444-ФЗ предусматривает обязательное представление годовой бухгалтерской отчетности организации, как правило, только в один адрес. В зависимости от вида экономической деятельности организации таким адресом является либо ФНС России, либо Банк России.

Организации, отличные от кредитных и некредитных финансовых организаций

Все обязанные составлять бухгалтерскую отчетность организации, за исключением религиозных, кредитных и некредитных финансовых организаций, представляют один экземпляр своей составленной годовой бухгалтерской отчетности в налоговый орган по месту своего нахождения (ранее - в орган государственной статистики (за исключением организаций государственного сектора и Банка России) и налоговый орган). При этом отчетность представляется в следующем порядке:

форма представления - в виде электронного документа (ранее - на бумажном носителе или в виде электронного документа);

способ представления - по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота, являющегося российской организацией и соответствующего требованиям, утверждаемым ФНС России;

срок представления - не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода, т.е. не позднее 31 марта года, следующего за отчетным. Годовая бухгалтерская отчетность Банка России в составе годового баланса и отчета о финансовых результатах представляется не позднее 15 мая года, следующего за отчетным годом (ранее - не позднее 31 марта года, следующего за отчетным);

форматы представления - утверждаются ФНС России;

порядок представления - утверждается ФНС России (ранее - утверждался Росстатом).

Если годовая бухгалтерская отчетность организации подлежит обязательному аудиту, то в налоговый орган вместе с экземпляром такой отчетности представляется аудиторское заключение о ней. Оно представляется:

в виде электронного документа (ранее - на бумажном носителе или в виде электронного документа);

вместе с экземпляром отчетности либо в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом.

Новый порядок представления бухгалтерской отчетности вступает в силу начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2019 г. При этом субъекты малого предпринимательства обязаны представлять бухгалтерскую

отчетность в электронном виде начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2020 г.; отчетность за 2019 г. такие субъекты могут представлять на бумажном носителе или в виде электронного документа по своему выбору.

Бухгалтерская отчетность религиозных организаций

Религиозные организации освобождены от представления бухгалтерской отчетности в налоговые органы и органы государственной статистики (ранее - годовая бухгалтерская отчетность религиозной организации представлялась: в органы государственной статистики; в налоговые органы, если за отчетные (налоговые) периоды календарного года у нее возникали обязанности по уплате налогов и сборов).

Данное изменение вступает в силу с годовой бухгалтерской отчетности за 2019 г.

Государственный информационный ресурс бухгалтерской отчетности

Государственный информационный ресурс бухгалтерской отчетности (далее - ГИРБО) - совокупность бухгалтерской отчетности организаций, обязанных составлять такую отчетность, а также аудиторских заключений о ней в случаях, если бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту.

В ГИРБО не включается бухгалтерская отчетность: организаций государственного сектора; Банка России; религиозных организаций; организаций, годовая бухгалтерская отчетность которых содержит сведения, отнесенные к государственной тайне в соответствии с законодательством Российской Федерации; организаций в случаях, установленных Правительством Российской Федерации (ранее - только организаций государственного сектора и Банка России). Кроме этого, в ГИРБО не включается последняя бухгалтерская отчетность реорганизованных и ликвидируемых юридических лиц (ранее - подлежала включению).

ГИРБО формируется и ведется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, т.е. ФНС России (ранее - Росстатом).

ГИРБО формируется из 1) обязательных экземпляров отчетности, представляемых организациями в налоговые органы, и 2) годовой бухгалтерской отчетности организаций, представляемой в Банк России. Банк России передает в ГИРБО сведения в электронном виде, содержащие годовую бухгалтерскую отчетность поднадзорных ему организаций, а также аудиторские заключения о ней (если такая отчетность подлежит обязательному аудиту). Передача сведений осуществляется в форматах, порядке и сроки, определяемые соглашением между Банком России и ФНС России.

Все заинтересованные лица будут иметь доступ к информации, содержащейся в ГИРБО; причем речь идет о доступе к полному комплексу годовой бухгалтерской отчетности и аудиторскому заключению о ней. Правила пользования ГИРБО будут утверждены ФНС России (ранее - Росстатом).

Доступ к информации, содержащейся в ГИРБО, будет предоставляться бесплатно. Однако в случаях, которые определит Правительство Российской Федерации, за предоставление информации будет взиматься плата. В числе таких случаев может быть, например, предоставление копии годовой бухгалтерской отчетности конкретной организации на бумажном носителе. Размер и порядок взимания такой платы устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Нормы Федерального [закона](#) от 28 ноября 2018 г. N 444-ФЗ, посвященные ГИРБО, вступают в силу с 1 января 2020 г. С этой даты ФНС России начинает, а Росстат прекращает исполнять полномочия по формированию и ведению ГИРБО. В частности, Росстат прекратит собирать обязательные экземпляры отчетности, в том числе пересмотренной, а также аудиторские заключения о ней за отчетный период 2018 г. и отчетные периоды, истекшие до 1 января 2018 г.

Первой отчетностью, включенной в ГИРБО, станет годовая бухгалтерская отчетность организаций за 2019 г. В связи с этим ФНС России не будет предоставлять доступ к бухгалтерской отчетности организаций за отчетные периоды, истекшие до 1 января 2019 г.

Заинтересованные лица смогут получить доступ к годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014 - 2018 гг. (при наличии ее в информационном ресурсе, сформированном до 1 января 2020 г.) по-прежнему в Росстате. Такую услугу Росстат будет оказывать до истечения срока хранения указанной бухгалтерской отчетности, установленного [частью 1 статьи 29](#) Федерального закона "О бухгалтерском учете", т.е. не менее 5 лет после отчетного года. Иными словами, доступ к годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014 - 2018 гг. будет обеспечиваться Росстатом до окончания 2023 г.

Установлен специальный порядок представления бухгалтерской отчетности для отдельных организаций

[Статьей 18](#) Федерального закона "О бухгалтерском учете" (в редакции Федерального закона от 28 ноября 2018 г. N 444-ФЗ) и [статьей 23](#) Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 28 ноября 2018 г. N 447-ФЗ) определен специальный порядок представления годовой бухгалтерской отчетности:

для организаций, годовая бухгалтерская отчетность которых содержит сведения, отнесенные к государственной тайне в соответствии с законодательством Российской Федерации;

для организаций в случаях, установленных Правительством Российской Федерации.

Годовая бухгалтерская отчетность таких организаций не включается в ГИРБО (ранее - включалась). Однако эти организации по-прежнему обязаны представлять по одному экземпляру своей годовой бухгалтерской отчетности:

в налоговый орган по месту своего нахождения;

в орган государственной статистики по месту их государственной регистрации.

Срок представления - не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода, т.е. не позднее 31 марта года, следующего за отчетным.

Данные нормы Федерального [закона](#) от 28 ноября 2018 г. N 444-ФЗ вступают в силу с 1 января 2020 г.

Составление бухгалтерской отчетности организации

[Статья 13](#) Федерального закона "О бухгалтерском учете" дополнена положением, согласно которому бухгалтерская отчетность организации может быть составлена: 1) на бумажном носителе; 2) в виде электронного документа; 3) на бумажном носителе и в виде электронного документа. При этом независимо от того, в каком виде составлена бухгалтерская отчетность, она признается официальной отчетностью организации.

В случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление бухгалтерской отчетности другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, организация обязана по требованию другого лица или государственного органа за свой счет изготавливать на бумажном носителе копии бухгалтерской отчетности, составленной в виде электронного документа.

Данная норма Федерального [закона](#) от 28 ноября 2018 г. N 444-ФЗ вступает в силу с 1 января 2020 г., а в отношении бухгалтерской отчетности организаций государственного сектора - со дня официального опубликования этого Федерального [закона](#), т.е. с 28 ноября 2018 г.

Уточнен порядок признания бухгалтерской отчетности составленной

По общему правилу бухгалтерская отчетность организации считается составленной после подписания ее руководителем организации. Однако уточненная редакция [части 8 статьи 13](#) Федерального закона "О бухгалтерском учете" более не связывает признание бухгалтерской отчетности составленной исключительно с подписанием ее экземпляра на бумажном носителе (ранее - только после подписания экземпляра отчетности на бумажном носителе).

Таким образом, бухгалтерская отчетность организации считается составленной после подписания руководителем организации:

1) экземпляра бухгалтерской отчетности на бумажном носителе - в случае, когда бухгалтерская отчетность организации составлена на бумажном носителе;

2) экземпляра бухгалтерской отчетности, составленной в виде электронного документа, электронной подписью - в случае, когда бухгалтерская отчетность организации составлена в виде электронного документа.

Данная норма Федерального [закона](#) от 28 ноября 2018 г. N 444-ФЗ вступает в силу с 1 января 2020 г., а в отношении бухгалтерской отчетности организаций государственного сектора - со дня официального опубликования этого Федерального [закона](#), т.е. с 28 ноября 2018 г.

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

Резерв на оплату отпусков, резерв на гарантийный ремонт, иные резервы (оценочные обязательства)

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий ([п. 5](#) ПБУ 8/2010):

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, исполнения которой организация не может избежать;

- вероятно уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства;

- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

В частности, оценочные обязательства признаются в связи со следующими ситуациями:

- **предстоящей реструктуризацией деятельности организации**, если имеется детальный утвержденный в надлежащем порядке план предстоящей реструктуризации и организация своими действиями и (или) заявлениями создала у лиц, права которых затрагиваются предстоящей реструктуризацией деятельности организации, обоснованные ожидания, что план реструктуризации будет реализован в ближайшем будущем ([п. 11](#) ПБУ 8/2010);

- **выявлением убыточности заключенного организацией договора**, если условиями этого договора предусмотрены штрафные санкции за его расторжение;

- **допущенными организацией нарушениями законодательства, влекущими наложение штрафов**, в случае если выполняются все условия признания оценочных обязательств в отношении таких штрафов;

- **участием организации в судебном разбирательстве**, если у организации есть основания считать, что судебное решение будет принято не в ее пользу, и она может обоснованно оценить сумму возмещения, которую ей придется заплатить истцу;

- **предстоящими выплатами отпускных работникам**;

- **предстоящими выплатами работникам по итогам года либо за выслугу лет** (если такие выплаты предусмотрены коллективным или трудовыми договорами);

- **наличием обязательств организации по гарантийному обслуживанию продаваемой продукции**.

В группы статей "Оценочные резервы" указываются данные о сальдо и оборотах по счетам:

- [14](#) "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей", на котором учитываются резервы под снижение стоимости сырья, материалов, продукции, животных на выращивании и откорме, незавершенного производства и т.п. ценностей;

- [59](#) "Резерв под обесценение финансовых вложений", на котором учитывается резерв под обесценение финансовых вложений;

- [63](#) "Резервы по сомнительным долгам", на котором учитывается резерв по сомнительным долгам.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ИНФОРМАЦИОННОЕ СООБЩЕНИЕ

от 28 мая 2019 г. N ИС-учет-18

[Приказом](#) Минфина России от 19 апреля 2019 г. N 61н внесены изменения в [приказ](#) Минфина России от 2 июля 2010 г. N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (далее - приказ N 66н). Главные цели

изменений - обеспечить своевременное формирование и ведение государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, а также привести отдельные положения [приказа N 66н](#) в соответствие с новой редакцией [Положения](#) по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций".

Уточнен порядок заполнения кодовой зоны отчетов

Установлено, что в заголовочной части бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о целевом использовании средств, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств коды указываются в соответствии с общероссийскими классификаторами технико-экономической и социальной информации в социально-экономической области. Код и наименование позиции (данных) должны приводиться согласно указаным по строкам общероссийским классификаторам. В частности:

вид деятельности - в соответствии с Общероссийским [классификатором](#) видов экономической деятельности ОКВЭД 2 (ранее - ОКВЭД);
коды форм бухгалтерской отчетности - в соответствии с Общероссийским [классификатором](#) управленческой документации ОК 011-93 (в редакции [приказа](#) Росстандарта от 25.06.2014 N 676-ст):

отчет о целевом использовании средств форма по ОКУД [0710003](#)
(ранее - 0710006)

отчет об изменениях капитала форма по ОКУД [0710004](#)
(ранее - 0710003)

отчет о движении денежных средств форма по ОКУД [0710005](#)
(ранее - 070004)

Унифицированы единицы измерения показателей отчетности

Во всех отчетах, входящих в состав бухгалтерской отчетности организации, все стоимостные показатели приводятся только в тысячах рублей (ранее - по выбору организации в тысячах рублей или в миллионах рублей).

Введено раскрытие информации об аудиторской организации, проводившей аудит отчетности

Организация должна раскрывать в бухгалтерской отчетности данные об аудиторской организации (индивидуальном аудиторе), осуществляющей аудит этой отчетности. Такие данные приводятся в заголовочной части бухгалтерского баланса.

В случае, когда бухгалтерская отчетность организации подлежит обязательному аудиту, в заголовочной части бухгалтерского баланса раскрываются: наименование аудиторской организации (фамилия, имя, отчество (при наличии) индивидуального аудитора); идентификационный номер налогоплательщика (ИНН); основной государственный регистрационный номер (ОГРН или ОГРНИП).

Уточнены показатели, характеризующие налог на прибыль

В связи с изменениями, внесенными в [ПБУ 18/02](#) <*>, в [приказе N 66н](#) уточнены состав и наименование показателей, раскрывающих величину налога на прибыль в отчете о финансовых результатах. В отчете предусмотрены следующие статьи:

<*> См. [Информационное сообщение от](#) 28 декабря 2018 г. N ИС-учет-13.

налог на прибыль - расход (доход) по налогу на прибыль (ранее - отсутствовал);
текущий налог на прибыль (ранее - текущий налог на прибыль, в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы));

отложенный налог на прибыль (ранее - изменение отложенных налоговых обязательств, изменение отложенных налоговых активов);

налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода (участвует в формировании совокупного финансового результата периода) (ранее - отсутствовал).

Соответствующим образом изменены коды строк, установленные в [приложении N 4](#) к приказу N 66н.

Вступление в силу

Изменения, касающиеся порядка отражения в отчете о финансовых результатах информации о налоге на прибыль, вступают в силу начиная с бухгалтерской отчетности за 2020 г., т.е. одновременно с соответствующими изменениями [ПБУ 18/02](#). Организация вправе принять решение о применении таких изменений до указанного срока.

Остальные изменения в [приказе N 66н](#) вступают в силу в общем порядке по истечении 10 дней после дня их официального опубликования, т.е. с 1 июня 2019 г.

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

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ИНФОРМАЦИОННОЕ СООБЩЕНИЕ

от 4 февраля 2019 г. N ИС-учет-16

[Приказом](#) Минфина России от 4 декабря 2018 г. N 248н внесен ряд изменений в [Положение](#) по бухгалтерскому учету ПБУ 13/2000 "Учет государственной помощи", утвержденное приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. N 92н (далее - Приказ). Основная цель изменений - приведение правил бухгалтерского учета

государственной помощи в соответствии с [МСФО \(IAS\) 20](#) "Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи" <1>.

<1> Введен в действие для применения на территории Российской Федерации [приказом](#) Минфина России от 28.12.2015 N 217н.

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 [13/2000](#). В соответствии с [Положением](#) по бухгалтерскому учете 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.

Уточнена сфера применения ПБУ 13/2000

Предметом правил [ПБУ 13/2000](#) является государственная помощь, предоставленная организациям из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. [Приказом](#) к предмету этого Положения отнесена также государственная помощь, предоставленная из бюджетов государственных внебюджетных фондов.

[Приказом](#) дополнен приведенный в [ПБУ 13/2000](#) перечень случаев, в которых это Положение не применяется. В этот перечень включены следующие случаи получения государственной помощи, признаваемой экономической выгодой организации, связанной с:

участием Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в уставных фондах государственных и муниципальных унитарных предприятий, в том числе предоставлением бюджетных средств в связи с таким участием (ранее - связанной лишь с участием в уставных (складочных) капиталах юридических лиц);

возмещением из бюджета недополученных организацией доходов или финансовым обеспечением (возмещением) затрат в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг на договорной основе.

Уточнен порядок списания бюджетных средств на финансирование капитальных затрат со счета учета целевого финансирования

[ПБУ 13/2000](#) установлен порядок списания бюджетных средств на финансирование капитальных затрат по приобретению внеоборотных активов, подлежащих амортизации, со счета учета целевого финансирования. Согласно [ПБУ 13/2000](#) (в редакции [Приказа](#)) эти бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования на счет учета доходов будущих периодов при вводе соответствующих объектов внеоборотных активов в эксплуатацию. Далее в течение срока полезного использования указанных объектов по мере начисления амортизации по ним суммы, относящиеся к этим объектам, зачисляются в финансовые результаты организации.

Установлен порядок отражения бюджетных средств на финансирование капитальных затрат прошлых периодов

[Приказом](#) установлен порядок отражения в бухгалтерском учете бюджетных средств, предоставленных на финансирование капитальных затрат, понесенных организацией в предыдущие отчетные периоды (ранее - такие бюджетные средства подлежали отражению путем принятия к учету суммы задолженности по ним в корреспонденции с финансовым результатом). Организация отражает полученные бюджетные средства:

в сумме, равной начисленной амортизации по внеоборотным активам, созданным за счет такого финансирования, - как увеличение финансового результата организации;

в оставшейся сумме - в качестве доходов будущих периодов.

Изменен состав показателей бухгалтерского баланса, раскрывающих информацию о государственной помощи

[ПБУ 13/2000](#) (в редакции [Приказа](#)) установлен новый состав показателей бухгалтерского баланса, раскрывающих информацию о полученной организацией государственной помощи (ранее - остаток предоставленных организации бюджетных средств подлежал отражению по статье "Доходы будущих периодов" либо обособленно в разделе "Краткосрочные обязательства"). С учетом существенности отдельными статьями в бухгалтерском балансе приводятся:

- а) неиспользованный остаток предоставленных организации бюджетных средств в составе средств целевого финансирования;
- б) дебиторская задолженность по бюджетным средствам, принятым к бухгалтерскому учету организации;
- в) кредиторская задолженность по возврату бюджетных средств, признанная в бухгалтерском учете организации;
- г) доходы будущих периодов, признанные в связи с полученной организацией государственной помощью на финансирование текущих расходов в составе краткосрочных обязательств.

Установлен порядок раскрытия доходов будущих периодов, связанных с полученными бюджетными средствами на финансирование капитальных затрат

Доходы будущих периодов, связанные с полученными бюджетными средствами на финансирование капитальных затрат, отражаются в бухгалтерской отчетности организации одним из следующих способов:

Бухгалтерский баланс	Отчет о финансовых результатах
доходы будущих периодов, признанные в связи с полученными бюджетными средствами на финансирование капитальных затрат	доходы будущих периодов, признанные в связи с полученными бюджетными средствами на финансирование капитальных затрат и отнесенные в отчетном периоде на финансовый

		результат деятельности организации
1-ый способ	Обособленная статья долгосрочных обязательств	Отдельная статья доходов
2-ой способ	Регулирующая величина, уменьшающая балансовую стоимость внеоборотных активов	Величина, уменьшающая расходы по амортизации

Установлен порядок раскрытия доходов, связанных с полученными бюджетными средствами на финансирование текущих расходов

Доходы организации, связанные с признанием сумм бюджетных средств на финансирование текущих расходов, отражаются в отчете о финансовых результатах одним из следующих способов:

- 1) в качестве отдельной статьи доходов (с учетом существенности);
- 2) в качестве суммы, уменьшающей расходы, на финансирование которых получены соответствующие бюджетные средства.

Дополнен перечень информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности

[ПБУ 13/2000](#) установлен минимальный перечень информации о полученной организацией государственной помощи. В связи с введенным правом организации выбирать способы представления информации о полученных бюджетных средствах [Приказом](#) указанный перечень дополнен: организация обязана раскрывать в своей отчетности выбранные способы представления информации.

Уточнен ряд норм ПБУ 13/2000

[Приказом](#) уточнен ряд норм ПБУ 13/2000:

в [пункте 4](#) исключено упоминание такой формы предоставления государственной помощи, как субвенция; [пункт 5](#) дополнен указанием на то, что моментом принятия бюджетных средств к бухгалтерскому учету может быть фактическое получение этих средств организацией; таким образом, данный пункт приведен в соответствии с [пунктом 7](#);

исключен [пункт 11](#), содержащий отсылку на порядок отражения условных обязательств и условных активов, связанных с признанными в бухгалтерском учете бюджетными средствами, в бухгалтерском учете и отчетности организации;

из [пункта 19](#) исключено упоминание пояснительной записки в составе бухгалтерской отчетности;

исключены указания на виды доходов и расходов, включаемых в финансовый результат деятельности организации (прочие доходы, прочие расходы, т.п.).

Внесены следующие терминологические уточнения:

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

термин "на финансирование капитальных расходов" заменен термином "на финансирование капитальных затрат";

термин "материально-производственные запасы" заменен термином "запасы".

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

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

ПИСЬМО

от 31 июля 2019 г. N БА-4-1/15052@

Федеральная налоговая служба в связи с изменениями, внесенными в [статью 18](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (в редакции Федерального закона от 28.11.2018 N 444-ФЗ), направляет для сведения и руководства в работе контрольные соотношения для проверки достоверности сведений бухгалтерской отчетности, которые будут находиться в государственном информационном ресурсе бухгалтерской (финансовой) отчетности, и рекомендуемые машиночитаемые формы бухгалтерской отчетности (упрощенной бухгалтерской отчетности), которые подлежат представлению в налоговые органы начиная с отчетности за отчетный период 2019 года, представляемой с 2020 года.

Доведите данное письмо до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков.

А.Н.БАТУРКИН

Приложение

Форма по [КНД](#) 0710096

Упрощенная бухгалтерская отчетность

Рекомендуемые контрольные соотношения для упрощенной бухгалтерской отчетности (форма по [КНД](#) 0710096)

N п/п	Наименование	Вид контроля	Контрольное соотношение

Бухгалтерский баланс			
1	Баланс (актив)	баланс строк	стр. 1600 гр. 4, 5, 6 = стр. (1150 + 1170 + 1210 + 1250 + 1230) гр. 4, 5, 6
2		баланс строк	стр. 1600 гр. 4, 5, 6 = стр. 1700 гр. 4, 5, 6
3	Баланс (пассив)	баланс строк	стр. 1700 гр. 4, 5, 6 = стр. (1300 + 1410 + 1450 + 1510 + 1520 + 1550) гр. 4, 5, 6; для некоммерческих организаций стр. 1700 гр. 4, 5, 6 = стр. (1350 + 1360 + 1410 + 1450 + 1510 + 1520 + 1550) гр. 4, 5, 6; с учетом знаков, если показатель стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)
Отчет о финансовых результатах			
4 <u><*></u>	Чистая прибыль (убыток)	баланс строк	стр. 2400 гр. 4, 5 = стр. (2110 - 2120 - 2330 + 2340 - 2350 + 2410) гр. 4, 5 с учетом знаков, если показатель по стр. 2410 стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)
Отчет об изменениях капитала			
5 <u><***></u>	Величина капитала на 31 декабря предыдущего года	баланс строк	стр. 3200 гр. 1, 2 = стр. (3100 + 3210 - 3220) гр. 1, 2
6 <u><***></u>		баланс строк	стр. 3200 гр. 3 = стр. (3100 + 3210 - 3220 + 3230) гр. 3; с учетом знака, если показатель по стр. 3230 стоит в скобках, то перед ней ставится знак минус (-)
7 <u><***></u>		баланс строк	стр. 3200 гр. 4, 5 = стр. (3100 + 3210 - 3220 + 3230 + 3240) гр. 4, 5; с учетом знака, если показатели по стр. 3230, 3240 стоят в скобках, то перед ними ставится знак минус (-)
8 <u><***></u>	Увеличение капитала - всего (за предыдущий год)	баланс строк	стр. 3210 гр. 1, 3, 4, 5 стр. (3211 + 3212 + 3213 + 3214 + 3215 + 3216) гр. 1, 3, 4, 5
9 <u><***></u>	Уменьшение капитала - всего (за предыдущий год)	баланс строк	модуль по стр. 3220 гр. 1, 3, 4, 5 модуль суммы по стр. (3221 + 3222 + 3223 + 3224 + 3225 + 3226 + 3227) гр. 1, 3, 4, 5
10 <u><***></u>	Величина капитала на 31 декабря отчетного года	баланс строк	стр. 3300 гр. 1, 2 = стр. (3200 + 3310 - 3320) гр. 1, 2
11 <u><***></u>		баланс строк	стр. 3300 гр. 3 = стр. (3200 + 3310 - 3320 + 3330) гр. 3; с учетом знака, если показатель по стр. 3330 стоит в скобках, то перед ней ставится знак минус (-).
12 <u><***></u>		баланс строк	стр. 3300 гр. 4, 5 = стр. (3200 + 3310 - 3320 + 3330 + 3340) по гр. 4, 5; с учетом знака, если показатели по стр. 3330, 3340 стоят в скобках, то перед ними ставится знак минус (-)
13 <u><***></u>	Увеличение капитала - всего (за отчетный год)	баланс строк	стр. 3310 гр. 1, 3, 4, 5 стр. (3311 + 3312 + 3313 + 3314 + 3315 + 3316) гр. 1, 3, 4, 5
14 <u><***></u>	Уменьшение капитала - всего (за отчетный год)	баланс строк	модуль по стр. 3320 гр. 1, 3, 4, 5 модуль суммы по стр. (3321 + 3322 + 3323 + 3324 + 3325 + 3326 + 3327) гр. 1, 3, 4, 5
Отчет о движении денежных средств			
15 <u><****></u>	Сальдо денежных потоков от текущих операций	баланс строк	стр. 4100 гр. 3, 4 = стр. (4110 - 4120) гр. 3, 4

16 <***>	Денежные потоки от текущих операций - Поступления - всего	баланс строк	стр. 4110 гр. 3, 4 = стр. (4111 + 4112 + 4113 + 4119) гр. 3, 4
17 <***>	Денежные потоки от текущих операций - Платежи - всего	баланс строк	стр. 4120 гр. 3, 4 = стр. (4121 + 4122 + 4123 + 4124 + 4129) гр. 3, 4
18 <***>	Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций	баланс строк	стр. 4200 гр. 3, 4 = стр. (4210 - 4220) гр. 3, 4
19 <***>	Денежные потоки от инвестиционных операций - Поступления - всего	баланс строк	стр. 4210 гр. 3, 4 = стр. (4211 + 4212 + 4213 + 4214 + 4219) гр. 3, 4
20 <***>	Денежные потоки от инвестиционных операций - Платежи - всего	баланс строк	стр. 4220 гр. 3, 4 = стр. (4221 + 4222 + 4223 + 4224 + 4229) гр. 3, 4
21 <***>	Сальдо денежных потоков от финансовых операций	баланс строк	стр. 4300 гр. 3, 4 = стр. (4310 - 4320) гр. 3, 4
22 <***>	Денежные потоки от финансовых операций - Поступления - всего	баланс строк	стр. 4310 гр. 3, 4 = стр. (4311 + 4312 + 4313 + 4314 + 4319) гр. 3, 4
23 <***>	Денежные потоки от финансовых операций - Платежи - всего	баланс строк	стр. 4320 гр. 3, 4 = стр. (4321 + 4322 + 4323 + 4329) гр. 3, 4
24 <***>	Сальдо денежных потоков за отчетный период	баланс строк	стр. 4400 гр. 3, 4 = стр. (4100 + 4200 + 4300) гр. 3, 4
25 <***>	Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	баланс строк	стр. 4500 гр. 3, 4 = стр. (4400 + 4450 + 4490) гр. 3, 4; с учетом знаков, если показатель по стр. 4490 стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)
Отчет о целевом использовании средств			
26 <****>	Всего поступило средств	баланс строк	стр. 6200 гр. 4, 5 = стр. (6220 + 6240 + 6250) гр. 4, 5
27 <****>	Всего использовано средств	баланс строк	стр. 6300 гр. 4, 5 = стр. (6310 + 6320 + 6330 + 6350) гр. 4, 5
28 <****>	Остаток средств на конец	баланс строк	стр. 6400 гр. 4, 5 = стр. (6100 + 6200 - 6300) гр. 4, 5

	отчетного года		
--	----------------	--	--

№ п/п	Вид контроля	Контрольное соотношение
29	Допустимое значение	стр. 1150, 1170, 1210, 1250, 1230, 1360, 1410, 1450, 1510, 1520, 1550, 1600, 1700 гр. 4, 5, 6 0; для субъектов малого предпринимательства стр. 1350, 1360 не формируются; для некоммерческих организаций стр. 1300 не формируется
30 <*>	Допустимое значение	стр. 2110, 2340 гр. 4, 5 0; стр. 2120, 2330, 2350 гр. 4, 5 0
31 <***>	Допустимое значение	стр. 3200, 3300, с 3310 по 3316 гр. 1, 3, 4 0; стр. 3200, 3300 гр. 2 0; стр. 3311, 3321, 3327 гр. 1, 2, 3, 4 не заполняются; стр. 3312, 3313, 3322, 3323, гр. 1, 2, 4 не заполняются; стр. 3314 гр. 4, 5 не заполняются; стр. 3315 гр. 4, 6 не заполняется; стр. 3324, 3325 гр. 4 не заполняются; стр. 3330 гр. 1, 2, 6 не заполняются; стр. 3340 гр. 1, 2, 3, 6 не заполняются
32 <***>	Допустимое значение	стр. с 4110 по 4119, с 4210 по 4219, с 4310 по 4319 гр. 3, 4 0; стр. с 4120 по 4129, с 4220 по 4229, с 4320 по 4329 гр. 3, 4 0
№ п/п	Вид контроля	Контрольное соотношение
33 <****>	Допустимое значение	стр. с 6200 по 6250 гр. 4, 5 0; стр. с 6300 по 6350 гр. 4, 5 0
34 <*****>	Недопустимая размерность показателей	100 стр. 2110 по гр. 4 / стр. 010 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 010 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций; стр. 010 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций 0; для организаций, применяющих общую систему налогообложения; для организаций, не представивших отчетность за отчетный период - год, применять показатели отчетности за 9 (девять) месяцев
35 <*****>	Недопустимая размерность показателей	100 стр. 2110 по гр. 4 / стр. 113 Раздела 2.1.1 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 113 Раздела 2.1.1 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения; стр. 113 Раздела 2.1.1 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения 0; для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения - доходы
36 <*****>	Недопустимая размерность показателей	100 стр. 2110 по гр. 4 / стр. 213 Раздела 2.2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 213 Раздела 2.2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения; стр. 213 Раздела 2.2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения 0; для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов
37 <*****>	Недопустимая размерность показателей	100 стр. 2110 по гр. 4 / стр. 010 Раздела 2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением единого

		сельскохозяйственного налог < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 010 Раздела 2 Декларации по единому сельскохозяйственному налогу; стр. 010 Раздела 2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением единого сельскохозяйственного налога 0; для организаций, применяющих единый сельскохозяйственный налог
38	Недопустимая размерность показателей	"Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД 2 " по КНД 0710099 "Код вида деятельности" в Сведениях об основном виде деятельности Единого государственного реестра юридических лиц
39 <*****>	Недопустимая размерность показателей	Если стр. 2110 по гр. 4 > 150 000 000; для организаций применяющих упрощенную систему налогообложения

[<*>](#) Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет о финансовых результатах.

[<*>](#) Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет об изменении капитала.

[<***>](#) Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет о движении денежных средств.

[<****>](#) Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет о целевом использовании средств.

[<*****>](#) Для расчета контрольных соотношений необходимо привести показатели бухгалтерской отчетности к единицам измерения - рубли.

Форма по [КНД 0710099](#)

Бухгалтерская отчетность

Рекомендуемые контрольные соотношения для бухгалтерской отчетности (форма по [КНД 0710099](#))

№ п/п	Наименование	Вид контроля	Контрольное соотношение
Бухгалтерский баланс			
1	Итого внеоборотных активов	баланс строк	стр. 1100 гр. 4, 5, 6 = стр. (1110 + 1120 + 1130 + 1140 + 1150 + 1160 + 1170 + 1180 + 1190) гр. 4, 5, 6
2	Итого оборотных активов	баланс строк	стр. 1200 гр. 4, 5, 6 = стр. (1210 + 1220 + 1230 + 1240 + 1250 + 1260) гр. 4, 5, 6
3	Итого капитал	баланс строк	стр. 1300 гр. 4, 5, 6 = стр. (1310 + 1320 + 1340 + 1350 + 1360 + 1370) гр. 4, 5, 6; с учетом знаков, если показатель стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)
4	Итого долгосрочных обязательств	баланс строк	стр. 1400 гр. 4, 5, 6 = стр. (1410 + 1420 + 1430 + 1450) гр. 4, 5, 6
5	Итого краткосрочных обязательств	баланс строк	стр. 1500 гр. 4, 5, 6 = стр. (1510 + 1520 + 1530 + 1540 + 1550) гр. 4, 5, 6
6	Баланс (актив)	баланс строк	стр. 1600 гр. 4, 5, 6 = стр. (1100 + 1200) гр. 4, 5, 6
7		баланс строк	стр. 1600 гр. 4, 5, 6 = стр. 1700 гр. 4, 5, 6
8	Баланс (пассив)	баланс строк	стр. 1700 гр. 4, 5, 6 = стр. (1300 + 1400 + 1500) гр. 4, 5, 6; с учетом знаков, если показатель по стр. 1300 стоит в скобках, то перед ней ставится знак минус (-)
Отчет о финансовых результатах			
<*> 9	Валовая прибыль (убыток)	баланс строк	стр. 2100 гр. 4, 5 = стр. (2110 - 2120) гр. 4, 5
<*> 10	Прибыль (убыток) от продаж	баланс строк	стр. 2200 гр. 4, 5 = стр. (2100 - 2210 - 2220) гр. 4, 5

11 ≤* ≥	Прибыль (убыток) до налогообложения	баланс строк	стр. 2300 гр. 4, 5 = стр. (2200 + 2310 + 2320 - 2330 + 2340 - 2350) гр. 4, 5
12 ≤* ≥	Чистая прибыль (убыток) (с учетом изменений, внесенных в приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н приказом Минфина России от 19.04.2019 N 61н)	баланс строк	стр. 2400 гр. 4, 5 = стр. (2300 + 2410 + 2460) гр. 4, 5; с учетом знаков, если показатель стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)
13 ≤* ≥	Совокупный финансовый результат периода (с учетом изменений, внесенных в приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н приказом Минфина России от 19.04.2019 N 61н)	баланс строк	стр. 2500 гр. 4, 5 = стр. (2400 + 2510 + 2520 + 2530) гр. 4, 5; с учетом знаков, если показатель стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)

Отчет об изменениях капитала

14 ≤** ≥	Величина капитала на 31 декабря предшествующего предыдущему года	баланс строк	стр. 3100 гр. 1 = стр. 1310 гр. 6
15 ≤** ≥		баланс строк	стр. 3100 гр. 2 = стр. 1320 гр. 6
16 ≤** ≥		баланс строк	стр. 3100 гр. 3 = стр. (1340 + 1350) гр. 6
17 ≤** ≥		баланс строк	стр. 3100 гр. 4 = стр. 1360 гр. 6
18 ≤** ≥		баланс строк	стр. 3100 гр. 5 = стр. 1370 гр. 6
19 ≤** ≥		баланс строк	стр. 3100 гр. 6 = стр. 1300 гр. 6
20 ≤** ≥	Величина капитала на 31 декабря предыдущего года	баланс строк	стр. 3200 гр. 1 = стр. 1310 гр. 5
21 ≤** ≥		баланс строк	стр. 3200 гр. 2 = стр. 1320 гр. 5
22 ≤** ≥		баланс строк	стр. 3200 гр. 3 = стр. (1340 + 1350) гр. 5
23 ≤** ≥		баланс строк	стр. 3200 гр. 4 = стр. 1360 гр. 5
24 ≤** ≥		баланс строк	стр. 3200 гр. 5 = стр. 1370 гр. 5
25 ≤** ≥		баланс строк	стр. 3200 гр. 6 = стр. 1300 гр. 5
26 ≤** ≥	Величина капитала на 31 декабря отчетного года	баланс строк	стр. 3300 гр. 1 = стр. 1310 гр. 4
27 ≤** ≥		баланс строк	стр. 3300 гр. 2 = стр. 1320 гр. 4

28		баланс строк	стр. 3300 гр. 3 = стр. (1340 + 1350) гр. 4
29		баланс строк	стр. 3300 гр. 4 = стр. 1360 гр. 4
30		баланс строк	стр. 3300 гр. 5 = стр. 1370 гр. 4
31		баланс строк	стр. 3300 гр. 6 = стр. 1300 гр. 4
32	Величина капитала на 31 декабря предыдущего года	баланс строк	стр. 3200 гр. 1, 2 = стр. (3100 + 3210 - 3220) гр. 1, 2
33		баланс строк	стр. 3200 гр. 3 = стр. (3100 + 3210 - 3220 + 3230) гр. 3; с учетом знака, если показатель по стр. 3230 стоит в скобках, то перед ней ставится знак минус (-)
34		баланс строк	стр. 3200 гр. 4, 5 = стр. (3100 + 3210 - 3220 + 3230 + 3240) гр. 4, 5; с учетом знака, если показатели по стр. 3230, 3240 стоят в скобках, то перед ними ставится знак минус (-)
35	Увеличение капитала - всего (за предыдущий год)	баланс строк	стр. 3210 гр. 1, 3, 4, 5 стр. (3211 + 3212 + 3213 + 3214 + 3215 + 3216 + 3217 + 3218 + 3219) по гр. 1, 3, 4, 5
36	Уменьшение капитала - всего (за предыдущий год)	баланс строк	модуль по стр. 3220 гр. 1, 3, 4, 5 модуль суммы по стр. (3221 + 3222 + 3223 + 3224 + 3225 + 3226 + 3227 + 3228 + 3229) гр. 1, 3, 4, 5
37	Величина капитала на 31 декабря отчетного года	баланс строк	стр. 3300 гр. 1, 2 = стр. (3200 + 3310 - 3320) гр. 1, 2
38		баланс строк	стр. 3300 гр. 3 = стр. (3200 + 3310 - 3320 + 3330) гр. 3; с учетом знака, если показатель по стр. 3330 стоит в скобках, то перед ней ставится знак минус (-).
39		баланс строк	стр. 3300 гр. 4, 5 = стр. (3200 + 3310 - 3320 + 3330 + 3340) гр. 4, 5; с учетом знака, если показатели по стр. 3330, 3340 стоят в скобках, то перед ними ставится знак минус (-)
40	Увеличение капитала - всего (за отчетный год)	баланс строк	стр. 3310 гр. 1, 3, 4, 5 стр. (3311 + 3312 + 3313 + 3314 + 3315 + 3316 + 3317 + 3318 + 3319) гр. 1, 3, 4, 5
41	Уменьшение капитала - всего (за отчетный год)	баланс строк	модуль по стр. 3320 гр. 1, 3, 4, 5 модуль суммы по стр. (3321 + 3322 + 3323 + 3324 + 3325 + 3326 + 3327 + 3328 + 3329) гр. 1, 3, 4, 5
Отчет о движении денежных средств			
42	Сальдо денежных потоков от текущих операций	баланс строк	стр. 4100 гр. 3, 4 = стр. (4110 - 4120) гр. 3, 4
43	Денежные потоки от текущих операций - Поступления - всего	баланс строк	стр. 4110 гр. 3, 4 = стр. (4111 + 4112 + 4113 + 4114 + 4115 + 4116 + 4119) гр. 3, 4
44	Денежные потоки от текущих операций - Платежи - всего	баланс строк	стр. 4120 гр. 3, 4 = стр. (4121 + 4122 + 4123 + 4124 + 4125 + 4126 + 4129) гр. 3, 4

45 <u><***</u> <u>*></u>	Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций	баланс строк	стр. 4200 гр. 3, 4 = стр. (4210 - 4220) гр. 3, 4
46 <u><***</u> <u>*></u>	Денежные потоки от инвестиционных операций - Поступления - всего	баланс строк	стр. 4210 гр. 3, 4 = стр. (4211 + 4212 + 4213 + 4214 + 4215 + 4216 + 4217 + 4219) гр. 3, 4
47 <u><***</u> <u>*></u>	Денежные потоки от инвестиционных операций - Платежи - всего	баланс строк	стр. 4220 гр. 3, 4 = стр. (4221 + 4222 + 4223 + 4224 + 4225 + 4226 + 4227 + 4229) гр. 3, 4
48 <u><***</u> <u>*></u>	Сальдо денежных потоков от финансовых операций	баланс строк	стр. 4300 гр. 3, 4 = стр. (4310 - 4320) гр. 3, 4
49 <u><***</u> <u>*></u>	Денежные потоки от финансовых операций - Поступления - всего	баланс строк	стр. 4310 гр. 3, 4 = стр. (4311 + 4312 + 4313 + 4314 + 4315 + 4316 + 4317 + 4319) гр. 3, 4
50 <u><***</u> <u>*></u>	Денежные потоки от финансовых операций - Платежи - всего	баланс строк	стр. 4320 гр. 3, 4 = стр. (4321 + 4322 + 4323 + 4324 + 4325 + 4326 + 4329) гр. 3, 4
51 <u><***</u> <u>*></u>	Сальдо денежных потоков за отчетный период	баланс строк	стр. 4400 гр. 3, 4 = стр. (4100 + 4200 + 4300) гр. 3, 4
52 <u><***</u> <u>*></u>	Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	баланс строк	стр. 4500 гр. 3, 4 = стр. (4400 + 4450 + 4490) гр. 3, 4; с учетом знаков, если показатель по стр. 4490 стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)

Отчет о целевом использовании средств

53 <u><***</u> <u>**></u>	Всего поступило средств	баланс строк	стр. 6200 гр. 4, 5 = стр. (6210 + 6215 + 6220 + 6230 + 6240 + 6250) гр. 4, 5
54 <u><***</u> <u>**></u>	Всего использовано средств	баланс строк	стр. 6300 гр. 4, 5 = стр. (6310 + 6320 + 6330 + 6350) гр. 4, 5
55 <u><***</u> <u>**></u>	Расходы на целевые мероприятия	баланс строк	стр. 6310 гр. 4, 5 = стр. (6311 + 6312 + 6313) гр. 4, 5
56 <u><***</u> <u>**></u>	Расходы на содержание аппарата управления	баланс строк	стр. 6320 гр. 4, 5 = стр. (6321 + 6322 + 6323 + 6324 + 6325 + 6326) гр. 4, 5
57 <u><***</u> <u>**></u>	Остаток средств на конец отчетного года	баланс строк	стр. 6400 гр. 4, 5 = стр. (6100 + 6200 - 6300) гр. 4, 5

№ п/п	Вид контроля	Контрольное соотношение
58	Допустимое значение	стр. 1100, с 1110 по 1190, 1200, с 1210 по 1260, 1310, 1340, 1360, 1400, с 1410 по 1450, 1500, с 1510 по 1550, 1600, 1700 гр. 4, 5, 6 0
59 <u><*></u>	Допустимое значение	стр. 2110, 2310, 2320, 2340 гр. 4, 5 0; стр. 2120, 2210, 2220, 2330, 2350 гр. 4, 5 0
60 <u><***></u>	Допустимое значение	стр. 3200, 3300, с 3310 по 3316 гр. 1, 3, 4 0; стр. 3200, 3300 гр. 2 0; стр. 3311, 3321, 3327 гр. 1, 2, 3, 4 не заполняются; стр. 3312, 3313, 3322, 3323, гр. 1, 2, 4 не заполняются; стр. 3314 гр. 4, 5 не заполняются; стр. 3315 гр. 4, 6 не заполняется; стр. 3324, 3325 гр. 4 не заполняются; стр. 3330 гр. 1, 2, 6 не заполняются; стр. 3340 гр. 1, 2, 3, 6 не заполняются

61 <***>	Допустимое значение	стр. с 4110 по 4119, с 4210 по 4219, с 4310 по 4319 гр. 3, 4 0; стр. с 4120 по 4129, с 4220 по 4229, с 4320 по 4329 гр. 3, 4 0
62 <****>	Допустимое значение	стр. с 6200 по 6250 гр. 3, 4 0; стр. с 6300 по 6350 гр. 3, 4 0
63 <*****>	Недопустимая размерность показателей	100 стр. 2110 по гр. 4 / стр. 010 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 010 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций; стр. 010 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций 0; для организаций, применяющих общую систему налогообложения; для организаций, не представивших отчетность за отчетный период - год, применять показатели отчетности за 9 (девять) месяцев
64 <*****>	Недопустимая размерность показателей	100 стр. 2110 по гр. 4 / стр. 113 Раздела 2.1.1. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 113 Раздела 2.1.1. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения; стр. 113 Раздела 2.1.1. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения 0; для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения - доходы
65 <*****>	Недопустимая размерность показателей	100 стр. 2110 по гр. 4 / стр. 213 Раздела 2.2. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 213 Раздела 2.2. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения; стр. 213 Раздела 2.2. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения 0; для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов
66 <*****>	Недопустимая размерность показателей	100 стр. 2110 по гр. 4 / стр. 010 Раздела 2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением единого сельскохозяйственного налог < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 010 Раздела 2 Декларации по единому сельскохозяйственному налогу; стр. 010 Раздела 2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением единого сельскохозяйственного налога 0; для организаций, применяющих единый сельскохозяйственный налог
67	Недопустимая размерность показателей	"Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД 2 " по КНД 0710099 "Код вида деятельности" в Сведениях об основном виде деятельности Единого государственного реестра юридических лиц
68 <*****>	Недопустимая размерность показателей	Если стр. 2110 по гр. 4 > 150 000 000; для организаций применяющих упрощенную систему налогообложения

<*> Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет о финансовых результатах.

<*> Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет об изменении капитала.

<***> Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет о движении денежных средств.

<****> Контрольные соотношения применяются для организаций представивших отчет о целевом использовании средств.

<****> Для расчета контрольных соотношений необходимо привести показатели бухгалтерской отчетности к единицам измерения - рубли.

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>.

<1> Введен в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. N 217н.

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) прибыли (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) прибыли (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".

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

Для целей ПБУ 18/02 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 (п. 20 Положения).

$$\boxed{\text{Прибыль (убыток) до налогообложения}} \quad + / - \quad \boxed{\text{Расход (доход) по налогу на прибыль}} \quad = \quad \boxed{\text{Чистая прибыль (убыток)}}$$

Расход (доход) по налогу на прибыль определяется как сумма текущего налога на прибыль и отложенного налога на прибыль:

$$\boxed{\text{Расход (доход) по налогу на прибыль}} \quad = \quad \boxed{\text{Текущий налог на прибыль}} \quad + \quad \boxed{\text{Отложенный налог на прибыль}}$$

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) (п. 20 в новой редакции):

$$\boxed{\text{Отложенный налог на прибыль за отчетный период}} \quad = \quad \boxed{\text{Изменение ОНА за отчетный период}} \quad + \quad \boxed{\text{Изменение ОНО за отчетный период}}$$

Приложение
к Положению по бухгалтерскому
учету "Учет расчетов по налогу
на прибыль организаций" ПБУ 18/02,
утвержденному приказом

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

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.)."

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:

Первый заместитель
Председателя Правительства
Российской Федерации -
Министр финансов
Российской Федерации
А.Г.СИЛУАНОВ

Утвержден
приказом Министерства финансов
Российской Федерации
от 16.10.2018 N 208н

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

I. Общие положения

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

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

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

3. Настоящий Стандарт не применяется при предоставлении:

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

4. Настоящий Стандарт не распространяется на организации государственного сектора.

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

- 1) арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок;
- 2) предмет аренды идентифицируется (предмет аренды определен в договоре аренды, и этим договором не предусмотрено право арендодателя по своему усмотрению заменить предмет аренды в любой момент в течение срока аренды);
- 3) арендатор имеет право на получение экономических выгод от использования предмета аренды в течение срока аренды;
- 4) арендатор имеет право определять, как и для какой цели используется предмет аренды в той степени, в которой это не предопределено техническими характеристиками предмета аренды.

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

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

Классификация объектов учета аренды пересматривается при изменении соответствующего договора аренды.

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

- а) определенные в твердой сумме платежи арендатора арендодателю, вносимые периодически или единовременно, за вычетом платежей, осуществляемых арендодателем в пользу арендатора, в том числе возмещение арендодателем расходов арендатора;
- б) переменные платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок, определенные на дату предоставления предмета аренды);
- в) справедливая стоимость иного встречного предоставления, определенная на дату предоставления предмета аренды;
- г) платежи, связанные с продлением или сокращением срока аренды, установленные договором аренды, когда такое изменение учитывается при расчете срока аренды;
- д) платежи, связанные с правом выкупа предмета аренды арендатором, в случае, когда арендатор намерен воспользоваться таким правом;
- е) суммы, подлежащие оплате (получению) в связи с гарантиями выкупа предмета аренды по окончании срока аренды.

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

<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 износа (то есть стоимость аналогичного нового объекта) не превышает 300 000 руб. и при этом арендатор имеет возможность получать экономические выгоды от предмета аренды преимущественно независимо от других активов;
- в) арендатор относится к экономическим субъектам, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (далее - упрощенные способы учета).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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>.

<2> Введен в действие на территории Российской Федерации [приказом](#) Министерства финансов Российской Федерации от 27 июня 2016 г. N 98н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 15 июля 2016 г., N 42869).

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, необходимые 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 инвестиции 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 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.

Учет у арендатора

Новый [стандарт](#) предусматривает два варианта учета операций по аренде. Выбор варианта зависит от вида аренды и условий договора.

Первый вариант

Организации, как и раньше, могут равномерно в течение срока аренды списывать арендные платежи на расходы ([п. 11](#) ФСБУ 25/2018). Но воспользоваться таким порядком можно, только если компания одновременно выполнит два условия ([п. 12](#) ФСБУ 25/2018). Первое - 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. Второе - предмет аренды не предполагается предоставлять в субаренду.

Как видите, рассматриваемый вариант не применяется по договорам лизинга и субаренде.

Но это еще не все. Даже если организация выполняет вышеприведенные условия, списывать арендные платежи на расходы можно далеко не во всех ситуациях. В [пункте 11](#) приведено три случая упрощенного порядка учета:

1. Срок аренды не превышает 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды.

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

3. Арендатор относится к экономическим субъектам, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Обратите внимание: в первом случае решение о применении упрощенного порядка учета арендатор принимает в отношении группы однородных по характеру и способу использования предметов аренды, а во втором и третьем случаях - в отношении каждого предмета аренды.

Второй вариант

Если арендатор не выполняет вышеприведенные условия, то он на дату предоставления имущества в аренду признает предмет аренды в качестве права пользования активом. Одновременно с этим признается и обязательство по аренде ([п. 10](#) ФСБУ 25/2018).

Право пользования активом отражается по фактической стоимости (п. 13 ФСБУ 25/2018). Она включает в себя:

- величину первоначальной оценки обязательства по аренде;
- арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты;
- затраты арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;
- 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.

Обратите внимание: если предмет аренды по характеру его использования относится к группе основных средств, по которой арендатор принял решение о проведении переоценки, соответствующее право пользования активом также должно переоцениваться (п. 16 ФСБУ 25/2018).

Стоимость права пользования активом погашается посредством начисления амортизации (п. 17 ФСБУ 25/2018). Исключение - случаи, когда схожие по характеру использования активы не амортизируются.

Срок полезного использования права пользования активом не должен превышать срока аренды. Исключение - если в договоре предполагается переход к арендатору права собственности на предмет аренды.

Обязательство по аренде первоначально оценивается как сумма приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату этой оценки (п. 14 ФСБУ 25/2018). О том, как определить приведенную стоимость будущих арендных платежей, сказано в п. 15 ФСБУ 25/2018. Она рассчитывается путем дисконтирования их номинальных величин. В свою очередь, 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, подлежащих уплате (получению) в связи с гарантиями выкупа предмета аренды по окончании срока аренды, которые учтены в составе арендных платежей.

В случае если ставка дисконтирования не может быть определена, применяется ставка, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды.

После признания величина обязательства по аренде увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически уплаченных арендных платежей (п. 18 ФСБУ 25/2018). При этом величина начисляемых процентов рассчитывается как произведение обязательства по аренде на начало периода, за который начисляются проценты, и процентной ставки, определенной при дисконтировании. Периодичность начисления процентов выбирается арендатором в зависимости от периодичности арендных платежей и от наступления отчетных дат (п. 19 ФСБУ 25/2018).

Начисленные проценты отражаются в составе расходов арендатора. Исключение - та часть процентов, которая включается в стоимость актива (п. 20 ФСБУ 25/2018).

Арендатор должен в некоторых случаях пересмотреть фактическую стоимость права пользования активом и величину обязательства по аренде. Это произойдет при изменении:

- условий договора аренды;
- намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды;
- 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 (п. 21 ФСБУ 25/2018).

В случае прекращения договора арендатор должен списать балансовую стоимость права пользования активом и обязательства по аренде. Образовавшаяся при этом разница признается в качестве дохода или расхода в составе прибыли или убытка соответственно (п. 23 ФСБУ 25/2018).

Учет у арендодателя

Арендодатель будет вести учет в зависимости от того, как он классифицирует объекты учета аренды - как операционную аренду или как неоперационную (финансовую) аренду (п. 24 ФСБУ 25/2018). Обратите внимание: классификация производится арендодателем по каждому договору аренды, а промежуточным арендодателем - по каждому договору субаренды. При этом содержание договора имеет приоритет над его формой.

Объекты учета субаренды классифицируются арендатором (промежуточным арендодателем) исходя из соответствующих условий договора аренды. При этом если арендатор (промежуточный арендодатель) первоначально оценивает обязательство по аренде как сумму приведенной стоимости будущих арендных платежей, то соответствующие объекты учета субаренды классифицируются как объекты учета операционной аренды (п. 27 ФСБУ 25/2018).

Операционная аренда

Если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель, то аренда будет признаваться операционной. О соблюдении данного условия будет свидетельствовать любое из следующих обстоятельств:

- срок аренды существенно меньше и несопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;
- предметом аренды являются имеющие неограниченный срок использования объекты, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются;
- на дату предоставления предмета аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды;
- иное обстоятельство, свидетельствующее о том, что экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель.

При операционной аренде доходы признаются равномерно (п. 41 ФСБУ 25/2018). При этом арендодатель не изменяет прежний принятый порядок учета актива в связи с его передачей в аренду, за исключением изменения оценочных значений (п. 41 ФСБУ 25/2018).

Неоперационная аренда

Аренда признается неоперационной (финансовой), если к арендатору переходят экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности арендодателя на предмет аренды (п. 25 ФСБУ 25/2018). Соблюдением данного условия является любое из следующих обстоятельств:

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

При неоперационной (финансовой) аренде арендодатель признает инвестицию в аренду в качестве актива на дату предоставления предмета аренды (п. 32 ФСБУ 25/2018). Инвестиция оценивается в размере ее чистой 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.

Затраты, связанные с договором аренды, арендодатель включает в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере осуществления этих затрат, а справедливую стоимость предмета аренды - 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 (п. 34 ФСБУ 25/2018).

Из приведенного порядка есть исключение - это ситуация, когда предмет неоперационной (финансовой) аренды перед началом аренды отражался в бухгалтерском учете арендодателя в качестве запасов (готовой продукции, товаров). В этом случае согласно п. 35 ФСБУ 25/2018 арендодатель на дату предоставления предмета аренды:

- признает выручку в размере справедливой стоимости предмета аренды;
- признает актив в размере чистой стоимости инвестиции в аренду;
- списывает переданные в аренду запасы;
- признает расходы в размере списанной балансовой стоимости запасов за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды;
- признает в качестве расходов связанные с договором аренды затраты арендодателя.

Чистая стоимость инвестиции в аренду после даты предоставления предмета аренды увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически полученных арендных платежей (п. 36 ФСБУ 25/2018). При этом проценты, начисляемые по инвестиции в аренду, признаются арендодателем в качестве доходов периода, за который они начислены (п. 37 ФСБУ 25/2018). Процентный доход рассчитывается следующим образом. Чистую стоимость инвестиции в аренду на начало периода, за который рассчитывается доход, нужно умножить на процентную ставку за такой период.

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 (п. 40 ФСБУ 25/2018).

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

Бухгалтерский учет у арендатора (лизингополучателя)

Как определить первоначальную оценку обязательства по аренде

Обязательство по аренде представляет собой кредиторскую задолженность по уплате лизинговых платежей в будущем и в общем случае оценивается как суммарная дисконтированная стоимость этих платежей на дату получения предмета лизинга (п. п. 10, 14 ФСБУ 25/2018, п. 3 Информационного сообщения Минфина России от 25.01.2019 N ИС-учет-15).

Для дисконтирования применяют процентную ставку, при которой приведенная стоимость будущих лизинговых платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна его справедливой стоимости за вычетом авансовых платежей, уплаченных до даты получения лизингового имущества включительно (п. 15 ФСБУ 25/2018).

Негарантированная ликвидационная стоимость - это предполагаемая справедливая стоимость предмета лизинга, которую он будет иметь к концу срока лизинга, за вычетом выкупных сумм (п. 15, пп. "е" п. 7 ФСБУ 25/2018).

Итак, должно соблюдаться равенство:

$$\boxed{\text{оценка обязательства по аренде}} = \boxed{\text{стоимость будущих лизинговых платежей}} = \boxed{\text{стоимость предмета лизинга (без НДС)}} - \boxed{\text{платежи (без НДС)}} - \boxed{\text{ликвидационная стоимость (без НДС)}}$$

Но при лизинге негарантированная ликвидационная стоимость обычно равна нулю, потому что договоры заключаются именно с целью приобретения имущества.

А справедливая стоимость лизингового имущества известна - это стоимость его покупки лизингодателем у поставщика.

Следовательно, величину обязательства по аренде можно рассчитать прямым путем (без дисконтирования будущих платежей) по формуле (п. п. 3, 6 Рекомендации Р-65/15 "Ставка дисконтирования"):

оценка обязательства по аренде	=	лизингового имущества лизингодателем (без НДС)	-	платежи (без НДС)
--------------------------------	---	--	---	-------------------

Если переход права собственности на предмет лизинга не предусмотрен и вам неизвестна негарантированная ликвидационная стоимость, то **обязательство по аренде определите как приведенную стоимость** ваших будущих **лизинговых платежей** по формуле ([п. п. 14, 15](#) ФСБУ 25/2018):

$$П = Н / (1 + r) + Н / (1 + r)^2 + \dots + Н / (1 + r)^t, \text{ где}$$

П - приведенная стоимость лизинговых платежей;
 Н - номинальная величина одного лизингового платежа без НДС;
 r - ставка дисконтирования за период;
 t - количество периодов до последнего платежа.

Если все предстоящие лизинговые платежи подлежат уплате в одинаковых суммах через одинаковые промежутки времени (аннуитеты), для расчета их приведенной стоимости используйте такую формулу ([Рекомендация Р-65/15 "Ставка дисконтирования"](#)):

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

П - приведенная стоимость лизинговых платежей;
 Н - номинальная величина каждого лизингового платежа без НДС;
 r - ставка дисконтирования за период;
 n - количество лизинговых платежей.

В качестве ставки дисконтирования в этом случае возьмите ставку, по которой вы обычно привлекаете или могли бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком договора лизинга ([п. 15](#) ФСБУ 25/2018).

Определенную вами сумму обязательства по аренде включите в фактическую стоимость ППА ([п. п. 10, 13](#) ФСБУ 25/2018).

Как в бухгалтерском учете арендатора (лизингополучателя) отражать полученное в лизинг имущество

Полученное в лизинг имущество *в качестве объекта основных средств* лизингополучателем не признается. Вместо этого он должен при получении имущества *признать право пользования активом (ППА)* ([п. 10](#) ФСБУ 25/2018).

ППА учитывают на [счете 01](#) "Основные средства" по фактической стоимости, которую формируют на [счете 08](#) "Вложения во внеоборотные активы". В нее включают ([п. 13](#) ФСБУ 25/2018):

- величину *первоначальной оценки обязательства по аренде;*
- сумму *авансовых платежей по договору лизинга (без НДС), перечисленных до даты получения предмета лизинга включительно;*
- *затраты, связанные с поступлением предмета лизинга и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях (консультационные услуги, монтаж лизингового оборудования и пр.);*
- *величину оценочного обязательства в связи с предстоящими расходами на демонтаж предмета лизинга, его перемещение, восстановление окружающей среды, если возникновение такого обязательства обусловлено получением лизингового имущества.*

Как отражать в бухгалтерском учете комиссию по договору лизинга

Комиссию по договору лизинга за организацию лизинговой сделки (без учета НДС) включают в фактическую стоимость ППА ([пп. "в" п. 13](#) ФСБУ 25/2018).

Сформированную фактическую стоимость ППА переносят со [счета 08](#) на [счет 01](#) на дату, когда предмет лизинга приведен в состояние, пригодное к использованию в запланированных целях ([п. 10](#) ФСБУ 25/2018, [п. 4](#) ПБУ 6/01 "Учет основных средств", Письма Минфина России от 03.02.2014 [N 03-05-05-01/4068](#), от 19.06.2012 [N 03-05-05-01/35](#), от 08.06.2012 [N 03-05-05-01/31](#)). Пригодность объекта к использованию целесообразно подтвердить первичным документом, разработанным на основе [формы ОС-1](#).

Содержание операций	Дебет	Кредит	Первичный документ
Бухгалтерские записи, связанные с поступлением предмета лизинга			
Отражены затраты на консультационные услуги, уплату комиссии по договору лизинга, доставку предмета лизинга и т.п.	08-ППА (07-ППА¹)	60 (23 и др.)	Акт приемки-сдачи оказанных услуг (выполненных работ), Бухгалтерская справка и др.
Отражена первоначальная оценка обязательства по аренде	08-ППА (07-ППА¹)	76- обязательство по аренде	Акт приемки-передачи лизингового имущества

			(Акт о приеме (поступлении) оборудования)
Отражены лизинговые платежи, перечисленные до даты получения предмета лизинга включительно	08-ППА	76-аванс	Бухгалтерская справка
Отражено оценочное обязательство	08-ППА	96	Бухгалтерская справка-расчет
Отражены затраты на сборку, монтаж предмета лизинга и т.п.	08-ППА	60 (23 и др.)	Акт приемки-сдачи выполненных работ (Расчетно-платежная ведомость , Бухгалтерская справка-расчет и др.)
Принято к учету ППА	01-ППА	08-ППА	Акт о приведении объекта в состояние, пригодное к использованию (Акт о вводе объекта в эксплуатацию)

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

Пример отражения в бухгалтерском учете операций по договору лизинга

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

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

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

Лизинговые платежи уплачиваются на последнее число каждого месяца.

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

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

Отчетным периодом у организации является месяц.

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

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

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

Отчетный период (месяц)	Остаток обязательства на начало периода, руб. (кредит счета 76)	Проценты, руб. (кредит счета 76)	Лизинговый платеж, руб. (дебет счета 76)	Остаток обязательства на конец периода, руб. (кредит счета 76)
1	2	3 = 2 x Ставка	4	5 = 2 + 3 - 4
август 2019 г.	1 000 000,00	14 746,54	36 000	978 746,54
сентябрь 2019 г.	978 746,54	14 433,12	36 000	957 179,66
октябрь 2019 г.	957 179,66	14 115,09	36 000	935 294,75
ноябрь 2019 г.	935 294,75	13 792,36	36 000	913 087,11
декабрь 2019 г.	913 087,11	13 464,87	36 000	890 551,98
январь 2020 г.	890 551,98	13 132,56	36 000	867 684,54

февраль 2020 г.	867 684,54	12 795,34	36 000	844 479,88
март 2020 г.	844 479,88	12 453,15	36 000	820 933,03
апрель 2020 г.	820 933,03	12 105,92	36 000	797 038,95
май 2020 г.	797 038,95	11 753,57	36 000	772 792,52
июнь 2020 г.	772 792,52	11 396,01	36 000	748 188,53
июль 2020 г.	748 188,53	11 033,19	36 000	723 221,72
август 2020 г.	723 221,72	10 665,02	36 000	697 886,74
сентябрь 2020 г.	697 886,74	10 291,41	36 000	672 178,15
октябрь 2020 г.	672 178,15	9 912,30	36 000	646 090,45
ноябрь 2020 г.	646 090,45	9 527,60	36 000	619 618,05
декабрь 2020 г.	619 618,05	9 137,22	36 000	592 755,27
январь 2021 г.	592 755,27	8 741,09	36 000	565 496,36
февраль 2021 г.	565 496,36	8 339,11	36 000	537 835,47
март 2021 г.	537 835,47	7 931,21	36 000	509 766,68
апрель 2021 г.	509 766,68	7 517,29	36 000	481 283,97
май 2021 г.	481 283,97	7 097,27	36 000	452 381,24
июнь 2021 г.	452 381,24	6 671,06	36 000	423 052,30
июль 2021 г.	423 052,30	6 238,56	36 000	393 290,86
август 2021 г.	393 290,86	5 799,68	36 000	363 090,54
сентябрь 2021 г.	363 090,54	5 354,33	36 000	332 444,87
октябрь 2021 г.	332 444,87	4 902,41	36 000	301 347,28
ноябрь 2021 г.	301 347,28	4 443,83	36 000	269 791,11
декабрь 2021 г.	269 791,11	3 978,48	36 000	237 769,59
январь 2022 г.	237 769,59	3 506,28	36 000	205 275,87
февраль 2022 г.	205 275,87	3 027,11	36 000	172 302,98
март 2022 г.	172 302,98	2 540,87	36 000	138 843,85
апрель 2022 г.	138 843,85	2 047,47	36 000	104 891,32
май 2022 г.	104 891,32	1 546,78	36 000	70 438,10
июнь 2022 г.	70 438,10	1 038,72	36 000	35 476,82
июль 2022 г.	35 476,82	523,16 (корректируем до 523,18)	36 000	0

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

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Получение оборудования в лизинг и его монтаж			
31.07.2019			
Получено в лизинг торговое	07-ППА	76-	1 000 000

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

Бухгалтерский учет у арендодателя

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

Основной признак [операционной](#) аренды - сохранение за **арендодателем** экономических выгод и рисков, обусловленных правом собственности на предмет аренды.

Главное отличие неоперационной ([финансовой](#)) аренды от операционной - переход к **арендатору** таких экономических выгод и рисков.

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

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

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

Как отражать операционную аренду в бухгалтерском учете

Стоимость объектов основных средств (ОС), переданных в операционную аренду, продолжайте учитывать на [счете 01](#) "Основные средства" ([счете 03](#) "Доходные вложения в материальные ценности") ([п. 41](#) ФСБУ 25/2018). Продолжайте начислять по таким объектам амортизацию, за исключением случаев, когда в операционную аренду переданы [ОС, не подлежащие амортизации](#).

Для обособленного учета стоимости переданных ОС и сумм начисленной по ним амортизации вы можете ввести аналитические счета или [дополнительные субсчета](#) к [счетам 01 \(03\)](#) и [02](#) "Амортизация основных средств". Это облегчит вам формирование показателей бухгалтерской отчетности ([п. 32](#) ПБУ 6/01 "Учет основных средств", Инструкция по применению Плана счетов).

[Арендные платежи](#) включайте ([п. п. 5, 7](#) ПБУ 9/99 "Доходы организации"):

- в доходы от обычных видов деятельности - если предоставление имущества в аренду является предметом деятельности вашей организации;
- в прочие доходы - в ином случае.

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

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

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

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

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

Как отражать неоперационную (финансовую) аренду в бухгалтерском учете

На дату предоставления предмета аренды арендатору признайте в качестве актива инвестицию в аренду в размере ее чистой стоимости, которая должна быть равна справедливой стоимости предмета аренды и понесенных арендодателем в связи с договором аренды затрат, за вычетом полученных на момент передачи объекта авансовых платежей. Если справедливая стоимость предмета аренды вам неизвестна, то рассчитайте чистую стоимость инвестиции через ее [валовую стоимость](#) и [ставку дисконтирования](#) ([п. п. 32, 33](#) ФСБУ 25/2018). В последнем случае справедливую стоимость предмета аренды можно определить путем вычитания из чистой стоимости инвестиции затрат в связи с передачей объекта в аренду и прибавления авансовых платежей.

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

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

Содержание операций	Дебет	Кредит
На дату получения аванса		
Получен авансовый платеж по договору аренды	51	76-аванс
Получен НДС в составе авансового платежа по договору аренды	51	76-НДС
Начислен НДС с аванса	76-НДС	68
На дату осуществления затрат на передачу предмета аренды		
Затраты на исполнение договора аренды включены в чистую стоимость инвестиции	76-инвестиция	60 и др.
Отражен НДС, предъявленный поставщиками товаров (работ, услуг), приобретенных для исполнения договора	19	60

аренды		
НДС принят к вычету	<u>68</u>	<u>19</u>
На дату передачи ОС в аренду		
Списана первоначальная стоимость ОС, передаваемого в аренду	<u>01-выбытие (03-выбытие)</u>	<u>01-эксплуатация (03-эксплуатация)</u>
Списана сумма начисленной амортизации	<u>02</u>	<u>01-выбытие (03-выбытие)</u>
Часть справедливой стоимости ОС покрыта за счет аванса	<u>76-аванс</u>	<u>01-выбытие (03-выбытие)</u>
Справедливая стоимость ОС (за вычетом суммы аванса) включена в чистую стоимость инвестиции в аренду	<u>76-инвестиция</u>	<u>01-выбытие (03-выбытие)</u>
Превышение справедливой стоимости ОС над его остаточной стоимостью включено в прочие доходы	<u>01-выбытие (03-выбытие)</u>	<u>91-1</u>
Превышение остаточной стоимости ОС над его справедливой стоимостью включено в прочие расходы	<u>91-2</u>	<u>01-выбытие (03-выбытие)</u>

Если вы отражаете операции по договору лизинга, то некоторые проводки будут другими: справедливая стоимость предмета лизинга списывается не со счета 01 "Основные средства" (03 "Доходные вложения в материальные ценности"), а со счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

В течение срока действия договора неоперационной аренды (в том числе договора лизинга) чистой стоимостью инвестиции в аренду, отраженную в бухгалтерском учете (п. 36 ФСБУ 25/2018):

- увеличивайте на сумму процентов по инвестициям в аренду, включая их в доходы;
- уменьшайте на величину фактически полученных арендных платежей (без НДС).

Процентные доходы от инвестиции в аренду и полученные арендные платежи отражайте проводками:

Содержание операций	Дебет	Кредит
На конец месяца или квартала в течение срока действия договора аренды		
Признан процентный доход за период	<u>76-инвестиция</u>	<u>90-1 (91-1)</u>
Начислен НДС с суммы арендного платежа	<u>76-НДС</u>	<u>68</u>
На дату получения арендного платежа		
Уменьшена чистая стоимость инвестиции в аренду на сумму арендного платежа (без НДС)	<u>51</u>	<u>76-инвестиция</u>
Отражено поступление НДС в составе арендного платежа	<u>51</u>	<u>76-НДС</u>

Как учитывать операции по договору аренды имущества, числящегося в составе запасов

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

- 1) признайте выручку в размере справедливой стоимости предмета аренды или (если она меньше) в сумме арендных платежей, которые дисконтируются с использованием рыночной процентной ставки. НДС с выручки не начисляйте;
- 2) признайте актив в виде инвестиции в аренду в размере признанной выручки;
- 3) спишите в расходы балансовую стоимость запасов:
 - в полной сумме, если выручку вы признали в размере справедливой стоимости предмета аренды (так как негарантированная ликвидационная стоимость в этом случае равна 0);
 - в сумме за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости, если выручку признали в размере приведенной стоимости арендных платежей. При этом негарантированную ликвидационную стоимость включите в стоимость инвестиции в аренду;
- 4) признайте расходами текущего периода затраты, связанные с договором аренды.

В бухгалтерском учете отразите это следующими записями:

Содержание операции	Дебет	Кредит
Признаны выручка и чистая стоимость инвестиции в аренду	<u>76-инвестиция</u>	<u>90-1</u>

Признана расходом стоимость переданного в аренду имущества (если выручка признана в размере приведенной стоимости арендных платежей - в сумме за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости)	90-2	43 (41)
Приведенная негарантированная ликвидационная стоимость включена в чистую стоимость инвестиции (если выручка признана в размере приведенной стоимости арендных платежей)	76-инвестиция	43 (41)
Признаны расходы, связанные с договором аренды	90-2	44

Принята Комитетом по рекомендациям 2018-12-17

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-96/2018-КпР «ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Большинство установленных требований к бухгалтерскому учету невозможно применить без профессионального суждения. Профессиональное суждение затрагивает практически все аспекты бухгалтерского учета, от него зависит решение большинства вопросов признания, оценки, классификации объектов бухгалтерского учета, и в конечном итоге, содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Профессиональное суждение как категория бухгалтерского учета обозначена в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, которая утверждена Приказом Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180. В пункте 2.5 Концепции указывается на необходимость выработки "навыков профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита". При этом сущность самого понятия профессионального суждения, порядок его применения в бухгалтерском учете и порядок его документального оформления в Концепции не рассматриваются.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), являющиеся основой для разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета, широко используют категорию профессионального суждения. Профессиональное суждение в качестве одной из основ формирования финансовой отчетности закреплено в Концептуальных основах финансовой отчетности, выпущенных Советом по МСФО в марте 2018 г. Применение профессионального суждения в отношении отдельных вопросов финансовой отчетности предусмотрено практически в каждом международном стандарте.

Вместе с тем, российское законодательство, нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету не определяют понятие «профессиональное суждение бухгалтера», не регламентируют порядок его использования в бухгалтерском учете и не содержат правил его документального оформления. В этой связи необходимо определить подходы к решению указанных вопросов.

РЕШЕНИЕ

1. Профессиональное суждение в бухгалтерском учете – это обоснованное суждение по вопросам бухгалтерского учета специалиста, полномочного принимать решения по таким вопросам, основанное на требованиях законодательства, стандартов, специальных знаниях, опыте специалиста, сложившейся практике, выработанное с соблюдением принципов профессиональной этики.
2. Профессиональное суждение по вопросам бухгалтерского учета должно вырабатываться исключительно в целях обеспечения требований к бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленных статьей 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете». Не допускается использование в бухгалтерском учете профессионального суждения в иных целях, таких как оправдание ненадлежащей учетной политики или обоснование заведомых целевых значений показателей бухгалтерской отчетности.
3. Профессиональное суждение в области бухгалтерского учета принимается, в частности, по следующим вопросам (не ограничиваясь нижеперечисленным):
 - признание (списание) объекта бухгалтерского учета;
 - оценка объекта бухгалтерского учета;
 - классификация объекта бухгалтерского учета;
 - идентификация экономического содержания факта хозяйственной жизни;
 - выбор способа бухгалтерского учета из числа установленных стандартами;
 - выработка способа бухгалтерского учета при его отсутствии в стандартах;
 - допустимость отступления от общего порядка формирования учетной политики;
 - проверка соблюдения/несоблюдения установленных стандартами условий для определения способа бухгалтерского учета в конкретных обстоятельствах;

- подтверждение наличия/отсутствия связи между осуществленными затратами и получением актива;
 - оценка существенности формируемой в бухгалтерском учете информации;
 - определения уместного уровня детализации статей бухгалтерских отчетов;
 - определение уместного объема раскрываемой в отчетности информации;
 - оценка надежности источников информации о фактах хозяйственной жизни;
 - выбор оценочных методик;
 - допустимость использования условных расчетных величин вместо фактических исходя из требования рациональности;
 - оценка вероятности наступления/ненаступления будущих событий;
 - оценка вероятных количественных параметров будущих событий.
4. В случае если для формирования профессионального суждения, применяемого в бухгалтерском учете, требуется информация, относящаяся к иным областям знаний, для выработки обоснованного профессионального суждения могут быть использованы экспертные мнения квалифицированных специалистов (экспертов) в соответствующей области.
 5. Профессиональное суждение должно быть нейтральным, т.е. оно не должно оказывать влияние на решения пользователей финансовой отчетности с целью достижения заранее определенного результата.
 6. Профессиональное суждение должно основываться на экономическом содержании фактов хозяйственной жизни и исходить из приоритета этого содержания над юридической формой указанных фактов.
 7. Профессиональное суждение, примененное в бухгалтерском учете, подлежит документальному оформлению в произвольной форме. Порядок документального оформления профессионального суждения определяется организацией самостоятельно исходя из характера вопросов, решение которых основывается на этом суждении с учетом п.8 настоящей Рекомендации.
 8. Профессиональное суждение по вопросам отражения в бухгалтерском учете отдельного факта хозяйственной жизни в конкретной хозяйственной ситуации (вопросам однократного применения) может включаться непосредственно в первичный учетный документ, которым оформляется этот факт, либо фиксироваться в другом документе, сопровождающем первичный учетный документ. Профессиональное суждение по вопросам, не связанным с конкретными обстоятельствами отдельной хозяйственной ситуации (вопросам неоднократного применения), включается в соответствующую организационно-распорядительную документацию, которой оформляется принятая организацией учетная политика (приказы, распоряжения, стандарты и т.п.). Профессиональное суждение по вопросам, с решением которых необходимо ознакомить пользователя бухгалтерской отчетности для понимания им представленной в отчетности информации (вопросам бухгалтерской отчетности) включаются в бухгалтерскую отчетность в составе соответствующих пояснений о значимых элементах учетной политики.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с ч.2 ст.1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом в соответствии с ч.1 ст.13 Федерального закона бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Указанные нормы Федерального закона используют оценочные категории «достоверное представление», «необходимое пользователям для принятия экономических решений». Тем самым Федеральный закон фактически устанавливает требования формирования профессионального суждения по вопросам, какая именно информация способна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, а также о том, какая именно информация необходима пользователям отчетности для принятия экономических решений.

Федеральные стандарты бухгалтерского учета конкретизируют указанные требования Федерального закона. В большинстве положений федеральных стандартов также содержатся оценочные категории, требующие при применении этих положений применение профессионального суждения.

В соответствии с п.4 ст.20 Федерального закона регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с принципом применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов. В соответствии с п.4 ст.24 Федерального закона субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета обеспечивает соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта.

В международных стандартах финансовой отчетности применение профессионального суждения формализовано непосредственно в текстах документов.

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-91/2018-ОК МАШ «УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ РАСХОДЫ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В рамках своей деятельности организация выполняет государственные заказы, включая государственные оборонные заказы. Организация формирует полную себестоимость готовой продукции, включающую в себя общехозяйственные расходы, которые в существенной доле носят управленческий характер (далее – управленческие расходы).

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) позволяет организациям признавать управленческие расходы в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в составе показателя «Себестоимость продаж», отражаемого по строке 2120 отчета о финансовых результатах.

Вместе с тем в ПБУ 10/99, а также в ПБУ 4/99 содержатся требования обособленного представления управленческих расходов в отчете о финансовых результатах. В форме этого отчета, утвержденной приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н, для этих целей предусмотрена отдельная строка 2220 «Управленческие расходы».

В этой связи возникают вопросы:

Допустимо ли включать управленческие расходы в себестоимость готовой продукции с отражением данных остатков в балансе?

Какие варианты представления управленческих расходов в отчете о финансовых результатах допустимы?

РЕШЕНИЕ

- 1.** Управленческие расходы, понесенные в текущем периоде, признаются в составе расходов и относятся на финансовые результаты этого периода, если иное не установлено настоящим пунктом. Затраты управленческого характера, которые могут быть непосредственно соотнесены с производством продукции, могут включаться в себестоимость остатков готовой продукции и (или) незавершенного производства, представляемых в качестве актива (запасов) в бухгалтерском балансе.
- 2.** В целях представления информации в отчете о финансовых результатах управленческие расходы по выбору организации могут включаться в показатель «Себестоимость продаж» и распределяться при этом по видам проданной продукции, товаров, работ, услуг, либо могут представляться как отдельный вид расходов по обычной деятельности, не включаемый в себестоимость продаж. Выбранный организацией способ представления управленческих расходов и их сумма, включенная в показатель «Себестоимость продаж», в случае их существенности раскрываются в пояснениях к отчету о финансовых результатах.
- 3.** Если организация решает представлять в отчете о финансовых результатах управленческие расходы в составе показателя «Себестоимость продаж», то в случае их существенности такие расходы представляются в отдельной подстроке к строке «Себестоимость продаж».
- 4.** В случае несущественности управленческих расходов их сумма может включаться в выбранную организацией строку отчета о финансовых результатах исходя из требования рациональности.
- 5.** Затраты управленческого характера, непосредственно соотносимые с производством продукции и включаемые в ее себестоимость в соответствии с пунктом 1 настоящей Рекомендации, учитываются после такого включения вместе с другими компонентами себестоимости соответствующих запасов и отдельно не обособляются, в том числе при отнесении балансовой стоимости этих запасов в связи с их продажей на расходы периода в составе показателя «Себестоимость продаж».

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 6 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов. Указанная норма сформулирована только в отношении приобретения материально-производственных запасов и не относится к себестоимости незавершенного производства и готовой продукции. Вместе с тем, исходя из подпункта б) пункта 7.1 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» данная норма должна применяться в том числе и в отношении незавершенного производства и готовой продукции.

Также в силу подпункта а) пункта 7.1 ПБУ 1/2008 для решения данного вопроса должна применяться норма §.16 международного стандарта IAS 2 «Запасы», которая по содержанию аналогична указанной выше норме пункта 6 ПБУ 5/01. Так, в соответствии с пунктом (с) §.16 IAS 2 примером затрат, не включаемых в себестоимость запасов и признаваемых в качестве расходов в период возникновения, являются административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов.

Кроме того, в соответствии с пунктом 203 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 г. № 119н, готовая продукция учитывается по фактическим затратам, связанным с ее изготовлением (по фактической производственной себестоимости).

Исходя из изложенного затраты управленческого характера могут не признаваться текущими расходами периода и включаться в стоимость активов (запасов) в бухгалтерском балансе исключительно в том, случае, если они могут быть непосредственно соотнесены с производством продукции.

В соответствии с пунктом 9 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации» для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности».

Указанная норма дает возможность не выделять управленческие расходы в отчете о финансовых результатах в отдельный вид расходов, а включить их сумму в состав показателя «Себестоимость продаж», распределив их по видам проданной продукции (товаров, работ, услуг). В этой связи в соответствии с п.20 ПБУ 10/99 в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания управленческих расходов.

Вместе с тем, в соответствии с п.21 ПБУ 10/99 в отчете о финансовых результатах расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы и прочие расходы. Аналогичное требование содержится в п.23 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», согласно которому отчет о прибылях и убытках должен содержать числовые показатели (с учетом изложенного в пунктах 6 и 11 Положения), среди которых отдельно названы «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг (кроме коммерческих и управленческих расходов)» и «Управленческие расходы».

В соответствии с п.11 ПБУ 4/99) показатели об отдельных расходах должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансовых результатов ее деятельности организации. При этом показатели об отдельных видах расходов могут приводиться в отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Кроме того, в соответствии с пунктом 7.4 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» в той степени, в которой применение учетной политики, сформированной в соответствии с пунктами 7 и 7.1 этого Положения, приводит к формированию информации, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности (несущественная информация), организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности (без применения пунктов 7, 7.1 настоящего Положения). Отнесение информации к несущественной организация осуществляет самостоятельно исходя как из величины, так и характера этой информации.

Исходя из изложенного, в случае существенности сумма управленческих расходов должна быть выделена в бухгалтерской отчетности обособленно, в том числе и в тех случаях, когда такие расходы являются частью показателя «Себестоимость продаж».

Вместе с тем, в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету отсутствуют основания для обособления в бухгалтерском учете каких-либо затрат после того, как эти затраты были обоснованно включены в стоимость активов, в том числе, затрат управленческого характера после того, как они были включены в себестоимость запасов.

Проект

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

«Документы и документооборот в бухгалтерском учете»

Общие положения

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

2. Для целей настоящего Стандарта:

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

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

Требования к документам бухгалтерского учета

3. Документы бухгалтерского учета должны соответствовать требованиям, установленным Федеральным законом «О бухгалтерском учете», а также настоящим Стандартом.

4. Документы бухгалтерского учета должны быть составлены на русском языке, за исключением случаев, установленных настоящим Стандартом.

Первичный учетный документ, составленный на иностранном языке, должен содержать построчный перевод на русский язык, за исключением случаев, установленных настоящим Стандартом.

5. В случае если законодательство или правила страны - места ведения деятельности на языке данной страны, то такие документы составляются на соответствующем иностранном языке. При этом регистр бухгалтерского учета, составленный на иностранном языке, должен содержать построчный перевод на русский язык.

6. Записи в регистрах бухгалтерского учета производятся в рублях независимо от фактической валюты факта хозяйственной жизни и (или) места ведения деятельности экономическим субъектом.

Записи в регистрах бухгалтерского учета по объектам бухгалтерского учета, стоимость которых выражена в иностранной валюте, одновременно производятся в такой валюте и в рублях.

7. Для целей настоящего Стандарта датой составления первичного учетного документа считается дата его подписания лицом (лицами), совершившим (совершившими) сделку, операцию и ответственным (ответственными) за ее оформление, либо лицом (лицами), ответственным (ответственными) за оформление совершившегося события.

8. В случае если первичный учетный документ составляется на основании другого документа, содержащего информацию о факте хозяйственной жизни, (оправдательный документ), такой первичный учетный документ должен содержать указание на соответствующий оправдательный документ.

9. В случае если дата составления первичного учетного документа отличается от даты совершения факта хозяйственной жизни, первичный учетный документ должен содержать дату совершения факта хозяйственной жизни.

10. Объекты бухгалтерского учета должны регистрироваться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности (хронологическая запись) и систематически накапливаться на соответствующих счетах бухгалтерского учета (систематическая запись).

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

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

а) полноту информации, т.е. получение информации, необходимой всем заинтересованным пользователям;

б) системность информации, т.е. взаимосвязь хронологической и систематической записей, синтетического и аналитического учета, учетной и отчетной информации;

в) обоснованность учетных записей, т.е. соответствие данным первичных учетных документов;

г) достоверность информации, т.е. безошибочность получения информации в соответствии с методологией учета и отчетности;

д) своевременность информации;

е) юридическую значимость учетных записей.

12. Экономический субъект вправе включать в документ бухгалтерского учета реквизиты, дополнительные к обязательным реквизитам, установленным Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

13. При создании первичных учетных документов экономический субъект вправе:

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

б) оформлять длящиеся факты хозяйственной жизни (например, начисление процентов, амортизация активов, изменение стоимости активов и обязательств), а также повторяющиеся факты хозяйственной жизни (например, поставка товара партиями в разные даты по одному долгосрочному договору) первичными учетными документами, составляемыми с периодичностью (сутки, неделя, месяц, квартал, др.), определяемой экономическим субъектом исходя из существа факта хозяйственной жизни и требования рациональности, при условии обязательного их составления на отчетную дату;

в) использовать в качестве первичных учетных документов документы, составленные в процессе деятельности экономического субъекта для оформления его гражданско-правовых отношений с контрагентами, работниками, государственными органами, для управления экономическим субъектом и т.п. (например, договор, кассовый чек, квитанция об оплате, расписка, служебный контракт, служебное задание, приказ о приеме на работу, приказ об увольнении, авансовый отчет), при условии, что указанные документы содержат все установленные Федеральным законом «О бухгалтерском учете» обязательные реквизиты первичного учетного документа, а также иную информацию о факте хозяйственной жизни, необходимую для регистрации и накопления в регистрах бухгалтерского учета.

14. Записи в документах бухгалтерского учета, составляемых на бумажном носителе, должны производиться средствами (краской, чернилами шариковой ручкой, др.), обеспечивающими сохранность этих записей в течение установленного срока хранения их. При создании документов бухгалтерского учета на бумажном носителе запрещается производить записи средствами, не обеспечивающими сохранность этих записей (простым карандашом и т.п.).

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

16. При принятии к бухгалтерскому учету первичных учетных документов должны применяться средства, исключающие возможность повторного использования этих первичных учетных документов после принятия к бухгалтерскому учету.

Подписание и исправление документов бухгалтерского учета

17. Виды электронной подписи документов бухгалтерского учета, составляемых в виде электронного документа, устанавливаются экономическим субъектом из числа предусмотренных законодательством Российской Федерации, за исключением случаев, когда законодательством Российской Федерации установлено требование использования определенного вида электронной подписи.

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

18. Перечень лиц, имеющих право подписания документов бухгалтерского учета, устанавливается руководителем экономического субъекта с учетом законодательства Российской Федерации.

19. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером или иным должностным лицом экономического субъекта, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо уполномоченными ими на то лицами.

Без подписи главного бухгалтера или иного должностного лица экономического субъекта, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. Для целей настоящего Стандарта под финансовыми и кредитными обязательствами понимаются документы, оформляющие финансовые вложения экономического субъекта, договоры займа, кредита, товарного и коммерческого кредита.

20. Допустимые способы исправления документов бухгалтерского учета устанавливаются экономическим субъектом с учетом законодательства Российской Федерации за исключением случаев, когда в соответствии с законодательством Российской Федерации или установленными в соответствии с ним правилами внесение исправлений в документы бухгалтерского учета запрещено.

21. Исправление в документе бухгалтерского учета, составленном в виде электронного документа, производится таким образом, чтобы были ясны правильные и неправильные данные. Оно должно содержать дату исправления, а также электронные подписи лиц, составивших первичный учетный документ или ответственных за ведение регистра бухгалтерского учета, внесших это исправление, с указанием их должности, фамилий и инициалов, либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

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

23. Исправление в документе бухгалтерского учета, составленном на бумажном носителе, производится путем зачеркивания неправильного текста или суммы и указания правильного текста или суммы над зачеркнутым. Зачеркивание производится тонкой чертой таким образом, чтобы можно было прочитать неправильный текст или сумму. Исправление в документе бухгалтерского учета, составленном на бумажном носителе, должно сопровождаться надписью «Исправлено» и содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших первичный учетный документ или ответственных за ведение регистра бухгалтерского учета, в котором произведено исправление, с указанием их должности, фамилий и инициалов, либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

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

24. Исправление в регистре бухгалтерского учета может также производиться путем составления сторнировочных или дополнительных записей по счетам бухгалтерского учета.

Хранение документов бухгалтерского учета

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

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

27. Экономический субъект должен хранить документы бухгалтерского учета, в том числе размещать базы данных информации, в которых осуществляются сбор, запись, систематизация,

накопление, хранение, уточнение (обновление, изменение), извлечение сведений и документов (копий документов) бухгалтерского учета, на территории Российской Федерации.

28. Доступ к первичным учетным документам, принятым к бухгалтерскому учету, а также к регистрам бухгалтерского учета предоставляется в порядке, установленном экономическим субъектом с учетом законодательства Российской Федерации, с обязательным информированием главного бухгалтера или иного должностного лица экономического субъекта, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

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

Документооборот в бухгалтерском учете

30. Документооборот в бухгалтерском учете организуется руководителем экономического субъекта.

31. Организация документооборота в бухгалтерском учете должна обеспечивать своевременное отражение фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете, в том числе передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета и составления на их основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

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

Определение Конституционного Суда РФ от 25.04.2019 N 876-О

Конституционный Суд РФ отметил следующее: из анализа [ст. ст. 252, 318, 319](#) НК РФ следует, что налогоплательщик должен обосновать выбор в отношении расходов, формирующих в налоговом учете стоимость произведенной и реализованной продукции. Механизм распределения затрат на производство и реализацию должен содержать экономически обоснованные показатели, обусловленные технологическим процессом. Отдельные связанные с производством товаров (работ, услуг) затраты можно отнести к косвенным расходам, если нет реальной возможности отнести их к прямым. При этом суд ссылается на Письма Минфина России от 05.09.2018 [N 03-03-06/1/63428](#) и от 08.12.2017 [N 03-03-06/1/81943](#).

Письмо ФНС России от 12.07.2019 N КЧ-4-7/13613

ФНС России указала, что в отношении учета сырья и материалов в составе косвенных расходов для исчисления налога на прибыль суды исходят из того, есть ли в учетной политике экономическое обоснование такого учета.

Письмо Минфина России от 05.09.2018 N 03-03-06/1/63428

Минфин России указал следующее. Из анализа [ст. ст. 252, 318](#) и [319](#) НК РФ следует, что налогоплательщик должен обосновать выбор в отношении расходов, формирующих в налоговом учете стоимость произведенной и реализованной продукции. Это значит, механизм распределения затрат на производство и реализацию должен содержать экономически обоснованные показатели, обусловленные технологическим процессом. Налогоплательщик вправе отнести отдельные связанные с производством товаров (работ, услуг) затраты к косвенным расходам, только если нет реальной возможности отнести их к прямым, применив экономически обоснованные показатели.

Раздельный учет входного НДС надо вести, если у вас есть и облагаемые, и не облагаемые НДС операции. Например, вы продаете товары с НДС и получаете проценты по займу или вносите имущество в уставный капитал ([п. 4 ст. 170](#) НК РФ, Письма Минфина от 09.06.2018 [N 03-07-11/40141](#), от 29.11.2010 [N 03-07-11/460](#)).

Раздельный учет можно организовать в бухучете - на [счете 19](#). В учетной политике укажите, что используете отдельные субконто - НДС, принимаемый к вычету; НДС, учитываемый в стоимости товаров, работ, услуг; НДС, который нужно распределить.

Входной НДС по общехозяйственным расходам по итогам квартала распределите между облагаемыми и необлагаемыми операциями пропорционально их доле в общем объеме реализации ([п. п. 4, 4.1 ст. 170](#) НК РФ).

Стоимость товаров, работ и услуг - это выручка от их продажи без НДС ([Письмо](#) ФНС от 21.03.2011 N КЕ-4-3/4414).

При выдаче займов долю необлагаемых операций считайте так: и в необлагаемую, и в общую стоимость товаров включите полученные проценты ([пп. 4 п. 4.1 ст. 170](#) НК РФ).

При продаже ценных бумаг в расчете пропорции учитывайте не выручку, а прибыль от операции ([пп. 5 п. 4.1 ст. 170](#) НК РФ).

Часть НДС по общехозяйственным расходам, которая относится к облагаемым операциям, примите к вычету, оставшуюся - включите в стоимость товаров или спишите в расходы. Если выполняется [правило 5 процентов](#), можно принять к вычету весь налог.

НДС по основным средствам, приобретенным для облагаемых и необлагаемых операций в первом или втором месяце квартала, можно распределять по итогам месяца ([пп. 1 п. 4.1 ст. 170](#) НК РФ).

Пример методики раздельного учета в Учетной политике

1. Организация ведет раздельный учет входного НДС по приобретенным товарам, работам и услугам, предусмотренный [п. 4 ст. 170](#) НК РФ, в бухгалтерском учете на счете 19 "НДС по приобретенным ценностям" по соответствующим субконто:

- НДС, принимаемый к вычету;
 - НДС, учитываемый в стоимости;
 - НДС, который надо распределить.
2. НДС по товарам, работам и услугам, предназначенным для операций, как облагаемых, так и не облагаемых НДС, организация:
- распределяет на последнее число квартала в порядке, установленном п. 4.1 ст. 170 НК РФ;
 - полностью принимает к вычету в кварталах, когда расходы на не облагаемые НДС операции не превышают 5 процентов общей величины расходов на производство и реализацию (правило 5 процентов). Часть общехозяйственных расходов, относящуюся к необлагаемым операциям, организация рассчитывает пропорционально доле прямых расходов на не облагаемые НДС операции в общей величине прямых расходов.

Формирование себестоимости по госзаказам.

Федеральный закон от 05.04.2013 N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд" (ред. от 27.12.2018).

Постановление Правительства Российской Федерации от 19.01.1998 N 47 "О Правилах ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, отдельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности" (ред. от 04.05.2018) (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, N 4, ст. 477; 2002, N 8, ст. 848).

Постановление Правительства РФ от 04.05.2018 N 543 "О внесении изменений в Постановление Правительства Российской Федерации от 19 января 1998 г. N 47".

Согласно нормативным положениям для отдельного учета госзаказов необходимо:

- ведение учета затрат по каждому обособленному контракту;
- ограничение производственных и хозяйственных операций ресурсами соответствующего заказа;
- обособленное отражение в учете дополнительных источников финансирования госзаказа за счет собственных оборотных средств или перераспределения ресурсов других контрактов;
- исключение из производственной себестоимости заказа административно-управленческих расходов и отнесения их на счета продаж;
- списание на счет 90 "Продажи" расходов, непосредственно связанных со сбытом изделий, работ и услуг по каждому контракту;
- определение финансового результата по госзаказу как разницы между ценой, предусмотренной в контракте (ценой реализации) и суммой всех расходов, исчисленных по названным Правилам.

Фактические расходы на выполнение государственного заказа группируются в следующем порядке:

1. Прямые затраты (материалы, комплектующие изделия, услуги производственного характера, расходы на оплату труда непосредственных исполнителей, страховые взносы и др.) относятся на себестоимость определенного вида выпускаемой по контракту продукции.

2. Общепроизводственные (цеховые) и общехозяйственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально базе распределения по выбранному предприятием показателю прямых затрат, характеризующему продукцию контракта. Результаты распределения оформляются справкой отдельно по каждому контракту. Прямые затраты и накладные расходы формируют производственную себестоимость продукции.

3. Административно-управленческие расходы организации относятся на контракт пропорционально базе распределения по определенному предприятием показателю прямых затрат, характеризующему продукцию госзаказа, и учитываются при расчете финансового результата исполнения контракта без включения в производственную себестоимость продукции.

4. Расходы, связанные с непосредственной отгрузкой и реализацией продукции госзаказа, учитываются отдельно по каждому контракту и принимаются во внимание при расчете финансового результата от его выполнения.

Учитываются административно-управленческие расходы в общей для предприятия сумме. В производственную себестоимость контракта они не включаются, но подлежат распределению при калькулировании полной себестоимости каждого госзаказа.