



САМОРЕГУЛИРУЕМАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРОВ
АССОЦИАЦИЯ «СОДРУЖЕСТВО»

член Международной Федерации Бухгалтеров (IFAC)
(ОГРН 1097799010870, ИНН 7729440813, КПП 772901001)



119192, г. Москва, Мичуринский проспект, дом 21, корпус 4.
т: +7 (495) 734-22-22, ф: +7 (495) 734-04-22, www.sroaas.ru, info@sroaas.ru

Комитет по стандартизации и методологии учета и отчетности

Вопросы и ответы по ФСБУ 6/2020¹.

Часть 1.

Ответы на вопросы по применению требований федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ) были подготовлены и утверждены Комитетом по стандартизации и методологии учета и отчетности для содействия членам СРО ААС в применении положений законодательства и являются актуальными на 5 октября 2022 года.

Позиция Комитета СРО ААС не может рассматриваться как официальное толкование требований нормативных правовых актов. Позиция органов Федерального казначейства, Минфина России или суда по указанным вопросам может отличаться от позиции Комитета СРО ААС.

А. Амортизация и срок полезного использования

1. На конец отчетного периода необходимо пересматривать срок полезного использования и ликвидационную стоимость основных средств. Можно ли также пересмотреть срок полезного использования или ликвидационную стоимость в середине года при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации (например, резко изменилась цена металлолома)?

Ответ. Да, такой пересмотр предусмотрен пунктом 37 ФСБУ 6/2020. Проверка элементов амортизации (срока полезного использования, ликвидационной стоимости и способа начисления амортизации) проводится в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации.

2. С какой периодичностью следует восстанавливать амортизацию объектов основных средств, по которым полностью начислена амортизация?

Ответ. Восстановление амортизации осуществляется только в связи с переходом на ФСБУ 6/2020, описанном в разделе VI ФСБУ 6/2020.

После перехода на ФСБУ 6/2020 срок полезного использования определяется при признании этого объекта в бухгалтерском учете и подлежит проверке на соответствие условиям использования объекта основных средств в соответствии с пунктом 37 ФСБУ 6/2020. Такая проверка проводится в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении срока полезного использования. Уточнение срока полезного использования отражается перспективно, следовательно, величина накопленной амортизации изменению не подлежит, при этом остаточная стоимость объекта основных средств амортизируется на оставшийся срок полезного использования.

3. При наличии у организации на балансе объектов основных средств, по которым полностью начислена амортизация, но которые продолжают использоваться,

¹ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденный Приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н (далее - ФСБУ 6/2020).

необходимо ли изменить значение элементов амортизации? Если да, то каких элементов, в каком порядке и на каком основании?

Ответ. Наличие на балансе объектов основных средств, по которым полностью начислена амортизация, может свидетельствовать о неправильном определении срока их полезного использования.

Корректировка срока полезного использования, согласно ФСБУ 6/2020, возможна при переходе на ФСБУ 6/2020, а также на основании проверки на соответствие условиям использования объекта основных средств, которая проводится в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении срока полезного использования.

Элементы амортизации представляют собой оценочные значения, и их изменения должны признаваться в бухгалтерском учете перспективно в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008². Основаниями для изменения элементов амортизации могут быть изменение условий использования объекта основных средств, появление новой информации в отношении существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств.

Величина накопленной амортизации может быть скорректирована только при переходе на ФСБУ 6/2020.

Исправление ошибки в оценке элементов амортизации не является изменением оценочных значений и должно отражаться в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с требованиями Положением по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010³.

4. Как определить срок полезного использования объектов основных средств?

Ответ. Сроки полезного использования устанавливаются организацией на основании оценки периода, в течение которого использование объекта основных средств будет приносить экономические выгоды организации или количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования объекта основных средств. Срок полезного использования обычно оценивается на основании прошлого опыта организации с учетом фактических условий использования объекта, технических паспортов, рекомендаций производителей, технических характеристик в соответствии с пунктами 8-9 ФСБУ 6/2020.

В. Признание и классификация объектов основных средств

5. Каким образом разделить в бухгалтерском учете основные средства на виды и группы?

Ответ. Виды и группы основных средств устанавливаются организацией самостоятельно в Учётной политике.

Виды основных средств представляют собой более обобщенную группировку основных средств, чем группы основных средств. Под группами основных средств подразумевается дополнительная детализация основных средств внутри одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования в соответствии с пунктом 11 ФСБУ 6/2020.

Например, видами основных средств могут быть определены следующие группировки основных средств: здания, сооружения, машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие аналогичные виды.

К виду «Транспортные средства» могут быть определены, например, следующие группы: автобусы, легковые автомобили, грузовые автомобили.

6. Как учитывать объект основных средств, если принято решение о его продаже; можно

² Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008, утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н.

³ Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010, утвержденное Приказом Минфина России от 28.06.2010 N 63н.

ли переводить основные средства в состав товаров, и применяется ли к таким основным средствам понятие долгосрочный актив к продаже?

Ответ. Объект основных средств, использование которого прекращено в связи с принятием решения о его продаже и имеется подтверждение того, что возобновление использования этого объекта не предполагается (принято соответствующее решение руководства, начаты действия по подготовке актива к продаже, заключено соглашение о продаже, другое), является долгосрочным активом к продаже согласно пунктом 10.1 Положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02⁴.

Долгосрочные активы к продаже учитываются в составе оборотных активов обособленно от других активов и не являются товарами или иными видами запасов.

Если объект основных средств продолжает использоваться или его использование прекращено временно, он не удовлетворяет признакам долгосрочных активов к продаже, и его перевод в состав долгосрочных активов к продаже не обоснован.

7. По пункту 10 ФСБУ 6/2020 организация может признавать самостоятельным инвентарным объектом – компонентом, существенные для организации затраты на ремонт, технический осмотр, техническое обслуживание объектов основных средств. Обязательно ли делить все объекты основных средств, числящиеся на балансе организации до начала применения ФСБУ 6/2020, по таким компонентам?

Ответ. Самостоятельными инвентарными объектами признаются существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (пункт 10 ФСБУ 6/2020).

При этом затраты на unplanned ремонты основных средств, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают нормативные показатели функционирования объектов основных средств, в том числе сроки полезного использования, но не улучшают и не продлевают их, не включаются в состав капитальных вложений и, следовательно, не формируют стоимость объекта основных средств в соответствии с подпунктом «в» пункта 16 ФСБУ 26/2020⁵.

Выделение в качестве отдельного объекта основных средств компонента существенных затрат на проведение технического осмотра, технического обслуживания с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, предполагает, что к моменту осуществления повторных аналогичных существенных затрат такой отдельный объект полностью амортизируется, то есть срок его полезного использования закончится к началу очередного аналогичного ремонта, технического осмотра или технического обслуживания.

Ранее действовавшее Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)⁶ не содержало требования о капитализации существенных затрат на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания. Если такие затраты были ранее ошибочно включены в первоначальную стоимость объекта основных средств (а не учтены, например, в составе расходов будущих периодов)⁷, то при отражении в учете изменений учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 следует рассмотреть необходимость исправления ошибки в соответствии с ПБУ 22/2010: выделить из стоимости основных средств компонент существенных затрат на ремонт, технический осмотр, техническое обслуживание, отразить его как самостоятельный инвентарный объект и оценить срок его полезного использования исходя из

⁴ Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, утвержденное Приказом Минфина России от 02.07.2002 N 66н.

⁵ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденный Приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н (далее – ФСБУ 26/2020).

⁶ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н.

⁷ Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год» (приложение к письму Минфина России от 09.01.2013 N 07-02-18/01).

оставшегося времени до проведения следующего аналогичного ремонта, технического осмотра, технического обслуживания. При ретроспективном способе перехода на ФСБУ 6/2020 выделение такого компонента является обязательным.

8. Как документально оформляется принятие к учету отдельного объекта основных средств, стоимость которого складывается из затрат на проведение капитального ремонта или затрат на восстановление объекта основных средств?

Ответ. Принятие к учету отдельного объекта основных средств, независимо от того, поступил ли он в результате первоначального приобретения у поставщика, изготовления собственными силами или последующего восстановления, оформляется первичным учетным документом, разработанный организацией и утвержденный ее учетной политикой. Таким документом, в частности, может быть Акт о приеме-передаче объекта основных средств (Акт ОС-1) из альбома унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденного Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 N 7.

9. Организация приобретает дорогостоящие шины для специальной техники в целях их замены. Согласно паспорту срок службы шин составляет более 12 месяцев. Являются ли данные шины объектом основных средств или их можно квалифицировать в качестве запасных частей и учитывать как запасы?

Ответ. Согласно подпункту «ж» пункта 5 ФСБУ 26/2020 затраты на замену частей, приводящей к восстановлению объекта основных средств, относятся к капитальным вложениям. Поэтому затраты на приобретение дорогостоящих шин для специальной техники, срок службы которых составляет более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, и которые удовлетворяют условиям, указанным в пункте 6 ФСБУ 26/2020, должны учитываться в составе капитальных вложений.

В соответствии с пунктом 10 ФСБУ 6/2020, отдельная часть объекта основных средств признается самостоятельным инвентарным объектом, если ее стоимость и сроки полезного использования существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом. При соблюдении этих условий после монтажа шин на специальную технику они должны быть переведены в состав основных средств и учитываться как отдельный инвентарный объект, срок полезного использования которого будет соответствовать сроку службы шин.

Если указанные в пункте 10 ФСБУ 6/2020 условия не соблюдаются (стоимость шин не является существенной по сравнению со стоимостью объекта в целом), затраты на замену шин признаются в первоначальной стоимости объекта спецтехники, при этом балансовая стоимость заменяемых шин списывается в соответствии с пунктами 13, 70 МСФО (IAS) 16 «Основные средства»⁸. Прекращение признания балансовой стоимости замененной части осуществляется вне зависимости от того, амортизировалась эта часть отдельно или нет. Если определить балансовую стоимость замененной таким образом части практически невозможно, то организация может использовать величину затрат на замену как показатель стоимости замененной части на момент, когда она была приобретена.

С. Инвестиционная недвижимость

10. Если организация принимает решение вести учет инвестиционной недвижимости по переоцененной стоимости, то всегда ли необходимо на дату перехода на ФСБУ 6/2020 произвести переоценку инвестиционной недвижимости?

Ответ. Да, исключений нет, на дату перехода на ФСБУ 6/2020 необходимо провести переоценку инвестиционной стоимости, учитываемой по переоцененной стоимости.

11. Как учитывать объект инвестиционной недвижимости при его передаче в аренду в

⁸ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н).

соответствии с нормами ФСБУ 25/2018⁹?

Ответ. Под инвестиционной недвижимостью понимаются основные средства, представляющие собой недвижимость, предназначенную для предоставления за плату во временное пользование и (или) получения дохода от прироста ее стоимости в соответствии с пунктом 11 ФСБУ 6/2020.

Согласно требованиям пункта 41 ФСБУ 25/2018 при передаче инвестиционной недвижимости в операционную аренду, сохраняется прежний принятый порядок учета актива, за исключением изменения оценочных значений, т.е. инвестиционная недвижимость продолжает учитываться в составе основных средств.

Прекращение признания инвестиционной недвижимости подробно описано в пунктах 67-73 МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»¹⁰. В частности, в случае передачи инвестиционной недвижимости в финансовую аренду необходимо отразить выбытие инвестиционной недвижимости и признание чистой инвестиции в аренду.

Д. Ликвидационная стоимость

12. Какими могут быть методы определения ликвидационной стоимости?

Ответ. Методы определения ликвидационной стоимости устанавливаются организацией самостоятельно. Например, можно определять ликвидационную стоимость для одних видов основных средств на основании прошлого опыта организации, для других видов основных средств (металлоемких объектов) - по рыночной цене металлолома и оценке веса объекта и т.д.

13. Может ли ликвидационная стоимость быть больше чем первоначальная стоимость?

Ответ. Да, в некоторых случаях ликвидационная стоимость отдельного объекта основных средств может быть больше, чем первоначальная стоимость, если стоимость материальных ценностей, остающихся при выбытии объекта основных средств, превышает его первоначальную стоимость. При этом важно подчеркнуть, что для целей учета в такой ситуации тот факт, что ликвидационная стоимость больше первоначальной стоимости, не должен приводить к увеличению первоначальной стоимости.

14. Можно ли не определять ликвидационную стоимость? В каких случаях можно считать ликвидационную стоимость равной нулю? Нужно ли это указывать в учетной политике?

Ответ. Нет, определять ликвидационную стоимость необходимо для каждого объекта основных средств.

Пункт 31 ФСБУ 6/2020 описывает условия, при которых ликвидационная стоимость объекта основных средств считается равной нулю, если:

- а) не ожидаются поступления от выбытия объекта основных средств (в том числе от продажи материальных ценностей, остающихся от его выбытия) в конце срока полезного использования;
- б) ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не является существенной;
- в) ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не может быть определена.

Таким образом, ликвидационная стоимость может быть равной нулю, если организация обоснует такую оценку.

Учетная политика должна содержать применяемые методы определения ликвидационной стоимости.

Е. Аренда основных средств

15. В ФСБУ 26/2020 отсутствуют специальные нормы о капитальных вложениях в

⁹ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утвержденный Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н.

¹⁰ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н).

неотделимые улучшения арендованных основных средств, которые согласно пункту 5 ПБУ 6/01 учитывались в составе основных средств. В пункте 7 ФСБУ 6/2020 указано, что особенности учета предметов договоров аренды (субаренды) устанавливаются ФСБУ 25/2018. Являются ли неотделимые капитальные улучшения арендованных основных средств основными средствами, или они увеличивают стоимость права пользования активом у арендатора, независимо от периода их осуществления (на момент принятия к учету права пользования активом или в ходе дальнейшей эксплуатации)?

Ответ. Согласно подпункту «в» пункта 13 ФСБУ 25/2018 фактическая стоимость права пользования активом, в частности, включает затраты арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях. Таким образом, неотделимые капитальные улучшения, выполненные до принятия к учету права пользования активом, включаются в стоимость соответствующего права пользования активом.

Организация-арендатор может учитывать неотделимые улучшения, выполненные в процессе использования арендованного объекта основных средств, в составе собственных основных средств при наличии всех признаков, перечисленных в пункте 4 ФСБУ 6/2020. Первоначальная стоимость такого объекта, представляющего собой неотделимые улучшения в арендованное имущество, оценивается в общей сумме соответствующих капитальных вложений.

Срок полезного использования такого объекта основных средств в бухгалтерском учете устанавливается исходя из требований пунктов 8-9 ФСБУ 6/2020 с учетом ожидаемого срока аренды.

16. Если арендатор не будет признавать права пользования активом на основании пунктов 11, 12 ФСБУ 25/2018, в каком порядке в этом случае должны учитываться неотделимые улучшения в арендованные объекты?

Ответ. Пункты 11 и 12 ФСБУ 25/2018 устанавливают, что арендатор может не признавать право пользования активом и обязательство по аренде в случаях, если (1) срок аренды не превышает 12 месяцев, (2) рыночная стоимость предмета аренды без учета износа не превышает 300 000 руб. или (3) арендатор относится к экономическим субъектам, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета.

В первом из перечисленных случаев (срок аренды не превышает 12 месяцев) не выполняется одно из условий, перечисленных в пункте 4 ФСБУ 6/2020, и неотделимые улучшения, выполненные в рамках таких договоров, не удовлетворяют критериям признания основных средств.

Во втором и третьем случае, при наличии всех критериев признания основных средств, следует признать соответствующие объекты основных средств и определить их срок полезного использования исходя из срока аренды, который определяется в соответствии с пунктом 9 ФСБУ 25/2018. Необходимо отметить, что непризнание права пользования активом и обязательства по аренде не влечет за собой отказ от применения других положений ФСБУ 25/2018.

Г. Переход на ФСБУ 6/2020

Под переходом на ФСБУ 6/2020 понимается учет последствий изменений учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020. В ответах ниже предполагается, что соответствующее изменение учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 принято с 1 января 2022 года.

17. Как учесть при переходе на ФСБУ 6/2020 упрощенным способом, предусмотренным пунктом 49 ФСБУ 6/2020, значительные суммы и (или) большое количество улучшений основных средств, включая модернизацию и реновации, для пересчета накопленной амортизации?

Ответ. Согласно пункту 49 ФСБУ 6/2020 при применении упрощенного способа перехода на ФСБУ 6/2020 для определения балансовой стоимости основных средств используется первоначальная стоимость (с учетом переоценок) признанная до даты перехода в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой, за вычетом накопленной амортизации. При этом накопленная амортизация рассчитывается исходя из указанной первоначальной стоимости,

ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования. Это означает, что первоначальная стоимость основных средств на последнюю отчетную дату, сформированная исходя из требований ПБУ 6/01, которые допускали изменение первоначальной стоимости в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации, а также переоценки объектов основных средств, не должна измениться при переходе на ФСБУ 6/2020.

Пересчет накопленной амортизации в этом случае определяется путем расчета пропорции прошедшего и оставшегося срока полезного использования к первоначальной стоимости, определенной на дату перехода. ФСБУ 6/2020 не содержит требований делать более точные расчеты накопленной амортизации в связи с ранее понесенными затратами на модернизацию и реновацию при применении упрощенного способа перехода.

18. Можно ли при переходе на ФСБУ 6/2020 изменить способ оценки группы основных средств, если ранее исходя из требований ПБУ 6/01 применялся способ оценки по переоцененной (текущей (восстановительной)) стоимости?

Ответ. Да, можно, если существуют обоснованные причины для изменения способа оценки. Переход на ФСБУ 6/2020 не содержит требований о продолжении применения способа оценки по переоцененной стоимости, предусмотренного ПБУ 6/01, который, в частности, мог приводить к иной оценке, поскольку целью оценки была не справедливая стоимость, а текущая (восстановительная) стоимость.

19. Можно ли при переходе на ФСБУ 6/2020 упрощенным способом, предусмотренным пунктом 49 ФСБУ 6/2020, не пересматривать сроки полезного использования?

Ответ. Согласно пункту 37 ФСБУ 6/2020 элементы амортизации объекта основных средств, к которым относится, в том числе, и срок полезного использования, подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта основных средств в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации.

Следовательно, при переходе на ФСБУ 6/2020 необходимо проверить срок полезного использования в отношении условий использования объекта основных средств. В некоторых случаях корректировка срока полезного использования является необходимой, например, для организаций, применяющих упрощенный способ, предусмотренный пунктом 49 ФСБУ 6/2020, при наличии на дату перехода на ФСБУ 6/2020 объектов основных средств, по которым полностью начислена амортизация и которые продолжают использоваться организацией.

20. Необходимо ли для целей перехода на ФСБУ 6/2020 по объектам основных средств, по которым в течение срока службы имела место или действует на дату перехода приостановка амортизации, например, в результате перевода объекта на длительную консервацию, пересчитать накопленную амортизацию в таком порядке, как будто начисление амортизации выполнялось без приостановки?

Ответ. Согласно пункту 30 ФСБУ 6/2020 организации начисляют амортизацию по всем объектам основным средств, в том числе не приостанавливают начисление амортизации в случаях простоя или временного прекращения использования основных средств. При переходе на ФСБУ 6/2020 с использованием как ретроспективного, так и упрощенного подходов, указанных в пунктах 48 и 49 ФСБУ 6/2020, накопленная амортизация должна быть пересчитана в соответствии с ФСБУ 6/2020. Следовательно, организации необходимо произвести пересчет накопленной амортизации объекта основных средств за период его консервации с учетом его ликвидационной стоимости.

Следует также оценить необходимость обесценения пригодного к эксплуатации объекта согласно пункту 38 ФСБУ 6/2020 или списания объекта согласно пункту 40(а) ФСБУ 6/2020 в результате прекращения использования этого объекта вследствие его физического или морального износа при отсутствии перспектив продажи или возобновления использования.

21. В связи с тем, что справедливая стоимость, определяемая в соответствии с ФСБУ 6/2020, не равна восстановительной стоимости, определяемой в соответствии с ПБУ

6/01, нужно ли на 31.12.2021 проводить переоценку по восстановительной стоимости, а затем на 01.01.2022 проводить переоценку по справедливой стоимости? Должно ли быть два отчета оценщика?

Ответ. Для основных средств, не являющихся инвестиционной недвижимостью, следующие признаки могут служить подтверждением того, что применявшаяся ранее оценка переоцененной стоимости основных средств является аналогом оценки основных средств по переоцененной стоимости, предусмотренной ФСБУ 6/2020:

а) текущая (восстановительная) стоимость основного средства при переоценке определялась таким образом, чтобы в результате после вычета пропорционально пересчитанной накопленной амортизации и учета обесценения образовалась текущая справедливая стоимость основного средства;

б) методы определения текущей (восстановительной) стоимости основного средства, применявшиеся при переоценке основного средства, соответствуют требованиям IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости» к определению справедливой стоимости с учетом соблюдения иерархии источников информации о справедливой стоимости.

При отсутствии вышеуказанных признаков применявшийся ранее порядок оценки текущей (восстановительной) стоимости основных средств не является аналогом способа учета переоцененной стоимости, предусмотренного ФСБУ 6/2020. В таком случае организации следует провести переоценку основных средств на 31.12.2021 по текущей (восстановительной) стоимости при составлении отчетности за 2021 год, а на 01.01.2022 – по справедливой стоимости в целях отражения последствий перехода на ФСБУ 6/2020. В общем случае это предполагает наличие двух разных документов, обосновывающих оценку (например, два разных отчета оценщика): оценка по текущей (восстановительной) стоимости (в соответствии с требованиями федеральных стандартов оценки) по правилам ПБУ 6/01 на 31.12.2021 и оценка по справедливой стоимости (в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 13) по ФСБУ 6/2020 на 01.01.2022.

22. Как отразить в учете единовременную корректировку, связанную с переоценкой основных средств, предусмотренную пунктом 49 ФСБУ 6/2020, при выборе способа оценки по переоцененной стоимости ранее переоцениваемых основных средств, отличных от инвестиционной недвижимости?

Ответ. Если организация выбрала способ оценки группы основных средств по переоцененной стоимости, при переходе на ФСБУ 6/2020 она должна провести переоценку этих объектов по справедливой стоимости и признать ее в составе добавочного капитала.

Если переоцененная стоимость объекта основных средств стала выше его текущей (восстановительной) стоимости, определенной в соответствии с ПБУ 6/01, в составе добавочного капитала будет признана дооценка (по сравнению с ранее учтенной переоценкой). Кроме того, сумма добавочного капитала в части дооценки должна быть скорректирована с учетом способа ее списания, принятого организацией исходя из требований пункта 20 ФСБУ 6/2020.

Если в результате оценки объекта основных средств по текущей (восстановительной) стоимости в соответствии с ПБУ 6/01 в предыдущие отчетные периоды на сумму уценки были признаны прочие расходы, то сумма признанной дооценки по справедливой стоимости при переходе на ФСБУ 6/2020 в части, восстанавливающей ранее признанные расходы по ПБУ 6/01, включается в нераспределенную прибыль, а остальная часть учитывается в добавочном капитале.

В случае если переоцененная стоимость объекта основных средств стала ниже его текущей (восстановительной) стоимости, определенной в соответствии с ПБУ 6/01, сумма добавочного капитала должна быть уменьшена на сумму уценки (по сравнению с ранее учтенной переоценкой). Если сумма уценки оказалась больше добавочного капитала, признанного в соответствии с ПБУ 6/01, то полученная разница относится на нераспределенную прибыль.

23. В соответствии с пунктом 12 ФСБУ 6/2020 и подпунктом «ж» пункта 10 ФСБУ 26/2020 в первоначальную стоимость объекта основных средств, в частности, включается величина оценочного обязательства, в том числе по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды. Необходимо ли в связи с упрощенным переходом на ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 пересмотреть первоначальную стоимость

ранее введенных в эксплуатацию ОС на предмет ее увеличения на сумму резерва на демонтаж, или указанные положения следует применять только в отношении вновь поступивших объектов?

Ответ. Оценочное обязательство (резерв) на демонтаж, утилизацию имущества или восстановление окружающей среды подлежало включению в стоимость основных средств и до вступления в силу новых ФСБУ на основании пункта 8 ПБУ 6/01 и пунктов 4-8 Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010¹¹. Соответственно, формирование первоначальной стоимости объекта основных средств с учетом такого резерва не связано с переходом на ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020. Если такой резерв ошибочно не был включен в первоначальную стоимость объекта основных средств, то исправление ошибки должно отражаться в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с требованиями ПБУ 22/2010.

24. Имеются ли особенности выполнения единой корректировки, предусмотренной пунктом 49 ФСБУ 6/2020, в отношении объектов основных средств, по которым ранее проводилась модернизация или реконструкция?

Ответ. Единая корректировка, предусмотренная пунктом 49 ФСБУ 6/2020, предполагает пересчет накопленной амортизации исходя из первоначальной стоимости (с учетом переоценок), признанной до начала применения ФСБУ 6/2020, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования. Такой пересчет накопленной амортизации не учитывает даты ранее проведенных модернизаций и реконструкций. Пересмотр первоначальной стоимости, признанной до начала применения ФСБУ 6/2020, не производится.

25. На какую дату в бухгалтерской отчетности за 2022 год (первый год, в котором осуществлен переход на ФСБУ 6/2022) следует отражать изменение показателей бухгалтерского баланса при использовании упрощенного способа перехода (пунктом 49 ФСБУ 6/2022) – на 01.01.2022 или 31.12.2021?

Ответ. Пункт 49 ФСБУ 6/2020 допускает производить единовременную корректировку балансовой стоимости основных средств в бухгалтерской отчетности организации, начиная с которой применяется ФСБУ 6/2020, на начало отчетного периода или на конец периода, предшествующего отчетному. Таким образом, предусмотрено два варианта отражения в бухгалтерской отчетности единовременной корректировки балансовой стоимости (для бухгалтерской отчетности за 2022 год – как на 01.01.2022, так и на 31.12.2021). Выбор одного из этих вариантов должен быть отражен в учетной политике организации. Независимо от выбора учетной политики, в отчетности за 2021 год отражаются данные без учета корректировки, при этом в первом случае (при выборе корректировки на 01.01.2022) в отчетности за 2022 год данные за 2021 год не корректируются, а во втором случае (на 31.12.2021) данные отражаются с учетом корректировок.

Г. Обесценение

26. Как проверять основные средства и капитальные вложения на обесценение?

Ответ. Для оценки обесценения необходимо следовать требованиям МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»¹². Коротко порядок проверки активов на обесценение можно описать следующим образом.

Сначала надо установить наличие признаков возможного обесценения активов согласно пунктам 12-16 МСФО (IAS) 36.

¹¹ Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010, утвержденное Приказом Минфина России от 13.12.2010 N 167н.

¹² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н).

Затем необходимо рассчитать возмещаемую стоимость актива, которая определяется как наибольшая из двух величин: ценность использования актива и его справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу.

Если справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие не может быть достоверно определена, то возмещаемая стоимость актива равна его ценности использования (пункт 20 МСФО (IAS) 36).

В соответствии с пунктом 19 МСФО (IAS) 36, если справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или ценность использования превышает балансовую стоимость актива, то рассчитывать оба значения не обязательно.

Ценность использования актива определяется как дисконтированная стоимость будущих денежных потоков, связанных с продолжением использования актива и его последующим выбытием с применением соответствующей ставки дисконтирования. Требования к построению прогнозной модели движения денежных средств описаны в МСФО (IAS) 36. В частности, МСФО (IAS) 36 рекомендует исходить из пятилетнего прогноза будущих денежных потоков; применять ставку дисконтирования до налогообложения; для определения ставки дисконтирования корректировать средневзвешенную стоимость капитала организации, ставку привлечения заемных средств организацией или другие рыночные ставки по займам с учетом рисков, связанных с конкретным активом и пр. Если балансовая стоимость актива еще не сформирована до конца (например, в отношении объектов незавершенного строительства), оценка потоков должна включать расчетную оценку всех денежных оттоков, которые, предположительно, произойдут до того, как актив будет готов к использованию или продаже. При этом прогнозные денежные потоки не должны включать потоки, связанные с улучшением и увеличением эффективности подразделений, генерирующих денежные потоки (например, в результате реструктуризации и усовершенствования).

Справедливая стоимость определяется в порядке, установленном МСФО (IFRS) 13¹³. Для расчета возмещаемой стоимости справедливая стоимость актива должна быть скорректирована на расходы на продажу.

Возмещаемая сумма должна определяться для отдельного актива, за исключением случаев, когда такой актив не обеспечивает денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов и групп активов. В таком случае возмещаемая сумма определяется для единицы, генерирующей денежные средства к которой относится актив согласно пункту 66 МСФО (IAS) 36.

В случае если балансовая стоимость актива выше возмещаемой суммы, необходимо признать убыток от обесценения.

27. Каким должен быть документооборот при выполнении проверки основных средств и капитальных вложений на обесценение и определении ликвидационной стоимости?

Какие специалисты должны быть привлечены? Обязательно ли привлекать оценщиков?

Ответ. Документооборот должен включать первичные учетные документы, подтверждающие определение возмещаемой / ликвидационной стоимости (например, бухгалтерская справка с приложением расчетных (прогнозных) моделей, обоснование ставок дисконтирования, стоимости металлолома и пр.).

Организация может не привлекать оценщиков для оценки возмещаемой / ликвидационной стоимости, если у нее есть собственные специалисты, обладающие соответствующими навыками и опытом. В любом случае все расчеты должны быть задокументированы и оценка должна быть обоснованной, что подразумевает применение общепризнанных методов оценки.

28. Чем подтверждается проверка внешних источников информации по выявлению признаков обесценения, если объект основных средств уникален?

¹³ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н).

Ответ. К внешним источникам информации, которые свидетельствуют о наличии признаков обесценения, согласно пункту 12 МСФО (IAS 36) относятся:

- 1) наличие наблюдаемых признаков того, что стоимость актива снизилась в течение периода значительно больше, чем ожидалось в связи с течением времени или при обычном использовании;
- 2) в течение периода произошли или произойдут в ближайшем будущем значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для организации;
- 3) рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы доходности инвестиций повысились в течение периода;

4) балансовая стоимость чистых активов организации превышает ее рыночную капитализацию.

Указанный перечень не является исчерпывающим, и организация может выявить иные признаки возможного обесценения актива.

Из приведенного перечня уникальным для отдельного актива признаком является только первый источник, который связывает возможное обесценение с наличием наблюдаемых признаков обесценения, характерных для отдельного актива. Если актив уникален и таких признаков обесценения не наблюдается, значит, этого источника обесценения нет.

Остальные источники информации из приведенного перечня, а также самостоятельно выявленные иные признаки возможного обесценения обычно определяются для всей организации или отдельных ее подразделений и не являются специфичными для отдельного актива, поэтому они должны проверяться независимо от уникальности актива.

Первичный учетный документ, подтверждающий отсутствие признаков обесценения, должен содержать выводы и их обоснование, как минимум, по всем источникам информации, приведенным в пункте 12 МСФО (IAS) 36.

Н. Прочие вопросы

29. По какой стоимости принимаются к учету материальные ценности, полученные в результате ремонта объекта основных средств, которые впоследствии планируются к продаже (например, металлолом)?

Ответ. В соответствии с пунктом 10.1 ПБУ 16/02 к долгосрочным активам к продаже, в частности, относятся предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции, за исключением случая, когда такие ценности классифицируются в качестве запасов. При этом в соответствии с пунктом 10.2 ПБУ 16/02 последующая оценка долгосрочных активов к продаже осуществляется в порядке, предусмотренном для оценки запасов.

Стоимость материальных ценностей, полученных в результате ремонта объекта основных средств, определяется исходя из требований пункта 16 ФСБУ 5/2019 «Запасы»¹⁴: в случае если в качестве запасов признаются материальные ценности, остающиеся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемые в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов, затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается наименьшая из следующих величин:

- а) стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла;
- б) сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов.

¹⁴ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденный Приказом Минфина России от 15.11.2019 N 180н.