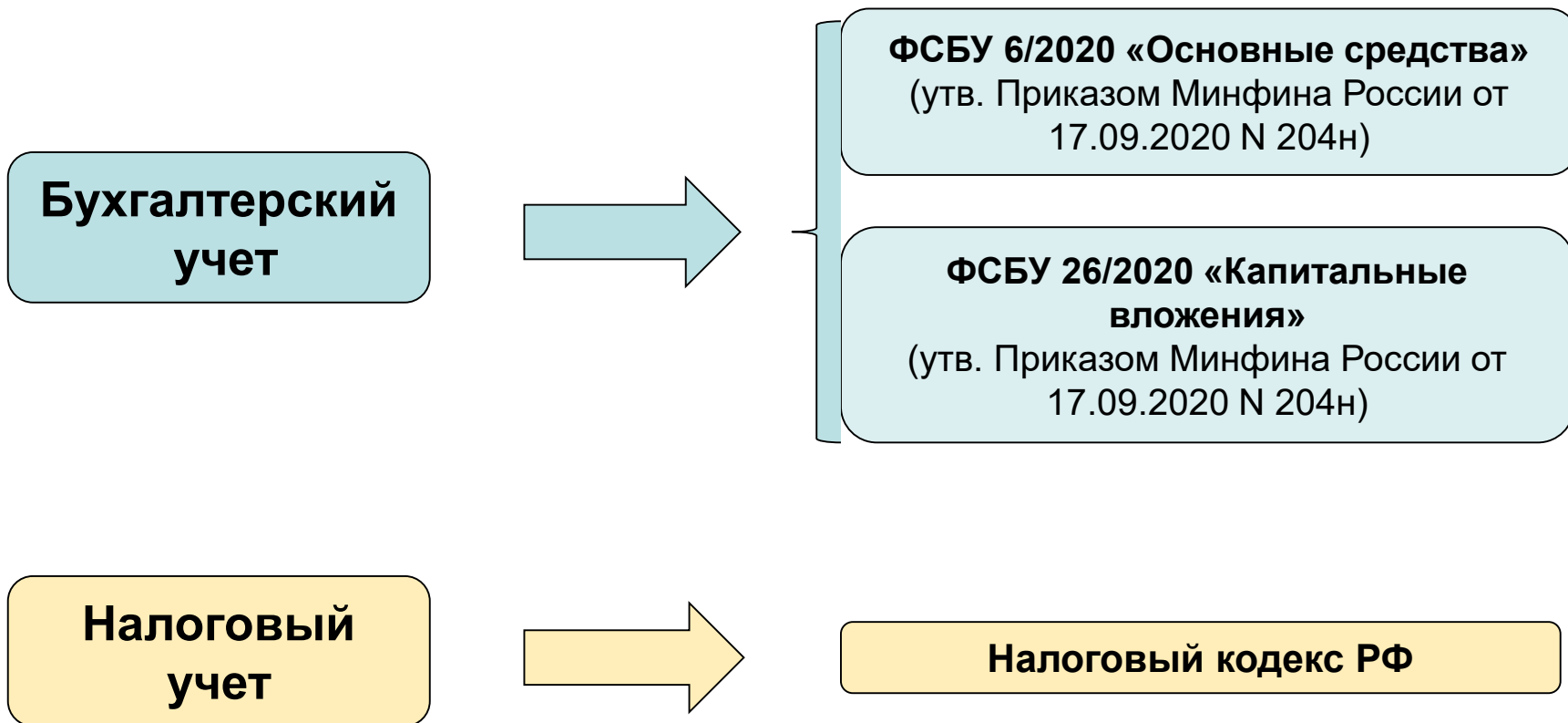


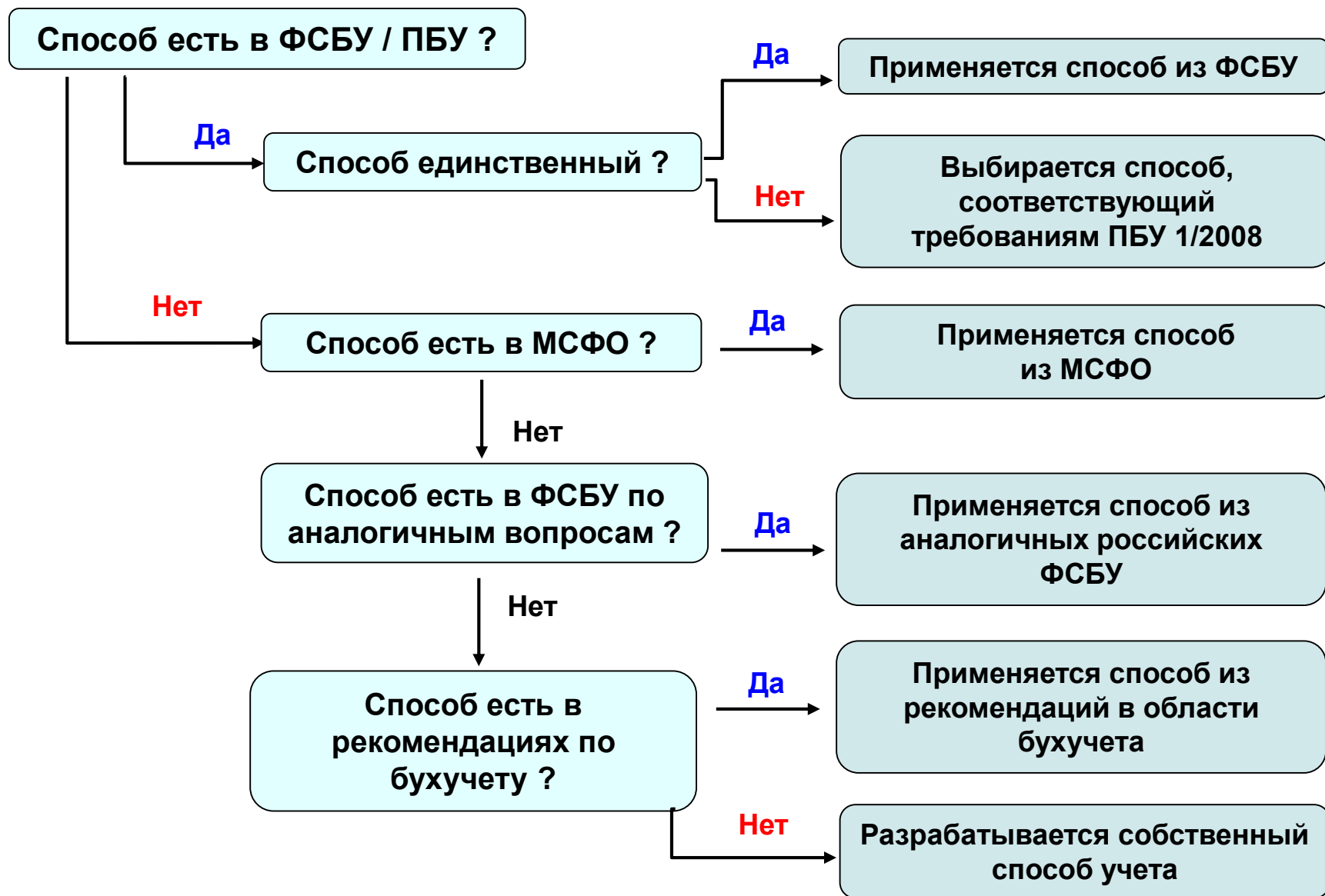
**Учет основных средств
по новым правилам:**

нюансы, вопросы, примеры

Нормативные акты, регламентирующие учет основных средств и капвложений с 2022 года



Выбор способа бухучета в случае отсутствия каких-либо положений в ФСБУ



Выбор способа бухучета: важные аспекты

Исходя из требования **рациональности** (п. 7.4 ПБУ 1/2008), **несущественная информация может отражаться в бухучете упрощенным способом.**

Поэтому важны:

1. Профессиональное суждение организации в отношении:

- вероятности ФХЖ
- существенности информации о ФХЖ
- признания и классификации ФХЖ.

Профессиональное суждение по вопросам, с решением которых необходимо ознакомить внешних пользователей бухгалтерской отчетности, включаются в пояснительную записку к отчетности.

2. Взаимодействие бухгалтерии с другими подразделениями/специалистами организации для формирования профессионального суждения о ФХЖ и **вынесения решения о существенности/несущественности информации.**

3. Оценка и периодическая переоценка существенности по отдельным аспектам бухгалтерского учета.

4. Выбор рациональных способов бухгалтерского учета для несущественных ФХЖ

Критерий существенности в бухучете

«Информация является существенной, если ее пропуск или искажение **могут повлиять** на решения, принимаемые пользователями на основе финансовой информации об организации. Иными словами, **существенность представляет собой специфичный для организации аспект уместности**, основывающийся на характере или величине статей, к которым относится информация в контексте конкретного финансового отчета этой организации.

Совет по МСФО не может установить единый количественный порог существенности или заранее определить, что может быть существенным в какой-либо конкретной ситуации». *Пункт QC11 Концептуальных основ финансовой отчетности*

Понятие существенности неразрывно связано с требованием рациональности:

«В той степени, в которой применение учетной политики приводит к формированию информации, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской отчетности организации **не зависят экономические решения пользователей** этой отчетности, организация вправе выбирать способ учета, **руководствуясь исключительно требованием рациональности.**

Отнесение информации к несущественной организация осуществляет самостоятельно» (п. 7.4 ПБУ 1/2008).

Оформление профессионального суждения

Оформление профессионального суждения

Профессиональное суждение подлежит документальному оформлению в произвольной форме.

- 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 неоднократного применения**, не связанным с конкретными обстоятельствами отдельной хозяйственной ситуации, 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.

Важные изменения в учете капитальных вложений и основных средств при переходе к ФСБУ

Классификация объектов в бухгалтерском учете

1. Понятие основных средств и капвложений как **активов**.
2. Разграничение активов **только по СПИ**.
3. Возможность **признать в качестве расходов** затраты на объекты, информация о которых не существенна

Оценка капвложений и первоначальная оценка основных средств

- Фактические затраты** на приобретение **по принципам**:
- 1) **цена + необходимые затраты с учетом**
 - 2) **предстоящих привилегий** (перспективный учет скидок);
 - 3) **предстоящих ликвидационных обязательств**;
 - 4) **изменения стоимости денег во времени** (оплата на условиях отсрочки / рассрочки, будущие обязательства);
 - 5) **справедливой стоимости** при отсутствии достоверной оценки фактических затрат (мена, безвозм. передача)
 - 6) **детализация** затрат, **включаемых/нет** в капвложения

Элементы амортизации

1. При расчете A_0 учитывается ликвидационная стоимость
2. Элементы амортизации подлежат регулярному пересмотру

Последующая оценка капвложений и основных средств

- Проверка на обесценение:** актив **не должен** отражаться по стоимости $>$ суммы, которая может быть получена:
- *либо* при его реализации (чистая стоимость продажи),
 - *либо* от его использования в будущем.

Последствия изменений в учете основных средств для налога на имущество

Налоговая база по налогу на имущество







Кадастровая стоимость
недвижимости, внесенная в ЕГРН

Среднегодовая стоимость имущества,
признаваемого объектом налогообложения

Расчет исходя из остаточной стоимости в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета (п. 3 ст. 375 НК) :

Балансовая стоимость = Сперв. – Σ Ао – обесценение
(с учетом последующих капитальных вложений, связанных с улучшением и (или) восстановлением объектов основных средств)

Факторы, влияющие на расчет налога на имущество с 2022г.:

- Состав затрат, включаемых в состав капвложений 
- Дисконтированная оценка 
- Переоцененная стоимость – (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»  
- Обесценение – (IAS) 36 «Обесценение активов» 
- Ликвидационная стоимость 

В каких случаях можно отступить от правил ФСБУ

Письмо Минфина России от 15.04.2022 № 07-01-09/33547

В соответствии с п. 7.3 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» в исключительных случаях, когда формирование учетной политики в соответствии с пунктами 7 и 7.1 указанного Положения приводит к недостоверному представлению финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения ее денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности, **организация вправе отступить от правил, установленных данными пунктами**, при соблюдении всех условий, установленных указанным Положением.



Ст. 15.11 КоАП РФ «Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности»

Состав нарушения	<p>Под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, понимается:</p> <ul style="list-style-type: none">➤ занижение сумм налогов и сборов не менее чем на 10 % вследствие искажения данных бухгалтерского учета;➤ искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10 %;➤ регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета;➤ ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухг. учета;➤ составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета;➤ отсутствие первичных учетных документов, и (или) регистров бухгалтерского учета, и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности, и (или) аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности (в случае, если проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является обязательным) в течение установленных сроков хранения таких документов.	
Санкции	<ol style="list-style-type: none">1. Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности2. Повторное совершение правонарушения (в течение года)	<ol style="list-style-type: none">1. Штраф на должностных лиц от 5 тыс. руб. до 10 тыс. руб.2. Штраф на должностных лиц – от 10 тыс. руб. до 20 тыс. руб. или дисквалификация на срок от одного года до двух лет.



Налоговая ответственность за нарушения в бухгалтерском учете

Вид налогового правонарушения	Содержание налогового правонарушения	Ответственность за совершение налогового правонарушения
Грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения (ст.120)	1.Грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков, предусмотренных подп. 2	Штраф в размере 10 тыс.руб.
	2.Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода	Штраф в размере 30 тыс. руб.
	3. Грубое нарушение организацией, предпринимателем, нотариусом, адвокатом правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, если они повлекли занижение налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов)	3. Штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее 40 тыс. руб.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского и налогового учета, **систематическое (два и более раз в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений.**

Кто вправе не применять ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020

Не применяют
ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020

Организации бюджетной
сферы

При выполнении работ по
созданию, улучшению
средств производства
для других лиц
(применяется ПБУ 9/99,
ПБУ 10/99, ПБУ 2/2008
«Учет договоров
строительного подряда»)

При приобретении, создании
активов **для продажи**
(применяется ФСБУ 5/2019)

Все остальные организации обязаны применять
ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020

Исключения из общих правил учета для **организаций**,
которые вправе применять **упрощенные способы
бухгалтерского учета**:

- применять **сокращенный перечень затрат**, включаемых в состав капитальных вложений;
- **не включать в первоначальную стоимость** объекта **оценочное обязательство** по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды;
- **не применять дисконтирование** при оценке капитальных вложений, осуществляемых на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на срок свыше 12 месяцев;
- **не использовать оценку по справедливой стоимости**;
- **не проверять на обесценение** капитальные вложения и основные средства;
- **включать в отчетность сокращенный состав информации**

Применяемые упрощения в учете основных средств и капитальных вложений для организаций с упрощенным бухгалтером нужно зафиксировать в учетной политике



Кто вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета

Статья 6. Обязанность ведения бухгалтерского учета

4. Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, **вправе применять**:

- 1) субъекты малого предпринимательства;
- 2) некоммерческие организации;
- 3) организации, получившие статус участников проекта "Сколково".

5. Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета не применяют:

- 1) организации, бухгалтерская отчетность которых подлежит обязательному аудиту, жилищные и жилищно-строительные кооперативы
- 2) микрофинансовые организации;
- 3) организации государственного сектора;
- 4) коллегии адвокатов, юридические консультации, адвокатские и нотариальные палаты;
- 5) НКО, включенные в реестр выполняющих функции иностранного агента.

Категория предприятия	Предельные показатели за предшествующий год	
	Доход от предпринимательской деятельности	Среднесписочная численность
Микропредприятие	120 млн. руб.	15 чел. включительно
Малое предприятие	800 млн. руб.	16 – 100 чел. включительно
Среднее предприятие	2 млрд. руб.	101 – 250 чел. включительно

**Применение упрощенных способов ведения бухгалтерского учета
должно быть зафиксировано в учетной политике**



1. Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности проводится **в случаях, установленных федеральными законами**, а также в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- 1) организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам;
- 2) организаций, являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, бюро кредитных историй;
- 3) организаций, имеющих организационно-правовую форму **фондов** (за исключением государственных внебюджетных фондов), **поступления имущества и денежных средств** которых **за год, непосредственно предшествовавший отчетному, превышают 3 млн. руб.;**
- 4) организаций (за исключением органов государственной власти, местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений и унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, организаций потребительской кооперации), соответствующих **хотя бы одному из следующих условий:**
 - а) **доход от предпринимательской деятельности**, который определяется в порядке, установленном законодательством РФ **о налогах и сборах**, за год, непосредственно предшествовавший отчетному, составляет **более 800 млн. руб.;**
 - б) **сумма активов** бухгалтерского баланса на конец года, непосредственно предшествовавшего отчетному году, составляет **более 400 млн. руб.**

Случаи обязательного аудита, установленные федеральными законами

Организационно-правовая форма/ вид деятельности	Федеральный закон, устанавливающий обязательный аудит
Акционерное общество	статья 88 Федерального закона «Об акционерных обществах»
Кредитная организация	статья 42 Федерального закона «О банках и банковской деятельности»
Страховая организация	статья 29 Закона РФ «Об организации страхового дела в РФ»
Клиринговая организация	статья 5 Федерального закона «О клиринге, клиринговой деятельности и центральном контрагенте»
Общество взаимного страхования	статья 22 Федерального закона «О взаимном страховании»
Организатор торговли	статья 5 Федерального закона «Об организованных торгах»
Негосударственный пенсионный фонд	статья 22 Федерального закона «О негосударственных пенсионных фондах»
Акционерный инвестиционный фонд	статья 50 Федерального закона «Об инвестиционных фондах»
Управляющая компания акционерного инвестиционного фонда	статья 88 Федерального закона «Об акционерных обществах» (в случае, если организация создана в организационно-правовой форме акционерного общества)
Управляющая компания ПИФ	статья 50 Федерального закона «Об инвестиционных фондах»
Управляющая компания негосударственного пенсионного фонда	статья 22 Федерального закона «О негосударственных пенсионных фондах»
Организация представляет консолидированную (сводную) бухг. отчетность	статья 5 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности»



С 01.01.2023г.

1. Непубличные АО обязаны проводить аудиторскую проверку только в случаях, установленных законом.

Поэтому от аудита могут отказаться непубличные АО, которые не подпадают под требования закона об аудиторской деятельности, то есть при доходе за предыдущий год не превышающем 800 млн руб. и с активами на конец года, **предшествовавшего отчетному** году, не выше 400 млн руб.

Если требование об аудите на непубличное АО не распространяется, оно может принять решение о проведении аудиторской проверки. Аудиторскую проверку может проводить аудиторская организация или индивидуальный аудитор.

2. Обязателен аудит для АО, в капитале которых участвует РФ, субъект РФ или муниципальное образование.

Если АО обязано провести аудит по закону, то привлекать для этого необходимо только аудиторские организации.

Классификация активов.

**Признание
основных средств**



Понятие основных средств и условия их признания

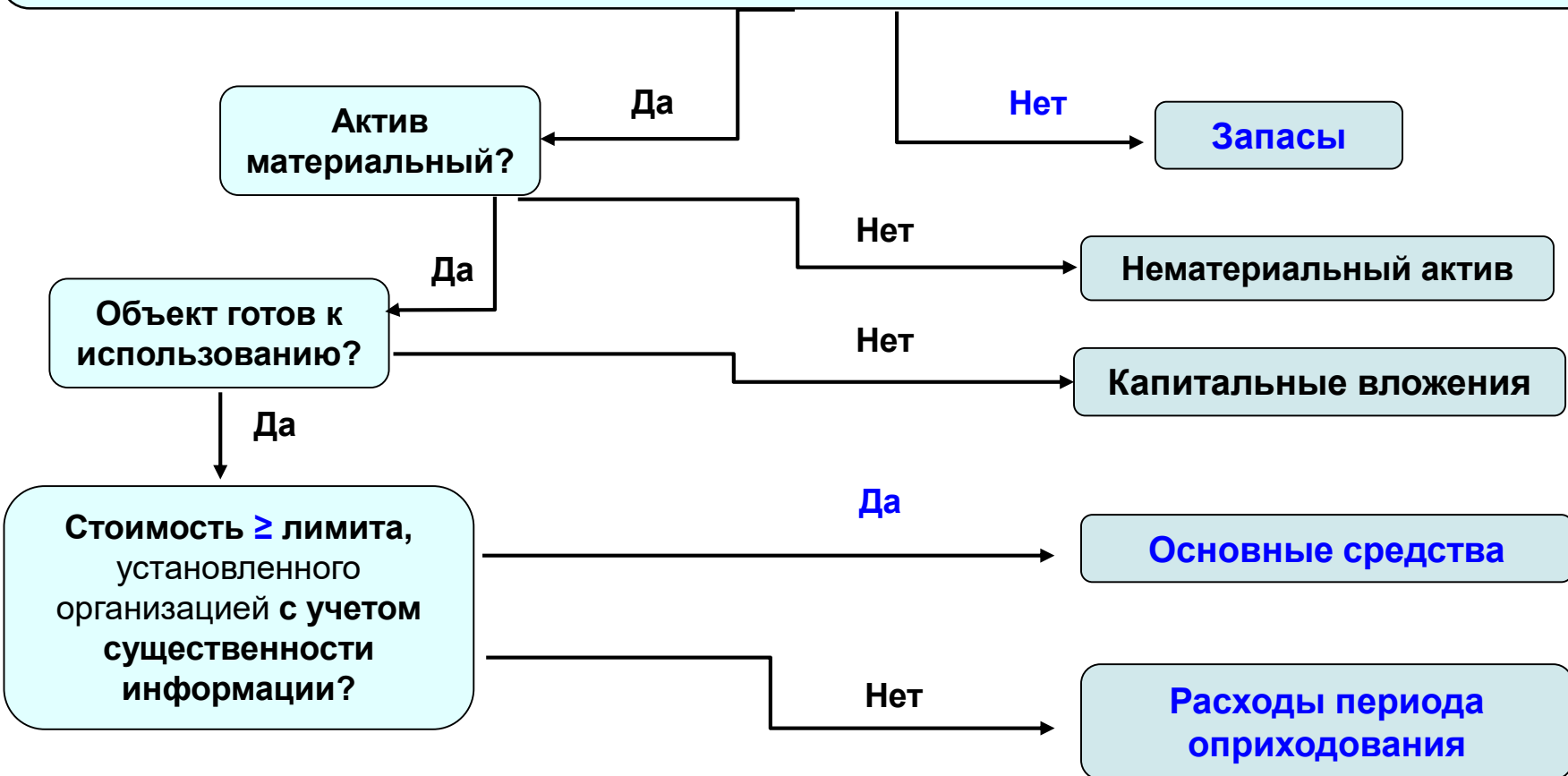
Объектом основных средств считается актив, характеризующийся одновременно следующими признаками (ФСБУ 6/2020, пункт 4):

- **имеет материально-вещественную форму;**
- **предназначен для использования** в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд либо для использования в деятельности НКО, направленной на достижение целей, ради которых она создана;
- **предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла > 12 месяцев**
- **способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение НКО целей, ради которых она создана).**

ФСБУ 6/2020 не распространяется на «долгосрочные активы к продаже»: с 01.01.2020г. долгосрочные активы к продаже переводятся в оборотные активы (п. 10.1 ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»).

Классификация объектов в учете: ФСБУ-5/2019 и ФСБУ-6/2020

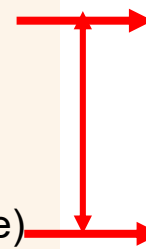
Критерий для разграничения запасов и основных средств:
Планируемый срок использования > 12 месяцев
(или > операционного цикла, превышающего 12 мес.)?



Классификация объектов в бухучете: операционный цикл

Операционный цикл - это период времени с момента приобретения активов для обработки

до момента получения оплаты за реализованную продукцию (либо отгрузки при работе по предоплате)



- 1) Д 10
- 2) Д 20
- 3) Д 62
- Д 90
- 4) Д 51

- К 60
К 02, 10, 60, 70, 69
К 90,
К 43, 41, 20
К 62

$$\text{ОЦ} = \text{Дз} + \text{Дгп} + \text{Ддз}$$

Стоимостной лимит для классификации активов и расходов

ФСБУ 6/2020, пункт 5

Организация **может принять решение не применять** Стандарт в отношении активов, характеризующихся одновременно признаками, установленными п. 4 ФСБУ, но **имеющих стоимость ниже лимита**, установленного организацией **с учетом существенности информации о таких активах.**

Затраты на приобретение, создание таких активов **признаются расходами** периода, в котором они понесены.

Указанное решение **раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием лимита** стоимости, установленного организацией.

Организация должна **обеспечить надлежащий контроль** наличия и движения таких **активов.**

Важные моменты установления стоимостного лимита для ОС по ФСБУ 6/2020:

- 1) исключено указание максимальной **величины** стоимостного лимита;
- 2) **нет указания** на установление стоимостного лимита **в отношении отдельных единиц ОС;**
- 3) стоимостной лимит должен устанавливаться с учетом **существенности** информации;
- 4) несущественные активы не относятся к запасам, а признаются **расходами периода приобретения (не отпуска в эксплуатацию!).** При этом необходимо организовать контроль над такими ценностями.



Единица учета ОС для стоимостного лимита

- **Минфин России** (Письма Минфина России от 25.08.2021 N 07-01-09/68312, от 18.01.2022 № 07-04-09/2185):

«пункт 5 ФСБУ 6/2020 должен применяться во взаимосвязи с п. 4 ФСБУ 6/2020.

Поскольку в п. 4 ФСБУ 6/2020 речь идет об активе (а не о группе активов), характеризующемся установленными признаками для целей учета его в качестве объекта основных средств, то лимит стоимости должен устанавливаться организацией **для актива (а не группы активов)**».

По смыслу ФСБУ 6/2020 **указание на существенность информации** об активах в пункте 5 **относится к величине лимита стоимости, а не размеру совокупности единиц актива** (объекта учета), для которых устанавливается этот лимит.

- **Рекомендации НРБУ «БМЦ» от 29.03.2021 Р-126/2021-КпР**

«При принятии решения о неприменении Стандарта в отношении определенных активов следует **выделить из состава основных средств такую их совокупность**, информация о которой исходя из структуры активов, затрат организации и особенностей ее деятельности **не способна повлиять на экономические решения пользователей бухгалтерской отчетности.**

Лимит стоимости определяется **в отношении всей выделяемой совокупности незначительных активов**. Основные средства, которые по их совокупной стоимости не могут быть отнесены к незначительным активам, учитываются в порядке, предусмотренном ФСБУ 6/2020, **независимо от стоимости отдельных объектов.**»

Критерий существенности при установлении стоимостного лимита для ОС

Рекомендация НРБУ «БМЦ» от 29.03.2021 Р-126/2021-КпР «Стоимостной лимит для ОС»

Количественное значение лимита должно быть установлено исходя из потенциального влияния на показатели бухгалтерской отчетности, **характеризующие как финансовое положение организации** (бухгалтерский баланс), **так и финансовые результаты**, с учетом раскрытия информации по сегментам и по группам основных средств.

Идентификационные признаки объектов для выделения совокупности несущественных активов (виды, группы, сегменты и т.п.) устанавливаются таким образом, чтобы уже в момент осуществления затрат было ясно, относятся ли они к несущественным активам.

Соответствие активов установленному лимиту определяется как оценочное значение исходя из предполагаемой суммы затрат на приобретение, улучшение или восстановление данных активов и предполагаемых значений показателей бухгалтерской отчетности, в соотношении с которыми установлен лимит стоимости.

Порядок применения стоимостного лимита **подлежит проверке на соответствие условиям в конце каждого отчетного года**. По результатам проверки при необходимости принимается решение об изменении используемых показателей, количественных значений лимита, состава несущественных активов. **Корректировки отражаются как изменения оценочных значений, т.е. относятся перспективно на прибыль или убыток** (п. 4 ФСБУ 21/2008).

Стоимостной лимит для квалификации активов в качестве основных средств или расходов периода

В учетной политике необходимо зафиксировать:

- 1) **порядок установления уровня существенности** для выделения групп или единиц несущественных активов (по отношению к каким показателям отчетности).
- 2) **идентификационные признаки объектов** (виды, группы, сегменты и т.п.) для выделения совокупности несущественных активов или единиц основных средств;
- 3) **порядок установления стоимостного лимита (в абсолютном выражении, в процентах по отношению к какой-либо стоимостной оценке и др.);**
- 4) **периодичность проверки** стоимостного лимита на соответствие условиям несущественности (при подготовке годовой отчетности или каждой отчетности);
- 5) **порядок пересмотра стоимостного лимита** (например, использование индекса инфляции, расчет от общей суммы статьи основных средств и др.);
- 6) **способ контроля** за наличием малоценных долгосрочных активов. Минфин рекомендует вести бухгалтерский учет несущественных активов аналогично порядку, установленному для бухгалтерского учета запасов (*письмо Минфина России от 15.12.2021 N 07-01-09/102450*).

Значение стоимостного лимита является оценочным значением и подлежит пересмотру при появлении новой информации (п. 2 ПБУ 21/2008). Поэтому его целесообразно зафиксировать не в учетной политике, а в отдельном ЛНА.

В случае **изменения стоимостного лимита корректировки** отражаются как изменения оценочных значений, т.е. **относятся перспективно на П / У (ФСБУ 21/2008).**

Стоимостной лимит для признания актива

Пример. Организация приобрела в январе 2022г. ноутбук стоимостью 150 тыс. руб. (включая НДС).

Планируемый срок полезного использования - 3 года.

Для признания в бухучете вычислительной и оргтехники управленческого назначения в составе ОС организация установила стоимостной лимит 150 тыс. руб. (по первоначальной стоимости!)

По критерию срока полезного использования ноутбук не относится к запасам.

Поскольку первоначальная стоимость объекта (125 тыс. руб.) ниже стоимостного лимита, установленного организацией для вычислительной и оргтехники управленческого назначения, затраты на приобретение ноутбука признаются **расходами** периода **приобретения** (ФСБУ 6/2020).

В налоговом учете установлен СПИ 25 месяцев (2-ая амортизационная группа).

Январь 2022г.:

1. Учтены в расходах затраты, связанные с приобретением ноутбука

Д 26 (или Д 90.2) К 60 125 000 =

Д 19 К 60 25 000 =

2. Сформирован отложенный налоговый актив: 125 000 руб. × 20% = 25 000 руб.

К 09 «Отложенный налоговый актив» 25 000 руб.

К 68 (99) «Расчеты по налогам и сборам» («Прибыли и убытки»)

Февраль

С февраля 2022г. по январь 2024 г. ежемесячно начисляется в налоговом учете амортизация (125 000 : 25 мес. = 5 000 руб.) и отражается списание ОНА (5 000 × 20% = 1 000 руб.)

Д 68 (99) К 09 1 000 руб.

Отражение малоценных активов в отчетности: Рекомендация НРБУ «БМЦ» от 29.03.2021 Р-126/2021-КпР

5. Принятие решения о неприменении Стандарта в отношении определенных активов **не является основанием для изменения классификации связанных с ними финансовых результатов и денежных потоков** организации. В этой связи:

- расходы на приобретение/улучшение незначительных активов **включаются в ту статью отчета о финансовых результатах, в которую включалась бы амортизация ОС;**
- при представлении элементов затрат на производство в приложениях к отчету о финансовых результатах (табл.6 Прил.№3 к приказу Минфина РФ от 02.07.2010 №66н) указанные расходы **представляются вместе с амортизацией;**
- платежи в связи с приобретением/улучшением незначительных активов, представляются в отчете о движении денежных средств в составе **денежных потоков от инвестиционных операций;**
- авансы, уплаченные при приобретении/улучшении незначительных активов, включаются в ту же статью баланса, где представляются **авансы в связи с осуществлением капитальных вложений.**

6. В целях обеспечения **надлежащего контроля наличия и движения незначительных активов** организация **не обязана производить их денежную оценку и отражать их на счетах бухгалтерского учета, включая забалансовые счета.**

Такой контроль **может осуществляться без участия бухгалтерской службы** уполномоченными лицами организации с помощью документов, удостоверяющих материальную ответственность работников за вверенное им имущество, зафиксированное в натуральных единицах.

Модернизация малоценных активов

В бухгалтерском учете изменение квалификации объекта по стоимостному критерию не производится, поскольку в соответствии с ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 6/2020 отнесение объекта к тому или иному виду активов зависит только от планируемого СПИ.

Но если в результате модернизации/реконструкции стоимость объекта, классифицируемого в качестве основного средства, **превысит установленный организацией стоимостной лимит для не применения ФСБУ 6/2020, то такой объект подлежит амортизации**

Налоговый учет

Если первоначальная стоимость имущества, **учтенного по стоимостному критерию в составе МПЗ, после достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации превысит 100 тыс. руб.**, такое имущество, используемое в качестве средств труда, **следует отнести к амортизируемому**, а расходы на проведение указанных мероприятий учитывать путем начисления амортизации.

Письма Минфина России от 17.06.2021 №03-03-06/1/47706, от 18.01.2021 N 03-03-06/1/2001, от 07.02.2017 N 03-03-06/1/7342

Модернизация малоценных активов

Пример.

Организация приобрела в январе 2022г. систему видеонаблюдения стоимостью 108 тыс. руб., включая НДС. В соответствии с учетной политикой стоимостной критерий для техники управленческого назначения – 100 тыс. руб.

На дату оприходования:

Д 08 К 60 90 000=

Д 19 К 60 18 000=

Д 26 К 08 90 000=

Д 68 К 19 18 000=

В ноябре 2022г. проведена модернизация системы видеонаблюдения для повышения зоны охвата. Стоимость модернизации составила 132 тыс. руб., включая НДС.

С учетом произведенной модернизации стоимость объекта превышает установленный организацией стоимостной критерий для не применения ФСБУ 6/2020:

Д 08 К 60 110 000=

Д 19 К 60 22 000=

Д 01 К 08 110 000=

Д 68 К 19 22 000=

Срок полезного использования для начисления амортизации определяется в соответствии с техническими характеристиками с учетом прошедшего периода эксплуатации.

Единица учета основных средств

ФСБУ 6/2020, п. 10. Единица учета основных средств - инвентарный объект.

При наличии у одного объекта нескольких частей, **стоимость и сроки полезного использования** которых **существенно отличаются** от стоимости и СПИ объекта в целом, каждая такая часть признается самостоятельным инвентарным объектом.

В учетной политике необходимо указать критерий существенности (в абсолютных или относительных единицах) по стоимости и СПИ для выделения инвентарных объектов.

Признание самостоятельным инвентарным объектом части объекта, стоимость и СПИ которой существенно отличаются от стоимости и СПИ объекта в целом, осуществляется **применительно к признанным в составе ОС объектам со всеми приспособлениями**, отдельным конструктивно обособленным предметам или комплексам конструктивно сочлененных предметов. *Письмо Минфина России от 15.04.2022 N 07-01-07/33521, Письмо ФНС от 19.04.2022 N СД-4-21/4767.*

При определении налоговой базы **по налогу на имущество** организаций как среднегодовой стоимости имущества такое имущество **учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета**, утвержденным в учетной политике организации.

Налоговый орган при выявлении нарушений, приводящих к занижению налога на имущество в связи с нарушениями порядка ведения бухгалтерского учета, в т.ч. определения СПИ, вправе доначислить налог на имущество.

Письмо Минфина от 16.01.2019 № 07-01-09/1297

Выбор единицы учета основных средств

Выбор единицы учета (инвентарного объекта) в каждом конкретном случае проводится

- на основе профессионального суждения,
- исходя из особенностей объектов,
- с учетом принципа рациональности,
- нужно в значительной степени **ориентироваться на срок полезного использования**, чтобы обеспечить полное перенесение стоимости объекта за планируемый срок.

Факторы, влияющие на выбор инвентарного объекта

1. Наличие у объекта **самостоятельного функционала**.
2. Укрупнение (**группировка**) **однородных объектов** для обеспечения существенности единицы учета (*при большом количестве однородных ОС отдельные объекты могут иметь незначительную стоимость, но информация о них в целом существенна*).
3. Формирование **комплексного объекта** (линии электропередачи, волоконно-оптические линии связи, электроподстанции) с различными вариантами выделения единиц учета.
4. **Разукрупнение объекта** (выделение существенных по стоимости и отличных по СПИ частей) для обеспечения своевременного переноса стоимости на расходы через амортизацию за СПИ.

Бухгалтерский инвентарный объект может не совпадать



- с объектом основных средств, признаваемым **в налоговом учете**,
- с объектом обложения **налогом на имущество** (недвижимость: неделимые вещи, сложные вещи).

Единица ОС в бухгалтерском и налоговом учете

Для решения вопроса о возможности учета **в целях налогообложения совокупности нескольких материальных объектов в качестве единого объекта** амортизируемого имущества особое внимание следует обратить на такие признаки, как **возможность его самостоятельного применения в качестве средства труда**.

Поэтому все приспособления (принадлежности, комплектующие, детали и т.п.) стандартной комплектации ОС, представляющие собой комплекс конструктивно сочлененных и функционально взаимосвязанных материальных объектов, которые способны выполнять свои функции только в составе комплекса, следует учитывать в целях налогообложения как единый объект амортизируемого имущества.

Письмо Минфина России от 20.06.2012 №03-03-06/1/313

Вычислительная техника. Возможные единицы учета

Бухгалтерский учет

- ✓ Компьютер / Группа компьютеров
- ✓ Системный блок / группа «системные блоки»
- ✓ Монитор / группа «мониторы»
- ✓ Периферийные устройства (клавиатуры, мыши и т.д.)
- ✓ Компьютерная сеть
- ✓ Автоматизированная система

Налоговый учет

- ✓ Объект вместе со всеми принадлежностями, имеющий функционал самостоятельного средства труда.

Рекомендация БМЦ Р-125/2021 - КпР «Групповая единица учета основных средств»

В случае большого количества однородных основных средств отдельные объекты могут иметь незначительную стоимость, но информация о них в целом часто является существенной.

Способ упрощения учета с целью реализации требования рациональности без ущерба для интересов пользователя бухг. отчетности - **групповой учет основных средств**.

Условия (одновременные!) объединения объектов ОС в одну групповую единицу учета:

- а)** организация управляет инвестициями в объекты групповой единицы учета на единой основе;
- б)** все объекты групповой единицы выполняют однородную функцию в деятельности организации;
- в)** элементы амортизации объектов в составе групповой единицы совпадают либо отличаются не настолько, чтобы эти отличия препятствовали возможности установить единую норму амортизации;
- г)** состав статей затрат, в которые включается амортизация групповой единицы, и способы распределения амортизации по этим статьям не отличаются от порядка по каждому объекту;
- д)** все объекты групповой единицы учета относятся к одной группе основных средств;
- е)** все объекты входят в одну генерирующую денежные средства единицу или являются корпоративными активами.

В целях начисления амортизации по групповой единице учета определяется **единая норма амортизации в процентах от суммарной балансовой стоимости объектов групповой единицы учета** (средневзвешенной за период начисления амортизации) исходя из элементов амортизации, присущих объектам в составе рассматриваемой единицы.

При выбытии отдельных объектов из состава групповой единицы учета подлежащая списанию первоначальная стоимость и накопленная амортизация определяется расчетным путем.

Основные проблемы групповой единицы учета:

- Учет выбытия объекта из группы или замены объекта. Логика (и рекомендации) предполагают при выбытии отражать частичную ликвидацию (списание), а при поступлении модернизацию.
- Групповой учет при нахождении объектов в разных местах/подразделениях

Единица учета ОС в составе комплексного объекта

Рекомендация БМЦ Р-82/2017-КпР «Единицы учета ОС в составе комплексных объектов»

Примеры комплексных ОС: линии электропередачи (ЛЭП), волоконно-оптические линии связи (ВОЛС), электроподстанции и т.д.

В качестве единицы учета могут быть выбраны:

- а) объект со всеми принадлежностями, например: ЛЭП, ВОЛС или распределительные устройства подстанции;
- б) функционально обособленный предмет, например: опора ЛЭП, мультиплексор ВОЛС или силовой трансформатор;
- с) комплекс предметов, образующий функциональное единство, когда отдельный предмет не способен работать без других предметов, например: провода, траверсы, изоляторы и т.д. или система питания собственных нужд подстанции;
- в) часть единого объекта с существенно отличающимся сроком полезного использования от срока полезного использования иных его частей.

В зависимости от выбранной единицы бухгалтерского учета основных средств будут различным образом решаться следующие вопросы:

- а) Признание и прекращение признания актива. Например, в ходе проведения ремонта заменяемая часть объекта, ранее признанная в качестве единицы учета основных средств, будет учитываться как выбытие актива;
- б) Определение СПИ актива, от которого зависят сроки и суммы начисления амортизации;
- в) Признание затрат: в качестве расходов периода или актива. В зависимости от выбранной единицы учета часть объекта, заменяемая в ходе проведения ремонта, может быть либо признана в качестве расходов периода либо капитализирована в качестве нового актива.

Объект ОС в бухгалтерском учете и для налога на имущество

Для налога на имущество:

- При обложении по среднегодовой стоимости объединяются стоимости всех частей, учтенных как отдельные инвентарные объекты, важна правильная оценка первоначальной стоимости и СПИ.
- При обложении по кадастровой стоимости деление объекта недвижимости в бухучете на инвентарные объекты не имеет значения.

Письмо Минфина России от 28.01.2014 № 03-05-05-01/3115,

Постановление АС ПО от 08.07.2020 № Ф06-60789/2020 по делу № А12- 19959/2019 (Определением ВС РФ от 29.12.2020 № 306-ЭС20-16689 отказано в передаче дела № А12-19959/2019 в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ для пересмотра),

Письма ФНС России от 23.10.2014 № БС-4-11/22012, от 15.07.2014 № 03-05- 05-01/34473

Нормативные основы для определения состава объекта недвижимости:

1. неделимые вещи (п. 1 ст. 133 ГК РФ): Вещь, раздел которой в натуре невозможен без разрушения, повреждения вещи или изменения ее назначения и которая выступает в обороте как единый объект вещных прав, является неделимой вещью и в том случае, если она имеет составные части.

2. Сложная вещь (ст. 134 ГК РФ): Если различные вещи соединены таким образом, который предполагает их использование по общему назначению, они рассматриваются как единая сложная вещь.

Пример: Помещения зданий трансформаторных, электрических и водонасосных подстанций и смонтированное в них оборудование следует рассматривать как единую сложную вещь (ввиду строго единого функционала всего комплекса), относимую к недвижимости.

Определения ВС РФ от 03.09.2018 № 307-КГ18-13146 по делу № А05- 1595/2017, от 09.09.2011 № ВАС-8799/11 по делу № А66- 7056/2010, Письмо ФНС от 18.10.2018 № БС-4-21/20327@

Состав здания и сооружения: Федеральный закон от 30.12.2009 № 384-ФЗ "Технический регламент о безопасности зданий и сооружений", Введение к ОКОФ ОК 013-2014 (ОНО 2008)

Затраты на ремонт: расходы периода или инвентарный объект ОС ?

П. 16 ФСБУ 26/2020. В капитальные вложения не включаются:

б) затраты на **поддержание работоспособности или исправности** основных средств, их **текущий ремонт** (за искл. пп. "г" п. 10 – «затраты на поддержание работоспособности активов, используемых при осуществлении капвложений, текущий ремонт этих активов»);

в) затраты на **неплановые ремонты**, обусловленные поломками, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты **восстанавливают** нормативные показатели функционирования объектов, в т.ч. СПИ, но **не улучшают и не продлевают их**;

ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»

5. ...К капитальным вложениям относятся, в частности, затраты на:

ж) **улучшение или восстановление** объекта (достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, замена частей, **ремонт, техосмотры, техническое обслуживание**);

ФСБУ 6/2020 «Основные средства»

10. Самостоятельными инвентарными объектами признаются существенные по величине **затраты на проведение ремонта, техосмотра, техобслуживания** основных средств с частотой **более 12 месяцев** или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев

- **Классификация затрат на ремонт** в качестве текущих расходов или капитальных вложений – профессиональное суждение
- **Критерий существенности для выделения инвентарного объекта** в сумме затрат на ремонт – оценочное значение

Срок полезного использования инвентарного объекта, сформированного в сумме затрат на ремонт, определяется исходя из периода до следующего такого ремонта

Ремонт, модернизация, реконструкция: расходы периода или инвентарный объект ОС?

Вид ремонтных работ	Порядок бухучета
ГОСТ 18322-2016. Межгосударственный стандарт. Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения	
2.3.7. Капитальный ремонт: <u>Плановый</u> ремонт, выполняемый для восстановления исправности и полного или близкого к полному ресурса объекта с заменой или восстановлением любых его частей, включая базовые. Значение ресурса объекта, близкое к полному, устанавливается в документации	Расходы периода выполнения работ (пп. «б» п. 16 ФСБУ 26): Д 23, 20, 25, 26 К 60, 10, 70, 69...
2.3.8. Средний ремонт: <u>Плановый</u> ремонт для восстановления исправности и частичного восстановления ресурса объекта с заменой или восстановлением составных частей ограниченной номенклатуры и контролем технического состояния объекта в объеме, предусмотренном в документации	Исключение – <i>капитализируемые затраты на поддержание работоспособности и текущий ремонт ОС, используемых при осуществлении капвложений</i> (пп. "г" п. 10): Д 08 К 60, 10, 70, 69...
2.3.9. Текущий ремонт: <u>Плановый</u> ремонт для обеспечения или восстановления работоспособности объекта и состоящий в замене или восстановлении отдельных легкодоступных его частей	Д 08 К 60, 10, 70, 69...
2.3.14. Аварийный ремонт: Неплановый ремонт, выполняемый при внезапных поломках оборудования, вызванных нарушением условий эксплуатации, перегрузками или другими причинами, для восстановления работоспособности объекта	Прочие расходы (пп. «в» п. 16 ФСБУ 26) Д 91.2 К 60, 10, 70, 69...



Под названием «капитальный ремонт» по договору/первичке могут скрываться с точки зрения экономики капитализируемые затраты по реконструкции/модернизации.

Если капремонт предназначен для продления СПИ или приводит к улучшению ТЭП, то в бухучете это модернизация или реконструкция.

Ремонт, модернизация, реконструкция: расходы периода или инвентарный объект ОС?

Вид работ	Порядок бухучета
ГОСТ 18322-2016. Межгосударственный стандарт. Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения	
2.3.10. Регламентированный ремонт: <u>Плановый</u> ремонт, выполняемый <u>независимо от технического состояния</u> объекта, в объеме и с периодичностью, установленными в документации.	Капитализируемые затраты (пп. «ж» п. 5. ФСБУ 26/2020): - затраты на улучшение или восстановление объекта (достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, замена частей, ремонт, техосмотры, техническое обслуживание). Существенные по величине затраты на регламентный ремонт с частотой > 12 месяцев или операционного цикла > 12 месяцев - самостоятельный инвентарный объект (п. 10 ФСБУ 6/2020)
ГОСТ Р ИСО 6707-1-2020. Национальный стандарт РФ. Здания и сооружения. Общие термины	
3.5.1.46. Модернизация: Усовершенствование оборудования объектов в соответствии с современными стандартами и требованиями	
3.5.1.40. Реконструкция: Реставрация, включающая в себя демонтаж и переборку по частям	

**Затраты на модернизацию и реконструкцию капитализируются
как в бухгалтерском, так и в налоговом учете**

Существенные по величине затраты на проведение ремонта, техосмотра, техобслуживания объектов ОС с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, признаются самостоятельными инвентарными объектами **вне зависимости от стоимости и СПИ объектов ОС**, в отношении которых осуществлены такие затраты. *Письмо Минфина России от 15.04.2022 N 07-01-07/33521, Письмо ФНС России от 19.04.2022 N СД-4-21/4767*

Затраты на ремонт до перехода на ФСБУ 6/2020

Согласно ПБУ 6/01 восстановление объекта основных средств может осуществляться, среди прочего, посредством ремонта.

В соответствии с пунктом 19 ПБУ 10/99 расходы признаются в отчете о финансовых результатах:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем.

Учитывая это, а также пункт 7 ПБУ 1/2008 и пункт 19 ПБУ 4/99, **регулярные крупные затраты, возникающие через определенные длительные временные интервалы (> 12 месяцев) на протяжении срока эксплуатации объекта основных средств, на проведение его ремонта и на иные аналогичные мероприятия** (например, проверку технического состояния), отражаются в бухгалтерском балансе **в разделе I «Внеоборотные активы» как показатель, детализирующий данные, отраженные по группе статей «Основные средства».**

Такие затраты **погашаются в течение срока указанного временного интервала.**

Письмо Минфина от 09.01.2013 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год»

Классификация и оценка ценностей от выбытия и содержания основных средств

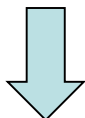
Рекомендация Р-138/2022-КпР «Ценности от выбытия и содержания основных средств» (НРБУ «БМЦ»)

1. Если извлекаемые ценности предназначены **для дальнейшего использования в течение периода, превышающего 12 месяцев**, в том числе, для улучшения или восстановления ОС, то они **продолжают учитываться в составе ОС** с соответствующими уточнениями единиц учета и элементов амортизации. При этом **балансовая стоимость ОС в части, приходящейся на извлекаемые ценности, не списывается**, какие-либо новые активы или доходы не признаются.
2. Если извлекаемые ценности **предназначены для продажи** в рамках обычного операционного цикла, **либо использования в течение не более 12 месяцев**, то они признаются **запасами**.
3. Если извлекаемые ценности предназначены **для продажи вне рамок обычного операционного цикла организации**, то они признаются **долгосрочными активами к продаже**. Такие долгосрочные активы к продаже оцениваются по балансовой стоимости основных средств в части, приходящейся на извлекаемые ценности.
4. Часть балансовой стоимости основных средств, приходящаяся на извлекаемые ценности, переводится в запасы или в долгосрочные активы к продаже на раннюю из следующих дат:
 - а) использование основного средства (части основного средства) прекращено;
 - б) извлекаемые ценности физически отделены от основного средства.
5. В случае если извлекаемые ценности предполагается **утилизировать** без дальнейшей продажи или использования, то остаточная балансовая стоимость основных средств в части, приходящейся на извлекаемые ценности, **списывается**. Какие-либо новые активы при этом не признаются.
6. **Ни в каком случае оприходование извлекаемых ценностей без факта их продажи не может приводить в бухгалтерском учете к признанию дохода.**

Виды и группы основных средств

В учетной политике и ЛНА подлежит раскрытию классификация основных средств по видам и группам (п. 11 ФСБУ 6/2020).

Инвентарные объекты основных средств

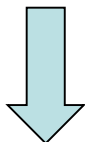


Классификация по видам



- недвижимость,
- машины и оборудование,
- транспортные средства,
- производственный и хозяйственный инвентарь.

В ФСБУ 6/2020 виды ОС приведены в качестве примера. Можно оставить прежнюю группировку по видам.



Классификация по группам



Группой считается совокупность объектов основных средств **одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования** (п. 11 ФСБУ 6/2020). Такое имущество необходимо учитывать отдельно от остальных основных средств.

Примеры групп основных средств:

- инвестиционная недвижимость (*пример из ФСБУ 6/2020*)
- земля; водные суда; воздушные суда; автотранспортные средства; мебель и встраиваемые элементы; офисное оборудование (*примеры из МСФО (IAS)16*).

По группам ОС устанавливаются

- способы последующей оценки (с переоценкой/без переоценки)
- способы амортизации

Инвестиционная недвижимость

ПБУ 15/2008: **Под инвестиционным активом** понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение или изготовление.

п.11 ФСБУ 6/2020: **Инвестиционная недвижимость** - недвижимость, предназначенная для предоставления за плату во временное пользование и/или получения дохода от прироста ее стоимости ().

Для учета инвестиционной недвижимости можно использовать счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности»

В отличие от «доходных вложений в материальные ценности» (это могут быть любые объекты ОС) к **инвестиционной недвижимости относятся только объекты недвижимости.**

Момент признания объекта в качестве основного средства

ФСБУ 26/2020

18. Капитальные вложения по их завершении, то есть **после приведения объекта капитальных вложений в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях**, считаются **основными средствами**.

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

Актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, когда объект доведен до состояния, пригодного для использования в деятельности организации.

Письмо Минфина России от 17.12.2015 N 03-07-11/74052

В случае, когда организация не собирается продавать здание, а сдает его в аренду и получает с этого экономическую выгоду в виде арендных платежей, тот факт, что объект еще не введен в эксплуатацию, в целях уплаты налога на имущество значения не имеет.

Определение Верховного суда от 25.12.2017 № 309-КГ17-19545

Если приобретенное имущество требует доведения до состояния готовности и возможности эксплуатации, то оно может учитываться в качестве основного средства и признаваться объектом налогообложения только после осуществления необходимых работ и формирования в установленном порядке первоначальной стоимости с учетом соответствующих расходов

Информационное письмо Президиума ВАС от 17.11.2011 г. N 148, п.8; письмо Минфина России от 10.02.2013 г. № 03-05-01 3265

Оценка основных средств

Общие принципы оценки основных средств

Первоначальная оценка

При признании в БУ объект оценивается **по первоначальной стоимости, исходя из** общей суммы капитальных вложений, осуществленных до признания объекта ОС в БУ.

Капитальные вложения признаются в сумме фактических затрат на приобретение, создание, улучшение или восстановление объектов ОС (п. 9 ФСБУ 26/2020).

Последующая оценка
(выбор варианта - элемент учетной политики)

По первоначальной стоимости: стоимость объекта и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению, за исключением

- улучшения или восстановления объекта,
- корректировки ликвидационного оценочного обязательства

По переоцененной стоимости: стоимость объекта регулярно переоценивается таким образом, чтобы она не отличалась существенно от справедливой стоимости

Балансовая оценка

Первоначальная / переоцененная стоимость

Амортизация

Обесценение

***Первоначальная оценка
основных средств:
капитальные вложения***

Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий (п. 6 ФСБУ 26/2020):

- а) понесенные затраты **обеспечат получение в будущем экономических выгод** организацией (достижение НКО целей, ради которых она создана) в течение периода **более 12 месяцев** или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
- б) **определена сумма понесенных затрат** или приравненная к ней величина.

Затратами считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с осуществлением капитальных вложений.

К возникновению (увеличению) обязательств **приравнивается** (п. 9 ФСБУ 26/2020):

- увеличение капитала организации вследствие
 - выпуска собственных долевых инструментов (эмиссия акций),
 - увеличения уставного капитала,
 - безвозмездного получения имущества от акционеров, собственников, участников, учредителей,
- увеличение целевого финансирования НКО вследствие получения ею имущества в качестве целевого финансирования.

Если нет выбытия активов или возникновения обязательств, то не признаются затраты, которые формируют стоимость активов.



При безвозмездном получении имущества затраты, формирующие стоимость ОС, признаются **только в случае поступлений от «связанных» лиц** (акционеров, участников).

В каких случаях затраты признаются в качестве капитальных вложений

К капитальным вложениям относятся затраты на (п. 5 ФСБУ 26/2020):

- а) приобретение имущества, предназначенного для использования в качестве объектов основных средств или их частей!!! либо для использования в процессе приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления объектов основных средств;**
- б) строительство, сооружение, изготовление объектов основных средств;**
- в) коренное улучшение земель;**
- г) подготовку проектной, рабочей и организационно-технологической документации (архитектурных проектов, разрешений на строительство, др.);**
- д) организацию строительной площадки;**
- е) осуществление авторского надзора;**
- ж) улучшение и (или) восстановление объекта основных средств (достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, замена частей, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание); !!!**
- з) доставку и приведение объекта в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, в том числе его монтаж, установку;**
- и) проведение пусконаладочных работ, испытаний.**

Классификация запчастей с учетом их назначения

Классификация запчастей зависит от их назначения:

1) запчасти, приобретенные для текущего обслуживания и ремонта основных средств, классифицируются как запасы (п. 3 ФСБУ 5/2020):

- оприходованы запчасти для текущего ремонта основных средств:

Д 10 субсчет «Запасные части» К 60

- переданы запчасти для использования в текущем ремонте:

Д 20 (25, 26, 44) К 10 субсчет «Запасные части»

2) запчасти, приобретенные для модернизации или реконструкции основных средств, относятся к капитальным вложениям (подп. «ж» п. 5 ФСБУ 26/2020):

- приобретены запчасти для модернизации основного средства:

Д 10 субсчет «Запасные части для капвложений» К 60

В отчетности сальдо на счете 10 субсчет «Запасные части для капвложений» отражается в составе капитальных вложений, то есть в первом разделе баланса.

- переданы запчасти для модернизации основного средства:

Д 08 субсчет «Приобретение объектов основных средств»

К 10 субсчет «Запасные части для капвложений»

модернизировано основное средство:

Д 01 К 08 субсчет «Приобретение объектов основных средств»

3) запчасти, используемые для планового и существенного по сумме ремонта ОС, проводимого с периодичностью свыше 12 месяцев (или обычного операционного цикла >12 месяцев), признаются отдельными инвентарными объектами (в составе общей суммы затрат на такой ремонт) (п. 10 ФСБУ 6/2020)

Порядок учета материальных ценностей, полученных в процессе тестирования объекта или не использованных при его создании

П. 15 ФСБУ 26/2020. Если в ходе осуществления капитальных вложений (например, при проведении пусконаладочных работ, испытаний) организация **получает продукцию, вторичное сырье, другие материальные ценности**, которые намерена продать или иным образом использовать, **расчетная стоимость таких ценностей вычитается из величины капитальных вложений** (*в случае, если продажа полученных ценностей произведена до момента завершения капитальных вложений и признания основных средств*).

Оприходована продукция (сырье, товар) в ходе капитальных вложений:

Д 43 (10, 41) К 08

Аналогичный порядок учета применяется также к материальным ценностям, оставшимся неиспользованными при осуществлении капитальных вложений.

Расчетная стоимость полученных ценностей определяется исходя из их

- справедливой стоимости,
- чистой стоимости продажи (*выручка от продажи за вычетом расходов на продажу*),
- стоимости аналогичных ценностей

и не может быть выше суммы затрат, из которой вычитается эта стоимость (*то есть суммы затрат на проверку надлежащего функционирования (тестирования) объекта*).

Например, при обустройстве площадки для строительства получен грунт. Стоимость грунта, которая исключается из себестоимости работ по устройству площадки, определяется по цене его возможной реализации (без учета НДС) за минусом предполагаемых расходов на подготовку к продаже.

Формирование стоимости основных средств: что включается в состав капитальных вложений

ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», п. 10

Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате **поставщику** (продавцу, подрядчику):

- за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов;
- **с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий**, льгот, предоставляемых организации.

Не считается затратами предварительная оплата поставщику (продавцу, подрядчику)

При упрощенном бухгалтерском учете

эти затраты в сумму капитальных вложений

можно не включать, а признавать расходами периода

▪ стоимость активов организации, списываемая в связи с их использованием при осуществлении капитальных вложений.
Имущество, предназначенное для использования в качестве объектов ОС или их частей либо для использования в процессе приобретения, создания, улучшения или восстановления объектов ОС -капвложения

▪ амортизация активов, используемых при осуществлении капитальных вложений

▪ затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капвложений, текущий ремонт этих активов (*ремонт оборудования при строительстве объекта*)

▪ заработная плата и др. формы вознаграждений работникам, труд которых используется для осуществления капвложений, а также связанные с этим социальные платежи (ОПС, ОМС, ВНиМ и др.)

▪ связанные с осуществлением капвложений **проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива**

▪ возникшие при осуществлении капвложений **оценочные обязательства**, в т.ч. по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также в связи с использованием труда работников организации

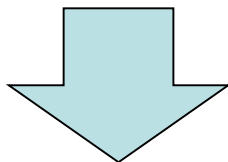
Что не включается в состав капитальных вложений (в первоначальную стоимость основных средств)

**Не включаются в капитальные вложения (стоимость основных средств),
а признаются расходами периода (п. 16 ФСБУ 26/2020)**

- **управленческие расходы**, *кроме случаев*, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием, восстановлением) основных средств
- расходы на **рекламу и продвижение** продукции
- **обесценение других активов**, независимо от того, использовались ли они при осуществлении кап. вложений
- затраты, связанные с **организацией хозяйственной деятельности в новом месте**, с новыми покупателями или с новыми видами продукции
- затраты, возникшие в связи со **стихийными бедствиями, пожарами, авариями** и другими чрезвычайными ситуациями
- затраты на **текущий ремонт ОС** (за исключением ОС, непосредственно используемых при осуществлении капвложений)
- затраты на **неплановые ремонты ОС, обусловленные поломками, авариями, ненадлежащей эксплуатацией**, если такие ремонты восстанавливают нормативные показатели функционирования объектов, но не улучшают их
- затраты на **перемещение, ликвидацию ранее использовавшихся ОС**, независимо от того, являются ли это необходимым для осуществления капитальных вложений
- затраты на **предстоящую реструктуризацию** деятельности организации
- затраты на **обучение персонала**

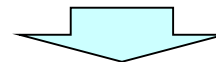
Управленческие расходы в составе капитальных вложений

Управленческие расходы **непосредственно связаны** с приобретением или созданием основных средств



Д 08 К 26

Управленческие расходы **не связаны непосредственно** с приобретением или созданием основных средств (например, расходы на командировки к месту строительства персонала, непосредственно не связанного со строительством)



Д 90.2 К 26

Пример. Управленческие расходы за месяц:

- амортизация здания офиса и офисного оборудования - 100 000 руб.
- зарплата управленческого персонала и отчисления на социальные нужды - 500 000 руб.
- расходы на командировку директора для заключения договора на приобретения нового здания офиса – 200 000 руб.
- транспортные расходы – 100 000 руб.
- рекламные расходы – 100 000 руб.

Д 90.2 К 26 800 000 руб.

Д 08 К 26 200 000 руб.

Проценты по кредитам в составе капитальных вложений

Кредит/займ на создание
инвестиционного актива



Проценты капитализируются в стоимости
основных средств
(пп. «е» п.10 ФСБУ 26/2020, п. 7 ПБУ 15/2008)

Инвестиционный актив
не создается



Проценты относятся на
прочие расходы
(п. 7 ПБУ 15/2008)

ПБУ 15/2008: Под **инвестиционным активом** понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение или изготовление.

ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» (п. 9 - 12):

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива с начала работ по созданию (приобретению, сооружению, изготовлению) инвестиционного актива (ИА).

При приостановке создания ИА на период более трех месяцев проценты включаются в состав прочих расходов с первого числа месяца, следующего за месяцем приостановления.

При возобновлении создания ИА проценты включаются в его стоимость с первого числа месяца, следующего за месяцем возобновления.

Проценты прекращают включаться в стоимость ИА с первого числа месяца за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

Ликвидационное обязательство в оценке основных средств

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете **при одновременном выполнении следующих условий** (п. 5 ПБУ 8/2010):

1. У организации существует **обязанность**, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, **исполнения которой невозможно избежать**.
2. Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства (т.е. будущий расход), **вероятен** (п. 5 ПБУ 8/2010).
3. Сумма возможного расхода **может быть обоснованно оценена**.

В учетной политике и локальных нормативных актах подлежит раскрытию порядок определения величины **оценочного обязательства** и механизма его отражения в учете:

- критерии надежности для применения оценки ликвидационного обязательства;
- какое подразделение (ответственное лицо) производит оценку обязательства;
- в какие сроки представляется в бухгалтерию информация о ликвидационном обязательстве.

В учете ликвидационного оценочного обязательства следует выделить три этапа:

1. Признание оценочного обязательства в момент формирования первоначальной стоимости актива.
2. Ежегодная корректировка обязательства в связи с приближением сроков его исполнения.
3. Списание оценочного обязательства в момент его исполнения

Ликвидационное оценочное обязательство: оценка при признании

Ликвидационное обязательство **оценивается при признании** как приведенная (дисконтированная) сумма предполагаемых будущих затрат на его исполнение, где в качестве периода дисконтирования принимается предполагаемый срок исполнения обязательства – осуществления соответствующих затрат:

$$\text{Одисконт.} = \text{Оном.} / (1 + R)^N$$

Оном. – номинальная сумма оценочного обязательства на момент его исполнения,

Одисконт. – дисконтированная сумма оценочного обязательства на момент его признания

R — ставка дисконтирования, отражающая изменение стоимости денег во времени.

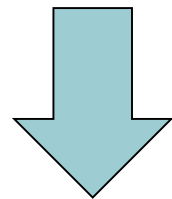
В качестве ставки дисконтирования принимается процентная ставка, отражающая временную стоимость денег с учетом рисков, присущих данному обязательству. Например, ставка, по которой можно привлечь заемные средства в объеме, аналогичном сумме оценочного обязательства, на срок, равный периоду от признания обязательства до его погашения.

N – количество периодов дисконтирования (годы, кварталы, месяцы), по истечении которых подлежит погашению оценочное обязательство.

Ликвидационное оценочное обязательство: порядок учета

Оценочные обязательства по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также в связи с использованием труда работников организации (п. 10 ФСБУ 26/2020, п. 23 ФСБУ 6/2020)

Создание оценочного обязательства при формировании капитальных вложений.
При планируемом сроке погашения обязательства свыше 12 месяцев должна применяться его дисконтированная оценка



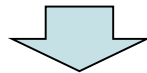
Д 08 К 96

Ежегодная корректировка оценочного обязательства



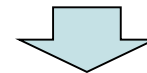
Списание оценочного обязательства в момент его исполнения

Уточнение размера обязательства
(изменение технологии, цен, СПИ объекта...)



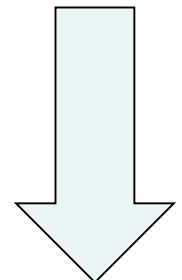
**Д 08 (01) К 96
или Д 96 К 08 (01)**

Процентная составляющая
(дисконтирование)



**Д 08 К 96 до
принятия ОС к учету**

**Д 91 К 96 после
принятия ОС к учету**



Д 96 К 60

ПРИМЕР

Оценка капитальных вложений с учетом ликвидационного оценочного обязательства

В декабре 2022 года организация на арендованном у города участке земли возвела здание склада. Затраты на строительство склада составили 7 000 тыс. руб. (без учета НДС).

Согласно условиям договора аренды срок аренды земли составляет 8 лет. После окончания данного срока организация обязана демонтировать склад и восстановить участок земли.

На момент завершения строительства ориентировочная оценка расходов на демонтаж здания склада и восстановление участка = 950 тыс. руб.

Ставка дисконтирования для оценки ликвидационного обязательства принимается = 7 %.

1. Создание оценочного обязательства на дату завершения строительства (31.12.2022)

1) Дисконтированная сумма оценочного обязательства = $950\,000 / (1 + 0,07)^8 = 552\,909$ руб.

Д 08 К 96 552 909 руб. — признано ликвидационное оценочное обязательство

Д 01 К 08 7 552 909 руб. — принято в эксплуатацию здание склада

2) Сформирован ОНА (обязательство в БУ > НУ):

Д 09 К 99 $552\,909 \times 20\% = 110\,581,8$ руб.

2. Корректировка оценочного обязательства на 31.12.2023г.

1) Величина оценочного обязательства пересмотрена в связи с приближением срока его исполнения (процентная составляющая): $950\,000 \text{ руб.} / (1 + 0,07)^7 = 591\,612$ руб.

Увеличение оценочного обязательства за счет процентной составляющей первоначальной оценки = $591\,612 - 552\,909 = 38\,703$ руб.: **Д 91.2 К 96** 38 703 руб.

2) В связи с изменением цен на восстановительные работы оценка ожидаемых затрат увеличилась на 80 000 руб. С учетом дисконтирования оценочное обязательство увеличивается на 80 000 руб. / $(1 + 0,07)^7 = 49\,820$ руб.: **Д 01 К 96** 49 820 руб.

3) Доначислен ОНА **Д 09 К 99** $(38703 + 49\,820) \times 20\% = 17\,704,6$ руб.

ПРИМЕР

Перспективный учет скидок в первоначальной стоимости ОС

Предприятие приобрело оборудование стоимостью 600 тыс.руб., в т.ч. НДС 100 тыс.руб.

В соответствии с планом обновления производственной линии в текущем году данному предприятию потребуется приобрести еще 3 единицы аналогичного оборудования.

По условиям поставщика в случае приобретения у него в течение года продукции на сумму свыше 2 млн.руб. покупателю предоставляется премия в размере 10% стоимости поставки.

При уверенности покупателя в выполнении условий получения премии (скидки) сумма капитальных вложений в приобретенное ОС определяется с учетом будущей скидки:

Д 08 К 60 **450 000 руб.** - с учетом премии (скидки) = $500\ 000 \times 0,1 = 50\ 000$ руб.

Д 01 К 08 450 000 руб. - оприходовано производственное оборудование

Д 19 К 60 100 000 руб. - учтен НДС в соответствии со счетом-фактурой поставщика

Д 68 К 19 100 000 руб. - принят к вычету НДС (при выполнении условий НК РФ)

В налоговом учете скидки (премии) признаются только тогда, когда выполнены все условия: подписан акт, или получены денежные средства, или дополнительная партия товара и т.п.

Поэтому в случае перспективного признания в бухгалтерском учете скидок, связанных с приобретением ОС, возникают ВНР (*оценка обязательства БУ < НУ, доход/меньший расход в виде скидки признается в б/у раньше, чем в н/у*):

Д 99 К 77 $50\ 000 \times 0,2 =$ **10 000 руб.** – сформировано ОНО.

При получении скидки от продавца:

Д 08 К 60 **сторно** или Д 60 К 91.1 **50 000 руб.** - получена скидка

Д 77 К 99 **10 000 руб.** – списано ОНО

Оценка капитальных вложений при оплате на условиях отсрочки/рассрочки

Способ оплаты	ФСБУ 26/2020 (п. 12)
При осуществлении кап.вложений на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период свыше 12 месяцев или меньший срок, установленный организацией	Сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Разница между этой суммой и номинальной величиной платежей учитывается на протяжении периода отсрочки/рассрочки как проценты (в соответствии с положениями ПБУ 15/2008).
<i>При упрощенном бухгалтерском учете эти положения можно не применять</i>	

В учетной политике для целей бухгалтерского учета и ЛНА подлежат раскрытию

- **период отсрочки (рассрочки) оплаты**, при наличии которого организация признает процентные расходы в случае установления продолжительности данного периода менее 12 месяцев;
- порядок определения величины **процентных расходов, возникающих при оплате на условиях отсрочки (рассрочки)** на период свыше 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, и отражения их в учете;
- **при упрощенном бухучете данные положения можно не применять** – нужно зафиксировать это в учетной политике

ПРИМЕР 1

Оценка капвложений и основных средств при оплате на условиях рассрочки

Организация приобрела в декабре 2022г. здание для офиса с рассрочкой платежа на 3 года.

Договорная стоимость объекта составляет 130 млн. руб. (плюс НДС 26 млн.руб.).

Стоимость аналогичного объекта у данного продавца на условиях немедленной оплаты составляет 100 млн.руб. (плюс НДС 20 млн.руб.).

Покупатель должен признать капитальные вложения в сумме 100 млн. руб. Разница между этой суммой и договорной стоимостью объекта (130 млн.руб.) учитывается ежегодно на протяжении периода рассрочки как проценты: $(130 - 100) : 3 = 10$ млн. руб.

В налоговом учете первоначальная стоимость ОС = сумме по договору (130 млн.руб.).

Оценка обязательства НУ > БУ. При начислении амортизации ОС расход в НУ признается в большем размере, чем в БУ. На дату оприходования формируется ВНР исходя из суммы процентов за рассрочку $(130 - 100 = 30$ млн.руб.), которая погашается по мере признания процентов в БУ.

Декабрь 2022г.:

Д 08 К 60 – 100 млн. руб. – стоимость здания при отсутствии рассрочки

Д 19 К 60 – 26 млн. руб. – сумма по договору и счету-фактуре поставщика

Д 68 К 19 – 26 млн. руб. - принят к вычету НДС

Д 01 К 08 – 100 млн. руб.- оприходовано основное средство

Д 99 К 77 – $30 \times 20\% = 6$ млн.руб. – сформировано ОНО на отсроченные проценты.

Декабрь 2023г., декабрь 2024г., декабрь 2025г. (три платежа и три записи в бухучете):

Д 60 К 51 – 52 млн.руб. – платежи по графику

Д 91 К 60 – 10 млн. руб. – признаны проценты за рассрочку платежа

Д 77 К 99 – 2 млн.руб. – списано ОНО исходя из признанных процентов за рассрочку.

Оценка капитальных вложений при оплате на условиях отсрочки/рассрочки

Если узнать сумму, которые необходимо заплатить без предоставления рассрочки или отсрочки невозможно, то величину фактических затрат, **включаемых в сумму капитальных вложений**, следует рассчитать путем дисконтирования.

Дисконтированная сумма определяется путем дисконтирования номинальных платежей, установленных договором:

$$\begin{array}{l} \text{Дисконтированная} \\ \text{сумма} \\ \text{платежей} \end{array} = A_1/(1+R) + A_2/(1+R)^2 + \dots + A_N/(1+R)^N$$

где

R — ставка дисконтирования, отражающая изменение стоимости денег во времени,

A_N — номинальная сумма платежа в периоде N , установленная договором отсрочки (рассрочки),

$A_N / (1 + R)^N$ — дисконтированная сумма платежа в периоде N ,

N — количество периодов платежей в соответствии с условиями отсрочки (рассрочки).

Множитель $1 / (1 + R)^N$ уменьшается с ростом N , что отражает уменьшение стоимости денег со временем.

Перевод годовой ставки дисконтирования в квартальную, месячную или в расчете на день

Если по договору предусмотрены квартальные или ежемесячные платежи (или другие интервалы), то годовую ставку дисконтирования необходимо перевести в квартальную или ежемесячную по формуле сложных процентов

Перевод годовой ставки ($R_{год},\%$) на ставку в расчете на квартал ($R_{кв},\%$)

$$R_{кв} = (1 + R_{год}/100)^{(1/4)} - 1) \times 100, \quad \text{где } ^{\wedge} - \text{знак возведения в степень}$$

Перевод годовой ставки ($R_{год},\%$) на ставку в расчете на месяц ($R_{мес},\%$):

$$R_{мес} = (1 + R_{год}/100)^{(1/12)} - 1) \times 100$$

	Сложные проценты	Простые проценты	Равноценная годовая ставка при простых процентах	Отклонение при использовании простых процентов вместо сложных	Процент погрешности при переводе $R_{год}$ в $R_{кв}$. или $R_{мес}$ на основе простых процентов
Годовая ставка, $R_{год},\%$	10	10			
Ставка при квартальном начислении процентов, $R_{кв},\%$	2,4114	2,5000	9,6455	0,0886	3,5452
Ставка при ежемесячных процентах, $R_{мес},\%$	0,7974	0,8333	9,5690	0,0359	4,3103

Порядок оценки капитальных вложений при оплате неденежными средствами

Способ оплаты	ФСБУ 26/2020 (пункты 13, 14)
Договор предусматривает оплату неденежными средствами	<p>Справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).</p> <p>При невозможности определить справедливую стоимость передаваемого имущества - справедливая стоимость приобретаемого имущества.</p> <p>При невозможности определить справедливую стоимость как передаваемого, так и приобретаемого имущества - балансовая стоимость передаваемых активов, работ, услуг.</p>

В учетной политике для целей бухгалтерского учета и ЛНА подлежит раскрытию порядок оценки капвложений при приобретении по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами:

- метод оценки справедливой стоимости
 - при упрощенном бухучете можно не использовать оценку по справедливой стоимости, а применить сразу балансовую стоимость передаваемых активов.
- Нужно зафиксировать данное положение в учетной политике

Справедливая стоимость: МСФО (IFRS) 13

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»: "**справедливая стоимость**" - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе **обычной сделки** между участниками рынка на дату оценки

Справедливая стоимость – это не оценка, специфичная для компании, а оценка, основанная на допущениях участников рынка. Важно:

1. Справедливая стоимость – это **цена продажи актива**, а не его покупки.
2. Справедливая стоимость - это **рыночная котировка**. Необходимо **исключить всякую уникальность, связанную с конкретными условиями, в которых находится продавец**.
3. **Участники рынка – независимые**, желающие совершить сделку, осведомленные, имеющие доступ на рынок.
4. Предполагаемая **операция продажи** - «**обычная**» и не вынужденная.
5. Справедливая стоимость должна быть **привязана к дате измерения – дате оценки**.
6. Справедливая стоимость определяется с учетом **допущения о риске**.
7. Необходимо учитывать **характеристики конкретного актива или обязательства**, которые были бы учтены участниками рынка при определении цены на дату оценки, в т.ч.:
 - состояние и местонахождение актива;
 - ограничения на продажу или использование актива при наличии таковых.

IFRS 13 описывает следующие **методы оценки справедливой стоимости**:

- 1) **рыночный метод**, где используются цены и прочая уместная информация о сделке с идентичными или схожими активами, обязательствами;
- 2) **доходный метод**, где стоимость будущих потоков приводится к текущей стоимости;
- 3) **расходный метод**, где определяется сумма расходов, необходимых для замены актива с аналогичной производительностью (текущая восстановительная стоимость).

Порядок оценки безвозмездно полученных ОС

Безвозмездно получать имущество стоимостью свыше 3 000 руб. от коммерческих организаций запрещено (кроме организаций-учредителей, если такая обязанность предусмотрена в уставе) (пп. 4 п. 1 ст. 575 ГК РФ).

При безвозмездном получении имущества от НКО или физлица ограничения по стоимости подарка нет.

Ситуация	ФСБУ 26/2020, п. 14	Налоговый кодекс
Безвозмездное поступление ОС от акционеров, собственников участников, учредителей организации 1) с долей в УК < 50%	Справедливая стоимость поступающих ОС. Стоимость ОС формируется исходя из фактических затрат. Затраты признаются при уменьшении активов или возникновении обязательств. К обязательствам приравнивается <u>безвозмездное получение имущества от «связанных» лиц</u> : акционеров, собственников, участников, учредителей организации.	Безвозмездно полученное имущество оценивается в сумме дохода, признанного при его поступлении (п. 1 ст. 257), т.е. по рыночной стоимости, но не ниже остаточной стоимости у передающей стороны (п. 8 ст. 250). Возможна постоянная разница
2) с долей в УК ≥ 50% или независимо от размера доли – вклад в УК или в имущество		Доход не признается (пп.11 п. 1 ст. 251), разницы по доходам нет (в б/у К сч. 83). При этом первоначальная стоимость ОС = 0 (Письмо Минфина России от 14.05.2018 N 03-03-06/1/31986) Постоянная разница

Первоначальная стоимость основных средств, выявленных при инвентаризации

ПБУ 6/01	ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020	Налоговый учет
Объекты ОС, выявленные при проведении организацией инвентаризации, принимаются к бухгалтерскому учету по текущей рыночной стоимости (п. 36 «Методических указаний по бухг. учету основных средств»).	ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 не содержат положений, регламентирующих оценку объектов, выявленных при инвентаризации. Затратами считается выбытие активов организации или возникновение ее обязательств, связанных с осуществлением капитальных вложений. Если затраты не признаются, то не выполнены условия признания капитальных вложений. Выявление в результате инвентаризации имущества не является фактом хозяйственной жизни. Данная информация свидетельствует об ошибке, заключающейся в неотражении в бухучете свершившихся ранее фактов. Выявленное в результате инвентаризации имущество должно отражаться по правилам ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете».	Первоначальная стоимость ОС, выявленных в результате инвентаризации, определяется исходя из оценки дохода, отраженного при оприходовании (п. 1 ст. 257, п. 20 ст. 250 НК РФ), то есть по рыночной стоимости.

Статья 250. Внереализационными доходами признаются, в частности, доходы: 20) в виде **стоимости излишков** материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены **в результате инвентаризации;**

Статья 274. Налоговая база.

5. Внереализационные доходы, полученные **в натуральной форме**, учитываются при определении налоговой базы исходя из **цены сделки с учетом положений статьи 105.3 НК.**

Могут возникать

- **постоянные разницы при различной оценке имущества**
- **временные разницы в связи с разным периодом признания доходов**

Оценка активов, выявленных при инвентаризации

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-120/2020-КпР «Активы, выявленные в результате инвентаризации»

Выявление в результате инвентаризации имущества, не учтенного в регистрах бухучета, **не является фактом хозяйственной жизни**. Данная информация **свидетельствует об ошибке**, заключающейся в неотражении свершившихся ранее фактов в бухгалтерском учете.

В этом случае **выявление имущества** должно отражаться **по правилам ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете»**.

- В случае **несущественности информации** о выявленном активе организация может учитывать последствия, **руководствуясь требованием рациональности**.
- В случае **существенности информации** о выявленном в результате инвентаризации активе, организация учитывает последствия такого выявления путем приведения данных бухгалтерского учета к виду, **как если бы соответствующие факты хозяйственной жизни были учтены надлежащим образом в тех периодах, когда они имели место**.
- В случае **невозможности восстановить информацию** о фактах, в результате которых должен был быть признан обнаруженный актив, организация **может основываться на косвенных данных, исходя из балансовой стоимости аналогичных активов**.
- Если **отсутствуют аналогичные активы**, организация может основывать восстановление учетных данных об обнаруженном активе на его **справедливой стоимости с учетом текущего состояния**. В этом случае справедливая стоимость выступает не в качестве оценки «безвозмездно полученного» актива, а в качестве единственного доступного источника информации о той стоимости, которую он имел бы при своевременном учете.

Выявление ОС в процессе инвентаризации

«Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49)

3.3. При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, **комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.** Например, по зданиям - указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), площадь (общая полезная площадь), число этажей (без подвалов, полуподвалов и т.д.), год постройки и др.; по каналам - протяженность, глубину и ширину (по дну и поверхности), искусственные сооружения, материалы крепления дна и откосов; по мостам - местонахождение, род материалов и основные размеры; по дорогам - тип дороги (шоссе, профилированная), протяженность, материалы покрытия, ширину полотна и т.п.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Оценка активов, выявленных при инвентаризации

Проект ФСБУ «Инвентаризация»

27. Результаты инвентаризации регистрируются в бухгалтерском учете в следующей оценке:

а) **активы, оказавшиеся в излишке, - по справедливой стоимости.** Для целей настоящего Стандарта справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

В случае **если причиной возникновения излишка является ошибка в бухгалтерском учете**, активы, оказавшиеся в излишке, регистрируются в бухгалтерском учете **в сумме фактических затрат на приобретение, создание таких активов;**

б) недостающие объекты активов и объекты активов, оказавшиеся испорченными, – по балансовой стоимости, определяемой в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета соответствующих видов активов.

29. Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы допускается в исключительных случаях за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении активов одного и того же наименования и в тождественных количествах.

Последующая оценка основных средств

Последующая оценка основных средств

Порядок последующей оценки основных средств

По первоначальной стоимости:
стоимость объекта и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению, за исключением

- улучшения или восстановления объекта
- корректировки ликвидационного оценочного обязательства

По переоцененной стоимости:
стоимость объекта регулярно переоценивается так, чтобы не отличалась существенно от справедливой стоимости

Порядок переоценки
**инвестиционной
недвижимости**

Порядок
переоценки
прочих ОС

В учетной политике указывается:

- Порядок последующей оценки основных средств (проводится ли переоценка)
- Группы переоцениваемых ОС
- Периодичность переоценки для каждой группы ОС
- Способ пересчета стоимости для каждой группы основных средств:
 - пропорциональный пересчет (брутто-оценка)
 - способ обнуления информации (нетто-оценка)
- Порядок списания накопленной дооценки (единый порядок для всех основных средств):
 - единовременно при списании объекта, по которому накоплена дооценка;
 - по мере начисления амортизации по объекту.

Переоценка основных средств (кроме инвестиционной недвижимости)

Характеристики	ФСБУ 6/2020, пункты 15 - 20
Какие организации могут проводить переоценку	Нет ограничений: любые организации (коммерческие и некоммерческие)
Переоцененная стоимость	Равна или не отличается существенно от справедливой стоимости . Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости"
Периодичность проведения переоценки	Не ограничена. Определяется организацией для каждой группы переоцениваемых основных средств исходя из того, в какой степени их справедливая стоимость подвержена изменениям.
Дата переоценки	Регламентации отсутствуют. Если организация решает проводить переоценку основных средств не чаще 1 раза в год, то переоценка проводится по состоянию на конец отчетного года.

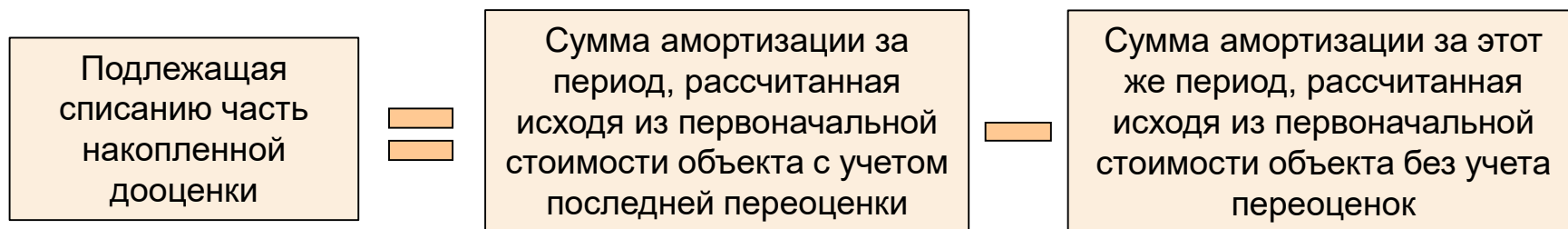
Бухгалтерский учет переоценки ОС (кроме ИН)

При проведении дооценки		При проведении уценки	
<i>Если объект ранее не переоценивался</i>	<i>Если объект <u>ранее</u> <u>уценивался</u></i>	<i>Если объект <u>ранее</u> <u>дооценивался</u></i>	<i>Если объект ранее не переоценивался</i>
Сумма новой дооценки зачисляется в добавочный капитал	Сумма дооценки, равная сумме уценки, проведенная в предыдущие отчетные периоды, относится на финансовый результат. Если дооценка превышает сумму уценки, то превышение относится на счет добавочного капитала	Сумма уценки относится в уменьшение добавочного капитала, образованного за счет дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Если уценка превышает сумму дооценки, зачисленной в добавочный капитал, то превышение относится на финансовый результат	Сумма новой уценки относится на финансовый результат
Д 01 К 83 - на сумму увеличения первоначальной (восстановительной) стоимости; Д 83 К 02 - на сумму увеличения амортизации. При выбытии объекта: Д 83 К 84	Дооценка в пределах предшествующей уценки Д 01 К 91.1 - на сумму увеличения первоначальной (восстановительной) стоимости; Д 91.2 К 02 - на сумму увеличения амортизации.	Д 83 К 01 - на сумму уменьшения первоначальной (восстановительной) стоимости Д 02 К 83 - на сумму уменьшения начисленной амортизации. Если сумма уценки превышает сумму дооценки: Д 91.2 К 01 - на сумму уменьшения первоначальной (восстановительной) стоимости Д 02 К 91.1 - на сумму уменьшения начисленной амортизации	Д 91.2 К 01 - на сумму уменьшения первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств Д 02 К 91.1 - на сумму уменьшения начисленной амортизации

Списание накопленной переоценки ОС (кроме инвестиционной недвижимости)

Признак сравнения	ФСБУ 6/2020, пункты 15-20
Порядок списания накопленной дооценки (кроме инвестиционной недвижимости)	<p>Накопленная дооценка отражается обособленно в составе добавочного капитала.</p> <p>Для списания накопленной дооценки выбирается и применяется для всех основных средств (отличных от инвестиционной недвижимости) один из способов:</p> <ol style="list-style-type: none">1) единовременно при списании объекта, по которому накоплена дооценка;2) по мере начисления амортизации по объекту.

При списании накопленной дооценки по мере начисления амортизации по объекту:



Порядок переоценки инвестиционной недвижимости

Характеристики	ФСБУ 6/2020, пункт 21
Обязательность переоценки	Организация, принявшая решение оценивать инвестиционную недвижимость по переоцененной стоимости, должна применять этот способ оценки для <u>всех объектов инвестиционной недвижимости</u>
Периодичность и дата проведения переоценки	Переоценка инвестиционной недвижимости проводится на каждую отчетную дату
Способ переоценки	Конкретный способ переоценки инвестиционной недвижимости не установлен . Первоначальная стоимость объекта (в том числе ранее переоцененная) пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной его справедливой стоимости
Отражение в учете результатов переоценки	Дооценка или уценка объекта инвестиционной недвижимости включается в финансовый результат деятельности организации в качестве дохода или расхода периода, в котором проведена переоценка

По инвестиционной недвижимости, оцениваемой по переоцененной стоимости, амортизация не начисляется

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

Элементы амортизации основных средств

Объекты, не подлежащие амортизации

Не подлежат амортизации	
ФСБУ 6/2020, п. 28	Налоговый кодекс
Инвестиционная недвижимость, оцениваемая по переоцененной стоимости	Приобретенные права на объекты интеллектуальной собственности, оплата которых производится периодическими платежами в течение срока договора
Основные средства, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования, музейные предметы и музейные коллекции)	
Используемые для реализации законодательства РФ о мобилизационной подготовке и мобилизации объекты ОС, которые законсервированы и не используются при производстве, для предоставления в аренду, для управленческих нужд	
Основные средства НКО подлежат амортизации в обычном порядке	Имущество НКО, приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для некоммерческой деятельности
	Объекты внешнего благоустройства (лесного, дорожного хозяйства, сооруженные с привлечением целевого финансирования) и аналогичные объекты Постоянная разница
	Основные средства, в отношении которых применяется инвестиционный налоговый вычет. Постоянная разница

Учет амортизации основных средств в НКО

Информация Минфина России «Об особенностях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1 /2015)»:

Использование средств целевого финансирования, полученного НКО в виде инвестиционных средств на приобретение или создание основных средств, раскрывается как **уменьшение по группе статей "Целевые средства" и соответственно как увеличение статьи «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества»** (абз. 7 п. 15)

Поскольку сумма начисленной амортизации уменьшает балансовую стоимость основного средства, она должна уменьшать созданный при оприходовании объекта «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества» (счет 83 «Добавочный капитал»)

Содержание операции	Дебет	Кредит
Приобретен объект ОС за счет целевого финансирования НКО (включая НДС)	08 «Вложения во внеоборотные активы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Учтено использование средств целевого финансирования НКО на приобретение или создание ОС	86 «Целевое финансирование»	83 субсчет «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества»
Принят в эксплуатацию объект основных средств	01 «Основные средства»	08 «Вложения во внеоборотные активы»
Начислена амортизация по объекту основных средств	83 субсчет «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества»	02 «Амортизация ОС»
При выбытии ОС: списывается начисленная амортизация	02 «Амортизация ОС»	01 «Основные средства»
Списывается остаточная стоимость основного средства	01 «Основные средства»	83 «Добавочный капитал»

Элементы амортизации (ФСБУ 6/2020)

При признании в бухгалтерском учете объекта основных средств по нему определяются элементы амортизации

Срок полезного использования - период, в течение которого использование объекта будет приносить экономические выгоды организации. Для отдельных объектов СПИ определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое ожидается от его использования.

Ликвидационная стоимость - величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (в состоянии, характерном для конца срока применения) после вычета предполагаемых затрат на выбытие

Способ начисления амортизации

Все элементы амортизации подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта и при необходимости могут быть изменены:

- в конце каждого отчетного года,
- при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации.

Срок полезного использования и ликвидационная стоимость – оценочные значения. При их изменении корректировки относятся перспективно на П/У (п. 4 ПБУ 21/2008).

Способ начисления амортизации – элемент учетной политики. Изменение отражается ретроспективно (кроме организаций с упрощенным бухучетом, ПБУ 1/2008)

Ликвидационная стоимость основных средств

Ликвидационная стоимость признается равной нулю, если (п. 31 ФСБУ 6/2020):

- **не ожидаются поступления** от выбытия объекта в конце срока полезного использования;
- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта **не является существенной**;
- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта **не может быть определена**.

Все эти основания носят оценочный характер - профессиональное суждение

Основные проблемы оценки ликвидационной стоимости:

- **критерии существенности** для оценки / не оценки ликвидационной стоимости;
- **отсутствие методологии и компетенций** при оценке ликвидационной стоимости
- **применение и защита профессионального суждения** в спорах с налоговым органом при применении нулевой ликвидационной стоимости по объектам недвижимости

ФСБУ 6/2020 не ограничивает способы определения ликвидационной стоимости. Выбранный способ должен обеспечивать выполнение требований Закона о бухучете, ПБУ 1/2008 и самого стандарта. *Письма Минфина России от 05.04.2022 N 07-01-09/28453, от 15.02.2022 N 07-01-10/1029*



Ликвидационную стоимость **необходимо оценивать только** если у организации есть существенные, типичные и экономически выгодные операции по выбытию объектов ОС (**бизнес-модель ликвидации**)

Определение срока полезного использования основных средств

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта ОС приносит экономические выгоды (доход) организации.

Определение срока полезного использования объекта ОС производится исходя из:

- ожидаемого срока использования объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации, естественных условий, влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативных, **договорных** и других ограничений эксплуатации, **намерений руководства** организации
- **ожидаемого морального устаревания**, в частности, в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи основных средств
- **планов по замене основных средств**, модернизации, реконструкции, технического перевооружения

СПИ подлежит проверке на соответствие условиям использования объекта в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о его возможном изменении

Способы начисления амортизации

Способы начисления амортизации в бухучете

Если СПИ определяется периодом

При СПИ исходя из кол-ва продукции в натуральном выражении

Линейный способ

Способ уменьшаемого остатка

Списание стоимости пропорционально объему продукции (работ)

Стоимость объекта погашается равномерно в течение СПИ :

$$A_o = (C_{\text{бал.}} - C_{\text{ликв.}}) / \text{СПИ}_{\text{ост.}}$$
$$= (C_{\text{перв.}} - \sum A_o - \text{Обесц.} - C_{\text{ликв.}}) / \text{СПИ}_{\text{ост.}}$$

Организация **самостоятельно определяет формулу расчета**, обеспечивающую **систематическое уменьшение суммы амортизации по мере истечения СПИ**

$$A_o = (C_{\text{бал.}} - C_{\text{ликв.}}) \times (\text{Кол-во продукции в отчетном периоде в натуральном выражении}) / \text{СПИ}_{\text{ост.}}$$

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

В учетной политике и локальных нормативных актах подлежит раскрытию

- **Способ начисления амортизации** по группам основных средств
- При выборе способа уменьшаемого остатка - формула расчета.

ПРИМЕР

Начисление амортизации линейным способом

Организация приобрела оборудование за 1 000 тыс. руб. (без учета НДС).

Ожидаемый период эксплуатации объекта 4 года.

После окончания срока полезного использования планируется разобрать данное оборудование на отдельные компоненты и продать их в качестве запасных частей.

Предполагаемая стоимость продажи запасных частей - 100 тыс. руб., предполагаемые расходы на демонтаж оборудования - 20 тыс. руб.

Через три года организация принимает решение увеличить срок эксплуатации оборудования еще на 2 года (т.е. он составит 6 лет). При этом предполагаемая стоимость продажи запасных частей составит 90 тыс.руб. при тех же расходах на демонтаж.

Год	Балансовая (остаточная) стоимость на начало года, тыс.руб.	Ликвидационная стоимость, тыс.руб.	Амортизируемая стоимость на начало года, тыс.руб.	Оставшийся СПИ, лет	Сумма амортизации за год, тыс.руб.
1	1000	80	920	4	230
2	770	80	690	3	230
3	540	80	460	2	230
4	310	70	240	3	80
5	230	70	160	2	80
6	150	70	80	1	80
7	70				
	Ликвидационная стоимость				

Пример. Амортизация объекта после его модернизации

Расчет суммы амортизационных отчислений до и после модернизации объекта

Первоначальная стоимость объекта (Сперв.) 500 тыс. руб.

Срок полезного использования (Т) 50 мес. Применяется линейный метод амортизации.

Через 40 месяцев проводится модернизация объекта.

Капитальные вложения в модернизацию (Кмод.) 80 тыс. руб.

Срок полезного использования в результате модернизации не меняется.

До модернизации

(в бухгалтерском и налоговом учете)

Ежемесячная сумма амортизации

$$A_o = C_{\text{перв.}} / T = 500 / 50 = 10 \text{ т.р.}$$

Остаточная стоимость на дату начала модернизации

$$\text{Сост.} = C_{\text{перв.}} - A_o \times 40 \text{ мес.} = 500 - 10 \times 40 = 100 \text{ т.р.}$$

После модернизации

Бухгалтерский учет (ФСБУ 26/2020)

Кмод. увеличивают первоначальную стоимость (п. 5 ФСБУ 26).

Амортизация рассчитывается исходя из (Сбал. - Сликв.) (п. 25, п.35 ФСБУ 6)

$$C_{\text{бал.}} = C_{\text{перв.}} - \sum A_o - P_{\text{обесц.}}$$

При этом пересматривается $T_{\text{ост}}$

$$A_o = (C_{\text{бал.}} + K_{\text{мод.}}) / T_{\text{ост.}} = \\ = (500 + 80) / (50 \text{ мес.} - 40 \text{ мес.}) = 58 \text{ т.р.}$$

После модернизации

Налоговый учет

$$A_o = (C_{\text{перв.}} + K_{\text{мод.}}) / T = \\ = (500 + 80) / 50 \text{ мес.} = 11,6 \text{ т.р.}$$

Норма амортизации не меняется

$$\text{Сумма амортизации за оставшийся СПИ} \\ = 11,6 \times 10 \text{ мес.} = 116 \text{ т.р.}$$

Амортизация будет продолжена за пределами СПИ до полного списания оставшейся части стоимости объекта (100 + 80 - 116 = 64 т.р.)

Временные разницы

Правила начисления амортизации основных средств

Характеристики	ФСБУ 6/2020
Выбор способа начисления амортизации	Способ начисления амортизации выбирается для каждой группы основных средств.
Возможность изменить способ амортизации	Способ начисления амортизации применяется последовательно по отчетным периодам. Но изменение способа начисления амортизации возможно , если меняется распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы основных средств
Начало начисления амортизации	С даты признания объекта в бухг. учете. По решению организации допускается начинать начисление амортизации с 1-ого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта в бухгалтерском учете
Прекращение начисления амортизации	С момента списания объекта с бухг. учета. По решению организации допускается прекращать начисление амортизации с 1-ого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта с бухгалтерского учета.

В бухгалтерской учетной политике и локальных нормативных актах подлежит раскрытию дата начала и окончания начисления амортизации

Приостановка начисления амортизации основных средств

ФСБУ 6/2020, п. 30	п. 3 ст. 256 НК РФ
<p>Начисление амортизации по основным средствам приостанавливается, если ликвидационная стоимость объекта основных средств становится равной или превышает его балансовую стоимость.</p> <p>Если впоследствии ликвидационная стоимость такого объекта основных средств становится меньше его балансовой стоимости, начисление амортизации по нему возобновляется</p>	<p>Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:</p> <ul style="list-style-type: none">• переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;• находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев, <u>за исключением случаев, если основные средства в процессе реконструкции или модернизации продолжают использоваться налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода</u>

Временная разница

По всем объектам основных средств, которые находились на 01.01.2022г. на консервации, и консервация которых продолжается в 2022 году, с 01.01.2022г. следует возобновить в бухучете амортизацию.

Затраты на амортизацию законсервированного имущества относятся на счет 90.2 (если эти расходы связаны с основной деятельностью) или на счет 91.2.

СПИ имущества при переводе на консервацию можно изменить по сравнению с периодом эксплуатации.

Обесценение капитальных вложений и основных средств

Обесценение капитальных вложений и основных средств

МСФО (IAS) 36:



Актив не должен отражаться по стоимости, **превышающей сумму, которая может быть получена:**

- *либо* при его реализации,
- *либо* от его использования в будущем.

Капитальные вложения и основные средства **необходимо проверять на обесценение** (п. 17 ФСБУ 26/2020, п 38 ФСБУ 6/2020).

Изменение балансовой стоимости вследствие обесценения необходимо учитывать в порядке, предусмотренном **МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»**.

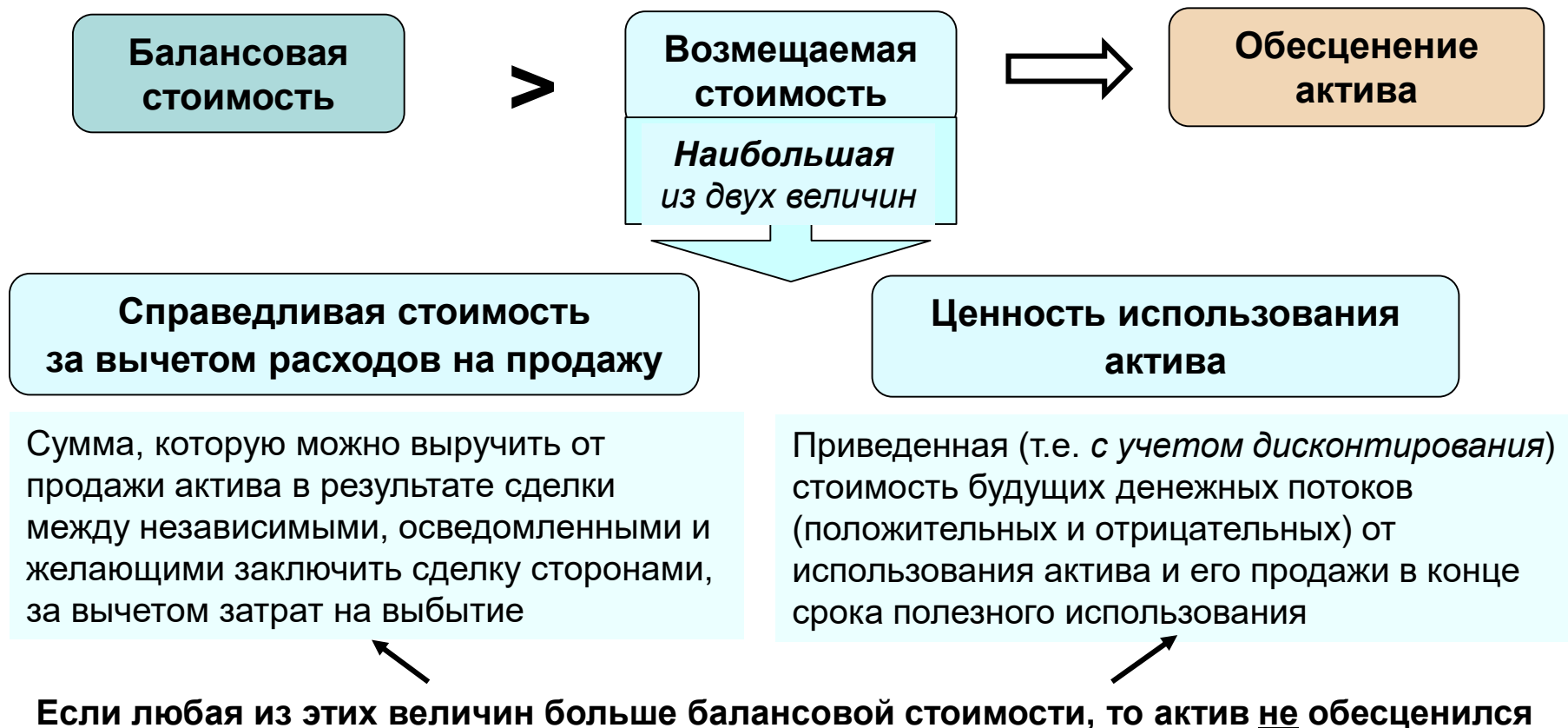
В соответствии с п. 60 МСФО (IAS) 36 убыток от обесценения признается в составе прибыли или убытка или уменьшает резерв по переоценке, если актив учитывается по переоцененной стоимости.

Убыток от обесценения переоцененного актива должен учитываться как уменьшение суммы переоценки.

При упрощенном бухгалтерском учете проверку на обесценение можно не проводить. Отказ от проверки на обесценение необходимо отразить в учетной политике

Обесценение капвложений и ОС: МСФО (IAS) 36

Балансовая стоимость активов не должна превышать их возмещаемую стоимость



В учетной политике и локальных нормативных актах подлежат раскрытию

- Периодичность проверки на обесценение
- Факторы, свидетельствующие об обесценении
- Порядок определения **ценности использования** по группам основных средств
- Порядок отражения обесценения основных средств в бухучете

Индикаторы обесценения: МСФО (IAS) 36

Так как ежегодное проведение проверки на обесценение всех объектов основных средств затруднительно, **МСФО (IAS) 36 требует проверки основных средств только в том случае, когда существуют признаки того, что имело место их обесценение.**

Индикаторы обесценения

Внешние индикаторы

- Рыночная стоимость актива снизилась значительно больше, чем ожидалось с течением времени или при обычном использовании.
- Значительные изменения технических, рыночных, экономических или правовых условий, в которых предприятие осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив.
- Повысились рыночные процентные ставки (следовательно, повысилась ставка дисконтирования при расчете ценности использования)
- Балансовая стоимость чистых активов предприятия превышает рыночную капитализацию

Внутренние индикаторы

- Признаки морального устаревания или физической порчи актива.
- Произошли или, как ожидается, произойдут в ближайшем будущем изменения, имеющие неблагоприятные последствия для актива:
 - простой актива;
 - планы по прекращению или реструктуризации деятельности, к которой относится актив;
 - планы по выбытию актива ранее запланированной даты;
 - реклассификация срока службы актива
- Показатели внутренней отчетности указывают на снижение экономической эффективности актива

Проверка на обесценение: генерирующая единица (МСФО (IAS) 36)

Если оценить возмещаемую стоимость отдельного актива невозможно, следует определить **возмещаемую стоимость генерирующей единицы**, к которой относится данный актив.

Генерирующая единица (ГЕ) - наименьшая группа активов, которая включает данный актив и генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп актива.

Части генерирующей единицы имеют свой счет или субсчет в бухгалтерском учете для начисления амортизации, но без других частей этой единицы (по отдельности) доход приносить они не могут. *Например, самолет со всеми входящими в него компонентами или отдельные подразделения предприятия с самостоятельным рынком (автобусный парк).*

Полный состав внеоборотных активов, входящих в генерирующую единицу, отражается в учетной политике и пояснениях к отчетности компании

Отражение в бухучете обесценения капитальных вложений и основных средств

1. Суммы обесценения по объекту основных средств отражаются отдельно от первоначальной стоимости этого объекта и не изменяют ее (п. 39 ФСБУ 6/2020).

*Признание обесценения не касается учета первоначальной стоимости, а **влияет только на остаточную стоимость основных средств**. Следовательно, суммы обесценения нужно отражать на **отдельном счете/субсчете**. Например, на субсчете «Обесценение ОС» к счёту 02 «Амортизация основных средств».*

Д 91.2 субсчет «Обесценение ОС» К 02 субсчет «Обесценение ОС»

2. В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их **первоначальную стоимость** (в т.ч. с учётом переоценок), **уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения** (п. 25 ФСБУ 6/2020):

Балансовая оценка ОС = Д 01 «ОС» – К 02 «Амортизация ОС» – К 02 «Обесценение ОС»

3. При списании объекта основных средств суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения по данному объекту относятся в уменьшение его первоначальной стоимости (переоцененной стоимости) (п. 42 ФСБУ 6/2020):

Д 01 «Выбытие ОС»	К 01 «ОС»
Д 02 «Амортизация ОС»	К 01 «Выбытие ОС»
Д 02 «Обесценение ОС»	К 01 «Выбытие ОС»
Д 91.2 «Прочие расходы»	К 01 «Выбытие ОС»

4. Возмещение убытков, связанных с обесценением или утратой объекта (капитальных вложений или основных средств), предоставляемое организации другими лицами, признается доходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором у организации возникает право на получение такого возмещения (п. 17 ФСБУ 26/2020, п. 38 ФСБУ 6/2020).

Организация провела проверку своих активов на предмет обесценения.

Есть основания полагать, что стоимость производственного оборудования необратимо снизилась, поскольку:

- продукция, произведенная с использованием этого оборудования, продавалась ниже себестоимости;
- балансовая (остаточная) стоимость оборудования на конец отчетного периода = 29 000 тыс.руб.,
- справедливая стоимость оборудования за вычетом затрат на продажу оценивается в 12 000 тыс.руб.

Ожидаемые чистые денежные поступления от использования данного оборудования в течение следующих 3 лет составляют 10 000 тыс.руб. в год.

Для расчетов дисконтированной стоимости принимается ставка 10%.

ПРИМЕР

Проверка обесценения основных средств

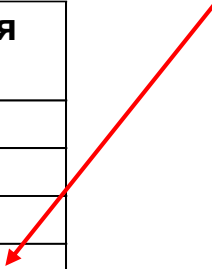
1. Поскольку есть признаки обесценения оборудования (продажа продукции ниже себестоимости означает, что экономическая эффективность актива неудовлетворительная), необходимо провести тест на обесценение.

2. **Тест на обесценение:** сравнение балансовой стоимости оборудования с его возмещаемой стоимостью.

Возмещаемая стоимость = наибольшей из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу и ценности его использования.

- **Справедливая стоимость актива** за вычетом затрат на продажу = 12 000 тыс. руб.
- **Ценность использования** = дисконтированной стоимости будущих денежных потоков от актива

Год	Денежный поток, тыс. руб.	Коэффициент дисконтирования	Дисконтированная сумма, тыс. руб.
1	10 000	0,909091	9 091
2	10 000	0,826446	8 264
3	10 000	0,751315	7 513
	30 000		24 869



Ценность использования актива = **24 869 тыс. руб.**

24 869 > 12 000. Таким образом, **возмещаемая стоимость оборудования = 24 869 тыс. руб.**

Организация должна **отразить обесценение актива**, т.е. уменьшить балансовую стоимость актива на сумму $(29\ 000 - 24\ 869) = 4\ 131$ тыс.руб.

Д 91.2 «Обесценение ОС» К 02 субсчет «Обесценение ОС» 4 131 тыс. руб.

В отчетности:

(Д 01 «ОС» – К 02 «Амортизация») = 29 000 тыс. руб.

К 02 субсчет «Обесценение ОС» = 4 131 тыс. руб.

Балансовая стоимость оборудования = $(29\ 000 - 4\ 131) = 24\ 869$ тыс. руб.

**Списание
капитальных вложений
и основных средств**



ФСБУ 6/2020,

ФСБУ 26/2020

Условия выбытия активов

ФСБУ 26/2020

19. Капитальные вложения, которые выбывают или не способны приносить организации экономические выгоды в будущем, списываются с бухгалтерского учета.

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

ФСБУ 6/2020

40. Объект основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, списывается с бухгалтерского учета.

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

Основания для списания капитальных вложений

Основание для списания капитальных вложений

Период списания

Завершение капитальных вложений (приведение объекта в состояние, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях)

Признание основного средства

Период, в котором выполнены условия для признания ОС

Выбытие

Продажа

Выбытие в случаях, отличных от продажи (безвозмездная передача, вклад в УК...)

Период, в котором выбывает объект капитальных вложений

Физическое выбытие имущества в связи с его утратой, стихийным бедствием и т.п.

Не способность приносить организации экономические выгоды

Прекращение капитальных вложений без перспектив возобновления / продажи

Период, в котором принято решение о прекращении кап.вложений

ПРИМЕР

Оценка финансового результата от выбытия капитальных вложений

В связи с нецелесообразностью возобновления работ на незавершенном строительстве объекте принято решение о его ликвидации. Ликвидационное оценочное обязательство по данному объекту не создавалось.

Сумма капитальных вложений в строительство составляет 9 млн. руб.

Затраты на подрядные работы по демонтажу объекта – 1,2 млн. руб.

Не использованные материалы стоимостью 500 тыс.руб. проданы за 1,8 млн. руб., вкл. НДС.

1. Списаны капитальные вложения по ликвидированному объекту незавершенного строительства

Д 91.2 К 08 9 000 000=

2. Учтены затраты на демонтаж объекта

Д 91.2 К 60 1 200 000=

3. Проданы не использованные для строительства материалы

Д 62 К 91.1 1 800 000= выручка от продажи материалов

Д 91.2 К 10 500 000= списана стоимость материалов

Д 91.3 К 68 300 000= начислен НДС с выручки от продажи материалов

4. Учтен финансовый результат (убыток) от ликвидации объекта незавершенного строительства

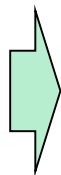
К 91.9 Д 99 9 200 000=

Для налога на прибыль признаются только затраты на демонтаж незавершенного строительством объекта (ст. 265 НК РФ). Стоимость ликвидированного объекта незавершенного строительства в расходах не учитывается.

Основания для списания основных средств

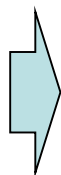
Основание для списания основных средств

Изменение квалификации актива в связи с решением о его продаже



Признание долгосрочного актива к продаже

Выбытие основного средства

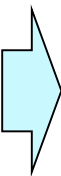


Продажа

Выбытие в случаях, отличных от продажи
(безвозмездная передача, вклад в УК, передача в финансовую аренду, передача в НКО...)

Физическое выбытие объекта в связи с его утратой, пожаром, аварией и др. чрезвычайными ситуациями

Списание основного средства в связи с невозможностью использования



Физический или моральный износ при отсутствии перспектив продажи или возобновления использования

Истечение нормативно допустимых сроков или других предельных параметров эксплуатации

Прекращение деятельности, в которой использовался объект, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности

Долгосрочными активами к продаже признаются (п. 10.1):

а) **объекты основных средств или других внеоборотных активов** (за исключением финансовых вложений), использование которых прекращено **в связи с принятием решения о продаже**, и имеется **подтверждение того, что возобновление использования их не предполагается** (решение, принятое руководством организации, начало действий по подготовке актива к продаже, заключение соглашения о продаже, др.);

б) **предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся от выбытия внеоборотных активов** или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, реконструкции, **за исключением случаев**, когда такие ценности признаются материалами, запасными частями или **иными видами запасов, предназначенными для дальнейшего использования организацией.**

Внеоборотные активы, использование которых временно прекращено, не рассматриваются в качестве долгосрочных активов к продаже.

Оценка долгосрочных активов к продаже (п. 10.2)

В момент принятия к бухгалтерскому учету долгосрочный актив к продаже **оценивается по балансовой стоимости** основного средства или другого внеоборотного актива, использование которого прекращено в связи с принятием решения о его продаже. Под балансовой стоимостью понимается **нетто-оценка объекта**.

В случае **снижения стоимости долгосрочного актива к продаже** на конец отчетного периода в учете создается **резерв под снижение стоимости этого актива**, который в конце следующего отчетного периода может увеличиваться или уменьшаться. В бухгалтерском балансе стоимость долгосрочного актива к продаже отражается за вычетом резерва под снижение стоимости этого актива. Создание, доначисление и уменьшение указанного резерва изменяют расходы (доходы) периода, в котором совершаются эти операции.

**Переход к
новому порядку учета
основных средств и
капитальных вложений**



Переход на новые стандарты бухгалтерского учета

Чтобы перейти на новые ФСБУ, надо:

- внести изменения в учетную политику на тот год, начиная с которого применяются новые правила;
- сделать переходные бухгалтерские записи (переходные корректировки).

При переходе на новые правила бухучета могут потребоваться **три вида переходных корректировок**:

1. Переклассификация активов в соответствии с новыми ФСБУ.
2. Признание новых активов и обязательств в соответствии с положениями ФСБУ.
3. Уточнение стоимости имеющихся активов и обязательств в соответствии с новой методологией учета.

В случае применения перспективного варианта перехода к новой методологии бухучета **все переходные корректировки проводятся в межотчетный период**. То есть они

- не должны отражаться в отчетности за тот год, в котором новый федеральный стандарт еще не применялся;
- должны отражаться в отчетности за тот год, начиная с которого применяется новый ФСБУ.

Варианты перехода к ФСБУ 26/2020



Согласно ПБУ 1/2008, оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

При **перспективном варианте** перехода последствия изменения учетной политики отражаются в бухгалтерском учете **в межотчетный период** и **раскрываются в отчетности за период, начиная с которого применяется новый стандарт.**

Корректирующие проводки при перспективном варианте перехода к ФСБУ 26/2020

Факт хозяйственной жизни	Счет учета		Корректирующая проводка
	2021 год	2022 год	
Капитальные вложения, которые не способны приносить экономические выгоды в будущем (п. 20 ФСБУ 26/2020)	Д 08	Д 91	Д 84 К 08
Затраты застройщика на строительство объекта, подлежащего передаче инвестору (п. 3 ФСБУ 26/2020)	Д 08	Д 20	Д 20 К 08
Затраты на перемещение или ликвидацию ранее использовавшихся ОС (п. 16 ФСБУ 26/2020)	Д 08	Д 91	Д 84 К 08
Запасы, предназначенные (п. 5 ФСБУ 26/2020) <ul style="list-style-type: none"> ▪ для использования непосредственно в качестве объектов ОС или их составных частей ▪ либо для использования в процессе приобретения, создания, улучшения и восстановления ОС 	Д 10	Д 08	Д 08 К 10
Затраты по незавершенным ремонтам, подлежащие капитализации (п. 10 ФСБУ 26/2020, п. 10 ФСБУ 6/2020): <ul style="list-style-type: none"> ▪ поддержание работоспособности и ремонт активов, используемых при осуществлении кап. вложений, ▪ техобслуживание ОС с частотой > 12 месяцев или более обычного операционного цикла >12 месяцев 	Д 20 (23)	Д 08	Д 08 К 20 (23)
В случае фактического начала эксплуатации части объекта капвложений до их завершения в целом такая часть признается объектом ОС (п. 18 ФСБУ 26/2020). <ul style="list-style-type: none"> ▪ Частично эксплуатируемый объект строительства ▪ Объект незавершенного строительства в неэксплуатируемой части 	08 01	01 08	Д 01 К 08 (в экспл.части) Д 84 К 02 Ао за t экспл. Д 08 К 01 Д 02 К 84

Варианты перехода к ФСБУ 6/2020

Возможные варианты перехода к ФСБУ 6/2020

Организации с упрощенными способами бухучета

Все прочие организации

Перспективно

Ретроспективно

Применять новые правила только в отношении фактов хоз. жизни, возникших после начала применения ФСБУ 6/2020

Пересчитать показатели бухгалтерской отчетности прошлых лет, как если бы новый порядок учета применялся с момента возникновения затрагиваемых фактов хозяйственной жизни

Перспективно, с единовременной корректировкой балансовой стоимости объектов:

- исключаемых из ОС;
- вводимых в состав ОС в связи с новой квалификацией;
- действующих

Организация **раскрывает выбранный способ отражения последствий изменения учетной политики в первой бухгалтерской отчетности**, составленной с применением ФСБУ 6/2020.

Переход к применению ФСБУ 6/2020: изменение классификации активов

Изменение классификации активов

Объекты, исключаемые из
состава основных средств

Объекты, вводимые в
состав основных средств
из других активов

Ситуация 1.
Изменение
классификации

Ситуация 2.
Не соответствие
стоимостному критерию

Формируется
первоначальная
стоимость
нового актива

Балансовая
стоимость
списывается на
нераспределенную
прибыль

Формируется
балансовая стоимость
основного средства исходя
из балансовой стоимости
актива, квалификация
которого меняется

Переход на ФСБУ 6/2020: исключение объекта из состава ОС в связи с переклассификацией

По объектам, исключаемым из состава основных средств в соответствии с правилами ФСБУ:

Ситуация 1. В случае переклассификации объекта в другой вид активов его балансовая стоимость формирует стоимость нового актива

Пример.

Спецоснастку, используемую при строительстве здания в течение 20 месяцев, учитывали как основное средство. Первоначальная стоимость спецоснастки 60 тыс. руб., на 31.12.2021г. начислена амортизация в сумме 45 тыс. руб.

Однако данная спецоснастка хотя и используются дольше 12 месяцев, но в рамках одного операционного цикла. Следовательно, соответствует определению запасов по ФСБУ 5 / 2019.

Необходимо **перевести данный актив в состав запасов. В межотчетную дату:**

1) списание первоначальной стоимости ОС

Д 01 субсчет «Выбытие ОС» К 01 «ОС» 60 000 руб.

2) списание начисленной амортизации

Д 02 К 01 субсчет «Выбытие ОС» 45 000 руб.

3) списание основного средства по остаточной стоимости и оприходование запасов

Д 10 К 01 субсчет «Выбытие ОС» 15 000 руб.

Переход на ФСБУ 6/2020: ввод объектов в состав основных средств из запасов

По объектам, вводимым в состав ОС, в межотчетную дату формируется балансовая стоимость, исходя из стоимости актива, квалификация которого меняется.

Спецодежду (защитный костюм) до 31.12.2021г. правомерно учитывали как МПЗ.

Но она используются более 12 месяцев и в рамках нескольких операционных циклов.

Необходимо **перевести данный вид спецодежды в состав основных средств.**

Пример 1. До 31.12.2021г. применялось ежемесячное линейное списание стоимости спецодежды.

Учет спецодежды в эксплуатации по первоначальной стоимости ведется на сч. 012.

На 31.12.2021 г. остатки по счетам:

Д 10.11 «Спецодежда в эксплуатации» 15 000= не погашенная стоимость защитного костюма.

Д 012 35 000= первоначальная стоимость защитного костюма.

В межотчетную дату (между 31.12.2021 и 01.01.2022):

К 012 35 000= списан защитный костюм с забалансового учета

Д 01 К 10.11 15 000= списана остаточная стоимость СИЗ в связи с изменением квалификации

Д 01 К 02 20 000= учтена сумма начисленной амортизации (35 000 - 15 000 = 20 000)

Пример 2. Стоимость приобретенной в 2020 году спецодежды была единовременно списана на расходы при отпуске в эксплуатацию. Учет спецодежды в эксплуатации ведется на счете 012.

На 31.12.2021 г. остатки по счетам: Д 012 8 000= первоначальная стоимость спецодежды.

В межотчетную дату:

К 012 8 000= списан защитный костюм с забалансового учета

Д 01 К 02 8 000= спецодежда признана в составе основных средств.

Остаточная стоимость СИЗ = 0. Но защитный костюм остается на балансе до истечения СПИ.

Переход на ФСБУ 6/2020: исключение объекта из состава ОС по стоимостному лимиту

Ситуация 2. В случае исключения объекта из состава основных средств в ситуации, не связанной с переклассификацией в другой вид активов, балансовая стоимость объекта списывается на нераспределенную прибыль прошлых лет.

Пример 1. Организация приобрела в декабре 2020 года компьютер первоначальной стоимостью 80 тыс.руб. Установлен срок полезного использования 4 года.

В бухучете на 31.12.2021г. начислена амортизация 20 тыс.руб.

В налоговом учете стоимость компьютера полностью списана на расходы в декабре 2020г.

При переходе с 2022 года на ФСБУ 6 / 2020 организация установила стоимостной лимит для вычислительной и оргтехники управленческого назначения в размере 100 тыс. руб.

1. Поскольку первоначальная стоимость компьютера меньше лимита для основных средств, его остаточная стоимость списывается на расходы:

Д 84 К 01 «ОС» - 80 000= списана первоначальная стоимость ОС

Д 02 **К 84** - 20 000= списана начисленная амортизация

2. В декабре 2020г. была сделана проводка по формированию ОНО:

Д 68 (99) **К 77** 80 000 x 0,2 = 16 000 руб.

В декабре 2021г. списано ОНО исходя из начисленной амортизации:

Д 77 **К 68 (99)** 20 000 x 0,2 = 4 000 руб.

3. В межотчетную дату (31.12.2021 – 01.01.2022) списана оставшаяся часть ОНО:

Д 77 **К 84** 60 000 x 0,2 = 12 000 руб.

Переход на ФСБУ 6/2020: исключение объекта из состава ОС по стоимостному лимиту

Ситуация 2. В случае исключения объекта из состава основных средств в ситуации, не связанной с переклассификацией в другой вид активов, балансовая стоимость объекта списывается на нераспределенную прибыль прошлых лет.

Пример 2. Организация приобрела в декабре 2020 г. компьютер первоначальной стоимостью 80 тыс.руб. В бухучете установлен срок полезного использования 4 года, на 31.12.2021г. начислена амортизация 20 тыс.руб.

В налоговом учете компьютер учтен в составе материальных расходов. В соответствии со ст. 254 НК установлен порядок равномерного списания данных расходов в расчете на 4 года.

При переходе с 2022г. на ФСБУ 6 / 2020 организация установила стоимостной лимит для вычислительной и оргтехники управленческого назначения в размере 100 тыс. руб.

1. Поскольку первоначальная стоимость компьютера меньше лимита для основных средств, его остаточная стоимость списывается на расходы:

Д 84 К 01 «ОС» - 80 000= списана первоначальная стоимость ОС

Д 02 К 84 - 20 000= списана начисленная амортизация

2. В налоговом учете на 31.12.2021 остаток не учтенных материальных расходов составляет 80 тыс. руб. Изменить порядок списания материальных расходов нельзя, это не предусмотрено статьей 254 НК РФ. Однако организация вправе в соответствии со статьей 54 НК **«провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым периодам, в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога»**.

Поэтому если в периоде приобретения компьютера или в последующих периодах до перехода на ФСБУ 6/2020 у организации была налоговая прибыль, списать не учтенные ранее расходы можно в момент «обнаружения искажения».



Статья 54. Общие вопросы исчисления налоговой базы.

1. ...При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены ошибки (искажения).

...

Налогоплательщик **вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.**

Если по итогам того налогового периода, к которому относится выявленная ошибка (искажение), был получен **убыток**, то корректировка налоговой базы текущего периода не допускается, поскольку **ошибка не привела к излишней уплате налога.** *Письма Минфина России от 28.04.2018 N 03-03-06/2/29295, от 24.03.2017 N 03-03-06/1/17177*

Возможность перерасчета налоговой базы не ограничивается только случаями получения положительного финансового результата (прибыли) в периоде возникновения ошибки (искажения) и не обуславливается излишней уплатой налога исключительно в этот период, поскольку такие ограничения не вытекают ни из буквального содержания абз.3 п. 1 ст. 54 НК РФ, ни из телеологического толкования данной нормы.

Вне зависимости от финансового результата деятельности налогоплательщика (прибыль или убыток), полученного в периоде возникновения ошибки (искажения), для целей применения абз.3 п. 1 ст. 54 НК РФ значение имеет влияние допущенной ошибки (искажения) на состояние расчетов с бюджетом в этом и (или) последующих периодах - до периода, в котором налогоплательщиком заявлен перерасчет.

Определение ВС РФ от 12.04.2021 N 306-ЭС20-20307

ПРИМЕР

Переход на ФСБУ 6/2020: ввод объектов в состав основных средств из запасов

По объектам, вводимым в состав ОС, в межотчетную дату формируется балансовая стоимость, исходя из стоимости актива, квалификация которого меняется.

Спецодежду (защитный костюм) до 31.12.2021г. правомерно учитывали как МПЗ. Но она используется более 12 месяцев и в рамках нескольких операционных циклов. Необходимо перевести данный вид спецодежды в состав основных средств.

Пример 1. До 31.12.2021г. применялось ежемесячное линейное списание стоимости спецодежды. Учет спецодежды в эксплуатации по первоначальной стоимости ведется на сч. 012.

На 31.12.2021 г. остатки по счетам:

Д 10.11 «Спецодежда в эксплуатации» 15 000= не погашенная стоимость защитного костюма.

Д 012 35 000= первоначальная стоимость защитного костюма.

В межотчетную дату (между 31.12.2021 и 01.01.2022):

К 012 35 000= списан защитный костюм с забалансового учета

Д 01 К 10.11 15 000= списана остаточная стоимость СИЗ в связи с изменением квалификации

Д 01 К 02 20 000= учтена сумма начисленной амортизации (35 000 - 15 000 = 20 000)

Пример 2. Стоимость приобретенной в 2020 году спецодежды была единовременно списана на расходы при отпуске в эксплуатацию. Учет спецодежды в эксплуатации ведется на счете 012.

На 31.12.2021 г. остатки по счетам: Д 012 8 000= первоначальная стоимость спецодежды.

В межотчетную дату:

К 012 8 000= списан защитный костюм с забалансового учета

Д 01 К 02 8 000= спецодежда признана в составе основных средств.

Остаточная стоимость СИЗ = 0. Но защитный костюм остается на балансе до истечения СПИ.

Переход к применению ФСБУ 6/2020: корректировка балансовой стоимости ОС

Проверка и корректировка балансовой стоимости объектов, остающихся в составе основных средств

Этап 1. Выделяются основные средства, по которым амортизация не начисляется. В дальнейших действиях данные ОС не рассматриваются

Этап 2. По амортизируемым ОС **оценивается ликвидационная стоимость.** В случае отсутствия возможности ее надежной оценки или при ее незначительности ликвидационная стоимость признается = 0

Этап 3. Оценивается **оставшийся срок полезного использования** объектов с учетом критериев, установленных ФСБУ 6/2020 (в том числе, морального старения, планов модернизации и т.п.).

Этап 4. По объектам, в отношении которых установлена ненулевая ликвидационная стоимость и/или изменился срок полезного использования, проводится **единовременная корректировка балансовой стоимости**

Этап 5. При оценке объектов на основе переоцененной стоимости **корректируется сумма переоценки.** Накопленная дооценка относится на добавочный капитал

В каких случаях следует провести единовременную корректировку балансовой стоимости объектов

Величину накопленной амортизации по объекту ОС необходимо пересчитывать только в случае, если организация:

- Или изменила срок полезного использования;
- Или/и установила ликвидационную стоимость.

Для обеспечения достоверности СПИ и ликвидационная стоимость должны устанавливаться с учетом профессионального суждения компетентных специалистов.

Порядок получения и оформления профессионального суждения специалистов в отношении ликвидационной стоимости объектов и оставшегося срока их полезного использования должен быть установлен в ЛНА организации.

При этом следует учесть **требование рациональности**: ведение бухучета исходя из:

- условий хозяйствования;
- величины организации;
- соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухучета и полезности (ценности) этой информации (п. 6 ПБУ 1/2008).

Поэтому

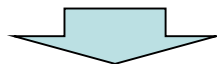
- если достоверно оценить изменение срока полезного использования невозможно,
- если достоверно оценить ликвидационную стоимость невозможно,
- если ожидаемая ликвидационная стоимость незначительна,
- если пересчет накопленной амортизации по объектам основных средств, потребует существенных затрат, и при этом отчетность существенно не изменится,

от пересчета можно отказаться, раскрыв данную информацию в отчетности за тот год, начиная с которого применяется ФСБУ 6/2020.

Переход к применению ФСБУ 6/2020: единовременная корректировка балансовой стоимости объектов

Единовременная корректировка балансовой стоимости ОС

Корректировка требуется только по объектам, у которых **меняется СПИ и/или Сликв. ≠ 0**



1. Пересчитывается накопленная амортизация по правилам ФСБУ 6/2020:

$$A\Sigma_{\text{скорр.}} = (\text{Сперв.} - \text{Сликв.}) \times \text{СПИ}_{\text{исп.}} : (\text{СПИ}_{\text{исп.}} + \text{СПИ}_{\text{ост.}})$$

2. Определяется балансовая стоимость объекта на дату начала применения ФСБУ:

$$\text{Сбал.}_{\text{скорр.}} = \text{Сперв.} - A\Sigma_{\text{скорр.}}$$

3. Рассчитывается изменение балансовой стоимости:

$$\Delta \text{Сбал.} = \text{Сбал.}_{\text{исх.}} - \text{Сбал.}_{\text{скорр.}}$$

4. Изменение балансовой стоимости относится на нераспределенную прибыль

Д 84 К 02 *или* Д 02 К 84

При оценке объектов на основе переоцененной стоимости **корректируется сумма переоценки**. Накопленная дооценка относится на добавочный капитал

Д 01 К 83

Д 83 К 02

Переход на ФСБУ 6/2020: единовременная корректировка балансовой стоимости объектов

Пример.

В декабре 2018 года в механосборочном цехе был введен в эксплуатацию токарный станок первоначальной стоимостью 1 400 тыс. руб.

При плановом сроке полезного использования 7 лет (по Классификатору – 5-ая амортизационная группа) и линейном методе амортизации на 31.12.2021г. (за 36 месяцев) начислена амортизация в сумме 600 тыс.руб., балансовая стоимость составляет 800 тыс.руб.

Ожидаемая ликвидационная стоимость станка - 150 тыс. руб.

В соответствии с планом модернизации производства намечается заменить в январе 2024 года данный токарный станок на оборудование с ЧПУ (т. е. оставшийся СПИ = 24 месяца).

При переходе с 01.01.2022г. к ФСБУ 6/2020:

1) Рассчитывается накопленная амортизация исходя из первоначальной стоимости, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего (СПИисп.) и оставшегося (СПИост.) срока полезного использования:

$$\begin{aligned} A_{\Sigma \text{скорр.}} &= (\text{Сперв.} - \text{Сликв.}) \times T_{\text{исп.}} / (\text{СПИисп.} + \text{СПИост.}) = \\ &= (1\,600\,000 \text{т.р.} - 150\,000 \text{т.р.}) \times 36 \text{ мес.} / (36 \text{мес.} + 24 \text{мес.}) = 870 \text{ тыс.руб.} \end{aligned}$$

2) Рассчитывается изменение балансовой стоимости

$$\Delta \text{Сбал.} = \text{Сбал.исх.} - \text{Сбал.скорр.} = 800 \text{т.р.} - (1\,400 \text{т.р.} - 870 \text{т.р.}) = 800 - 530 = 270 \text{ тыс.руб.}$$

3) Изменение балансовой стоимости относится на нераспределенную прибыль:

$$\text{Д } 84 \quad \text{К } 02 \quad 270\,000 =$$

Может ли эксплуатируемый объект ОС иметь нулевую балансовую стоимость

Если объект полностью амортизирован, но продолжает эксплуатироваться, это означает, что

- 1) либо допущена **ошибка в установлении срока его полезного использования** исходя из положений ПБУ 6/2001. Ошибки исправляются по правилам ПБУ 22 /2010;
- 2) либо изменилось **оценочное значение срока полезного использования**.
- 3) либо своевременно **не пересмотрен срок полезного использования** в течение срока службы основного средства (например, не учтено увеличение СПИ в результате реконструкции объекта, которая классифицировалась как капитальный ремонт).

В случаях 2 и 3 восстанавливать амортизацию за прошедшие периоды не требуется, поскольку изменение оценочных значений отражается перспективно (п. 4 ПБУ 21/2008). Но необходимо проанализировать сроки полезного использования по аналогичным неамортизированным объектам и при необходимости скорректировать его.

Исходя из принципа рациональности учета, нужно принять неизбежность единичных случаев неверного определения СПИ.

Однако при повторяемости и существенности ошибки необходимо предпринять меры по ее устранению.

Для обеспечения достоверности СПИ должен устанавливаться с учетом профессионального суждения компетентных специалистов.

Переход на ФСБУ 6/2020 некоммерческих организаций

В соответствии с ПБУ 6/01 некоммерческие организации по основным средствам амортизацию не начисляли, а учитывали износ за балансом на счете 010 «Износ основных средств».

При переходе к ФСБУ 6/2020 необходимо:

1. Списать с забалансового учета начисленный износ основных средств:

К 010 «Износ ОС»

2. Принять на счет 02 «Амортизация ОС» сумму амортизации числящихся в учете основных средств, равную начисленному износу по этим объектам:

Д 83 «Добавочный капитал» субсчет «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества»

К 02 «Амортизация ОС»

Порядок ретроспективного пересчета при изменении учетной политики

ПБУ 01/2008 «Учетная политика организации»

12. Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

13. Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

14. ... Если законодательство РФ или нормативный акт по бухгалтерскому учету не устанавливают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном п. 15 настоящего Положения.

15. **Последствия изменения учетной политики**, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, **отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно...**

При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики **исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.** Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и (или) других статей бухгалтерского баланса на самую раннюю представленную в бухгалтерской отчетности дату, **как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.**

Если первое применение ФСБУ с 2022 года, то
в балансе за 2022г. необходимо привести сопоставимые показатели на 31.12.2020г. и 31.12.2021г.,
в отчете о финансовых результатах – за 2021г.

Информация о последствиях перехода к ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020 в отчетности за 2022 год

2. Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок					
Наименование показателя	Код	На 31 декабря	Изменения капитала за 20 21 г. ¹		На 31 декабря
		20 20 г. ¹	за счет чистой прибыли (убытка)	за счет иных факторов	20 21 г. ²
Капитал - всего					
до корректировок	3400				
корректировка в связи с:					
изменением учетной политики	3410				
исправлением ошибок	3420				
после корректировок	3500				
в том числе:					
нераспределенная прибыль (непокрытый убыток):					
до корректировок	3401				
корректировка в связи с:					
изменением учетной политики	3411				
исправлением ошибок	3421				
после корректировок	3501				
другие статьи капитала, по которым осуществлены корректировки:					
(по статьям)					
до корректировок	3402				
корректировка в связи с:					
изменением учетной политики	3412				
исправлением ошибок	3422				
после корректировок	3502				

При ретроспективном переходе

При альтернативном переходе

При перспективном переходе форма не заполняется в отношении изменения учетной политики

Информация о последствиях перехода с 2022г. к ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020 в отчетности за 2022 год

Бухгалтерский баланс				Коды		
на 31 декабря 2022 г.						
Наименование показателя ²	На 31 декабря 2022 г. ³	На 31 декабря 2021 г. ⁴	На 31 декабря 2020 г. ⁵			
	АКТИВ					
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ						
Основные средства						
Доходные вложения в материальные ценности						
Финансовые вложения						
Отложенные налоговые активы						
Прочие внеоборотные активы						
Итого по разделу I						
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ						
Итого по разделу II						
БАЛАНС						
Форма 0710001 с. 2						
Наименование показателя ²	На 31 декабря 2022 г. ³	На 31 декабря 2021 г. ⁴	На 31 декабря 2020 г. ⁵			
	ПАССИВ					
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ ⁶						
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)						
Итого по разделу III						
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА						
Отложенные налоговые обязательства						
Оценочные обязательства						
Прочие обязательства						
Итого по разделу IV						
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА						
Кредиторская задолженность						
Оценочные обязательства						
Прочие обязательства						
Итого по разделу V						
БАЛАНС						

При первом применении ФСБУ с 2022 года

При ретроспективном переходе

- в балансе за 2022г. необходимо привести сопоставимые показатели на 31.12.2021г. и 31.12.2020г.,
- в отчете о финансовых результатах – за 2021г.

При альтернативном переходе

показатели на 31.12.2020г. не меняются по сравнению с отчетностью за этот годы

При перспективном переходе

показатели на 31.12.2021г. и 31.12.2020г. не меняются по сравнению с отчетностью за эти годы