

ОБЗОР ФСБУ 6/2020 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»: НОВЫЕ ПОНЯТИЯ И КЛЮЧЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ

ФСБУ 6/2020 станет обязательным к применению начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год, однако организация вправе принять решение о досрочном применении стандарта.

Следует отметить, что с 1 января 2022 года признаются утратившими силу ПБУ 6/01 и иные нормативные акты, которыми были внесены изменения в ПБУ 6/01. Теперь учет нужно вести по новым правилам, непохожим на те, к которым мы привыкли. Задача новых ФСБУ – сближение отечественного учета с международными стандартами. И переход зачастую вызывает сложности.

Рассмотрим основные изменения, внесенные в порядок учета основных средств новым федеральным стандартом.

НОВЫЕ ПОНЯТИЯ ФСБУ 6/2020

Новый стандарт закрепляет понятия, которые ранее действовавший ПБУ не предусматривал:

- **Балансовая стоимость** (п. 25 ФСБУ 6) – первоначальная стоимость объекта, уменьшенная на суммы накопленной амортизации и обесценения.
- **Элементы амортизации** (п. 37 ФСБУ 6) – закреплён состав элементов в составе ликвидационной стоимости, срока полезного использования и способа начисления амортизации.
- **Обесценение** (п. 38, п. 47 ФСБУ 6) – состояние актива, при котором его балансовая стоимость превышает сумму, которая может быть получена при использовании актива или в результате продажи его.
- **Ликвидационная стоимость** (п. 30 ФСБУ 6) – сумма, которую организация получила бы в случае выбытия объекта основных средств, в т.ч. включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия, после вычета предполагаемых затрат на выбытие; при этом предполагается что объект ОС уже достиг окончания срока полезного использования (СПИ) и находился в состоянии, характерном для окончания СПИ.
- **Переоцененная стоимость** (п. 15 ФСБУ) – стоимость объекта основных средств после ее переоценки. Переоцененная стоимость ОС равна или не отличается существенно от их справедливой стоимости.
- **Группа основных средств** (п. 11 ФСБУ 6) – совокупность объектов основных средств одного вида, объединённых исходя из сходного характера их использования.
- **Инвестиционная недвижимость** (п. 11 ФСБУ 6) – недвижимость, предназначенная для предоставления за плату во временное пользование и (или) получения дохода от прироста ее стоимости. С введением понятия «инвестиционная недвижимость» понятие «доходные вложения в материальные ценности» не используется применительно к основным средствам, которые Организация передает или планирует передавать, к примеру, в аренду.

ПРИЗНАНИЕ АКТИВА ОСНОВНЫМ СРЕДСТВОМ

Объект должен соответствовать одновременно всем нижеуказанным критериям:

- иметь материально-вещественную форму
 - быть предназначенным для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд
 - быть предназначенным для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
 - иметь способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана).
- Одним из нововведений является возможность установить лимит стоимости не к единице объекта основных средств, а к целой группе однородных объектов. Кроме того, такой лимит может не иметь денежной оценки: критерий отнесения к ОС может быть установлен, например, в процентном отношении к статье баланса «Основные средства».

Перед переходом на ФСБУ 6/2020 мы рекомендуем провести инвентаризацию основных средств и прочих активов, которые по новому стандарту могут обрести статус основного средства

ПРИЗНАНИЕ СУЩЕСТВЕННЫХ ЗАТРАТ НА ОБЕСПЕЧЕНИЕ НОРМАЛЬНОЙ РАБОТЫ ОБЪЕКТОВ ОС

В случае, если объект основных средств требует существенных расходов на свое обслуживание и/или ремонт, а периодичность проведения таких мероприятий реже, чем 1 раз в год, то такие затраты следует признавать отдельным объектом основных средств. При этом, в Учетной политике Организации раскрываются порядок такого признания (какие затраты могут быть отнесены к существенным, периодичность и пр.).



ОПРЕДЕЛЕНИЕ МАЛОЦЕННЫХ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства, стоимость которых ниже лимита, установленного самой Организацией, могут не учитываться в составе основных средств. Затраты на приобретение и создание таких активов списываются в расходы текущего периода.

При этом, если ПБУ 6/01 устанавливал предельное значение лимита (40 тыс. руб.), то ФСБУ 6/2020 оставляет размер порогового значения на усмотрение организации.

УЧЕТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ

Инвестиционную недвижимость ФСБУ 6/2020 выделил в отдельную статью учета, отличающуюся от привычных всем доходных вложений.

При признании инвестиционную недвижимость оценивают по первоначальной стоимости, а впоследствии – по справедливой или рыночной. При этом, ФСБУ не закрепляет методик расчета данных показателей, что порождает необходимость раскрытия данных аспектов в Учетной политике Организации на основании требований, в том числе и МСФО.

Также следует указать в Учетной политике, что объекты, признаваемые инвестиционной собственностью, не подлежат амортизации, а разницу от изменения стоимости относят на счет 91 без использования счета 83.

РАСЧЕТ СРОКА ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ (СПИ)

Срок полезного использования объектов основных средств зависит:

- от ожидаемого периода эксплуатации,
- ожидаемого физического износа;
- ожидаемого морального износа,
- планов по замене и модернизации основных средств.

На заметку: принципиальных различий в части СПИ между новым ФСБУ и прежним ПБУ 6 нет, поэтому за основу при выборе СПИ вполне можно брать привычную Классификацию основных средств.



НАЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ ПО НОВЫМ ПРАВИЛАМ

В соответствии с положениями нового ФСБУ изменения произошли в расчете базы для начисления амортизации. Теперь базу считают не от первоначальной или восстановительной стоимости, а от разницы между балансовой и ликвидационной стоимостью. Последний показатель, напомним, выступает очередным новшеством, введенным стандартом, и вызывает больше всего трудностей у бухгалтеров.

В отдельных случаях ликвидационная стоимость может быть признана нулевой. Например, в случаях, когда:

- не ожидаются поступления от выбытия объекта основных средств (в том числе от продажи материальных ценностей, остающихся от его выбытия) в конце СПИ;
- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не является существенной и в соответствии с МСФО признается нулевой;
- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не может быть надежно определена

Если Организация планирует признавать ликвидационную стоимость по части объектов нулевой, то следует подойти в данному моменту ответственно и качественно оформить все документы, чтобы воспользоваться нормой без негативных последствий.



По новому ФСБУ 6/2020 начинать начислять амортизацию нужно с даты признания ОС в бухучете. Но можно действовать и по привычному методу, который применялся в рамках ПБУ 6: с месяца, следующего за месяцем, в котором основное средство принято к учету, если закрепить это в Учетной политике Организации.

Особо обратим внимание, что окончание срока начисления амортизации при выбытии объекта основных средств зависит от выбранного момента ее начала, и данный аспект следует закрепить в Учетной политике:

- если с момента признания в учете – начисление завершается в момент выбытия;
- если же начали начислять с месяца, идущего за месяцем признания, то заканчивать надо по аналогии – с месяца, следующего за месяцем выбытия.

Еще одним новшеством является то, что начисление амортизации не приостанавливается в случаях простоя или временного прекращения использования основных средств. А вот объекты основных средств, которые законсервированы и не используются в хозяйственной деятельности организации, амортизации не подлежат.

Следует обратить внимание, что начисление амортизации приостанавливается в случае, когда ликвидационная стоимость объекта основных средств становится равной или превышает его балансовую стоимость. Но может начать начисляться вновь при наступлении определенных обстоятельств.

Что касается элементов амортизации, то они подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта основных средств. Такая проверка проводится в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации. По результатам проверки при необходимости принимается решение об изменении соответствующих элементов амортизации, что закрепляется оформлением локальной документации.



ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Переоценка проводится по мере изменения справедливой стоимости основных средств. Организация вправе принять решение о проведении переоценки не чаще одного раза в год (по состоянию на конец отчетного года).

Переоценка проводится пропорциональным пересчетом первоначальной стоимости и накопленной амортизации объекта основных средств.

Следует помнить, что выбрав вариант оценки по переоцененной стоимости, Организация обязана проводить переоценку основных средств постоянно.

Периодичность ее проведения для различных групп основных средств, за исключением инвестиционной недвижимости, необходимо закрепить в Учетной политике Организации.

Переоцененная стоимость должна быть максимально приближена к справедливой. Понятие справедливой стоимости наиболее полно раскрыто в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». в целом, это стоимость, по которой бы провели обычную сделку участники рынка с целью продажи данного основного средства на дату оценки в текущих рыночных условиях.

Порядок отражения переоценки основных средств по ФСБУ 6/2020 в учете аналогичен тому, что действовал ранее.

Напомним, что переоценивать можно как первоначальную стоимость, так и балансовую. Во втором случае записи по увеличению и уменьшению накопленной амортизации будут отсутствовать.

ТЕСТИРОВАНИЕ НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ

Согласно ФСБУ 6/2020 все компании обязаны проводить проверку на предмет обесценения основных средств. Это значит, что в бухгалтерской отчетности активы не смогут быть учтены по завышенной стоимости. Проверка на обесценение и учет изменений в балансовой стоимости основного средства будут осуществляться в рамках МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Тест на обесценение основных средств проводится при наличии специальных признаков обесценения. Например:

- уменьшение рыночной стоимости актива
- ухудшение внешних экономических условий
- рост процентных ставок
- моральное устаревание
- отклонение от ожидаемого уровня эффективности



ПЕРЕХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

До перехода мы рекомендуем Организациям провести подготовительный этап, включающий в себя:

- Инвентаризацию основных средств и прочих активов, которые по новому ФСБУ могут обрести статус основного средства;
- Анализ уровня наиболее комфортного именно для вашей Организации лимита стоимости основных средств;
- Анализ подходящих методов последующей оценки и учета основных средств с учетом специфики деятельности Организации;
- Расчет ликвидационной стоимости объектов основных средств, находящихся на балансе Организации и определение методики ее расчета в дальнейшей деятельности;
- Составление Учетной политики в части учета основных средств.

Следует учитывать, что переход на новые стандарты при определенных условиях может осуществляться несколькими способами.

Перспективный способ

Перспективный способ — может применяться только организациями, которые имеют право на ведение учета упрощенным способом и составление отчетности в упрощенном виде. Способ заключается в применении нового стандарта к тем фактам жизнедеятельности Организации, которые возникли после даты перехода. При данном способе, фактически, записи в учете затронут лишь амортизацию объектов ОС.

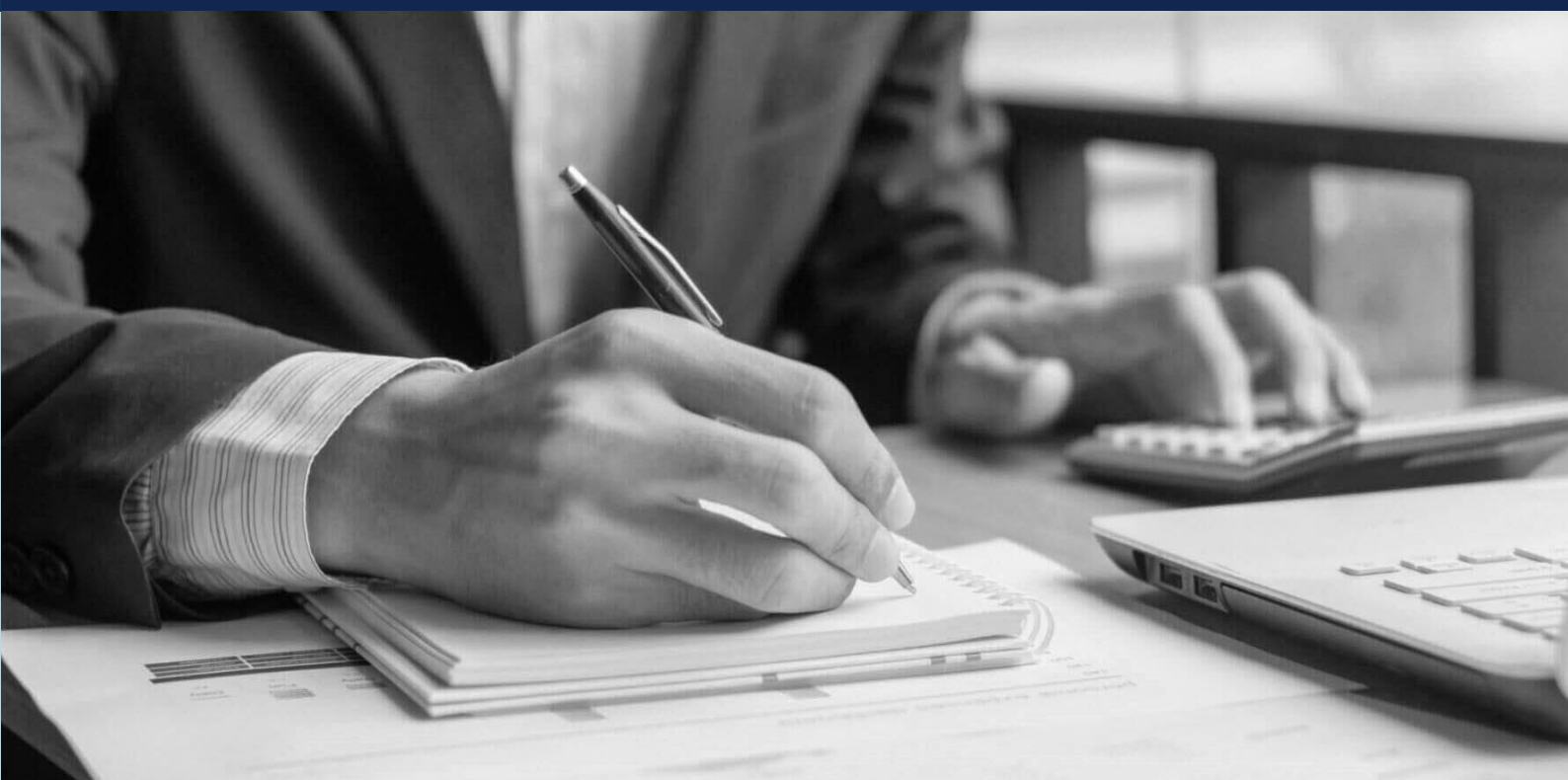
Ретроспективный способ

Это способ, при котором все учетные записи корректируются таким образом, как будто стандарт применялся с самого начала возникновения фактов хозяйственной деятельности. в данном случае подлежат полному пересчету показатели баланса и отчета о финансовых результатах за предшествующие периоды. в учете будут сформированы проводки, корректирующие и балансовую стоимость основных средств и накопленную амортизация.

Обратите внимание, что изменения балансовой стоимости основных средств, возникшие в связи с пересчетом амортизации в соответствии с требованиями ФСБУ 6, отражаются через нераспределенную прибыль (непокрытый убыток).

Упрощенный ретроспективный способ

Данный способ менее трудоемок, чем полный ретроспективный переход. Может применяться при условии, что Организация все корректирующие записи сделает 31 декабря 2021 года. Таким образом, способ заключается фактически в пересчете балансовой стоимости основных средств на дату перехода. При этом баланс, составленный за 2021 год, по состоянию на 31 декабря 2021 года должен быть составлен без учета корректировок, а баланс за 2022 год по состоянию на 31 декабря 2021 год уже будет составлен с учетом корректировок. Данные обстоятельства необходимо будет раскрывать в Пояснениях к отчетности за 2022 год.



ПЕРЕХОД НА ФСБУ 6/2020 С ГРУППОЙ «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ»

- Проведем инвентаризацию основных средств и прочих активов, которые по новому ФСБУ должны быть включены в состав основных средств
- Поможем составить план перехода на ФСБУ 6/2020 с пошаговым алгоритмом
- Поможем определиться с наименее трудоемким именно для вас способом перехода
- Определим лимит стоимости основных средств наиболее оптимального именно для вашей Организации
- Сформируем Учетную политику
- Рассчитаем ликвидационную стоимость объектов основных средств и подготовим методику ее оценки для использования в будущем
- Поможем разработать и закрепить формулы расчета амортизации каждого объекта основных средств и групп основных средств
- Поможем в формировании учетных записей в части различия между бухгалтерским и налоговым учетом
- Разработаем методику отражения расходов на ремонт основных средств
- Составим переходные пообъектные таблицы
- Подготовим ТЗ по автоматизации учета в соответствии с новым стандартом и сопроводим процесс автоматизации
- Проконтролируем правильность перехода и процесс отлаживания учета по новым правилам
- Поможем составить отчетность с раскрытием всей необходимой информации в части основных средств



ПОЧЕМУ МЫ?



Группа «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ» более 25 лет оказывает консультационные услуги в области бухучета и адаптации стандартов к специфике деятельности организаций.



Специалисты Группы имеют опыт в сопровождении применения новых стандартов бухгалтерского учета основных средств и капитальных вложений и актуализации учетной политики.



Проектная команда включает экспертов в области бухучета, квалифицированных аудиторов и отраслевых специалистов. При необходимости, к реализации проекта также привлекаются штатные оценщики и юристы.



Такой состав проектной команды обеспечивает весь комплекс услуг по переходу на новые ФСБУ «под ключ», что позволяет сохранить внутренние ресурсы клиента.

Свяжитесь для консультации



АННА КРЫСИНА

Заместитель руководителя практики Финансового консалтинга

+7 (495) 740-16-01

krygina@delprof.ru

Представленная в документе информация учитывает ситуацию на дату публикации материала и может быть неактуальна на момент прочтения. Документ носит ознакомительный характер и не может служить основанием для вынесения профессионального суждения. Группа «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ» не несет ответственности за действия, совершенные на основе изложенной в документе информации. По всем конкретным вопросам следует обращаться к специалисту по соответствующему направлению.

© 2021 Группа «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ». Все права защищены.