

ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: ключевые положения и новации

О.А. Антошина

Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»» [1] вводит в правовое поле бухгалтерского учета два новых стандарта.

ФСБУ 6/2020 [1, приложение № 1] разработан на основе МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н).

Стандарт заменяет Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н). В связи с принятием данного стандарта с 1 января 2022 г. также утрачивают силу Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н).

Сфера регулирования и новые определения

Стандарт устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации об основных средствах организаций, кроме организаций бюджетной сферы.

Для организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, предусмотрено сокращение объема формируемой информации в бухгалтерском учете.

ФСБУ 6/2020 введены новые определения, а также нормативно закреплены отдельные понятия, традиционно использовавшиеся на практике, а именно:

а) *балансовая стоимость* — первоначальная стоимость объекта, уменьшенная на суммы накопленной амортизации и обесценения (ранее определение отсутствовало);

б) *группа основных средств* — совокупность объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования (ранее определение отсутствовало);

в) *инвестиционная недвижимость* — недвижимость, предназначенная для предоставления за плату во временное пользование и (или) получения дохода от прироста ее стоимости (ранее понятие отсутствовало); основные средства, предназначенные ис-

Ключевые слова:

объект основных средств, срок полезного использования, переоцененная стоимость, обесценение

Key words:

?

ключительно для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражались в составе доходных вложений в материальные ценности). В связи с введением понятия «инвестиционная недвижимость» понятие «доходные вложения в материальные ценности» не используется применительно к основным средствам;

г) *ликвидационная стоимость* — величина, которую организация получила бы в случае выбытия объекта основных средств (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие; причем объект основных средств рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования (ранее понятие не применялось);

д) *элементы амортизации* — срок полезного использования объекта основных средств, его ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации (ранее понятие не применялось);

е) *переоцененная стоимость* — стоимость объекта основных средств после ее переоценки (ранее — текущая (восстановительная) стоимость);

ж) *обесценение* — состояние актива, при котором его балансовая стоимость превышает сумму, которая может быть получена при использовании актива или в результате его продажи (ранее понятие не применялось).

Жизненный цикл объекта основных средств состоит из приобретения и формирования первоначальной стоимости; признания актива; определения срока полезного использования и условий эксплуатации, расходов на содержание и поддержание в исправном состоянии; выбытия из состава активов организации либо переквалификации в другие формы активов.

При рассмотрении ФСБУ 26/2020 мы разобрали порядок формирования первоначальной стоимости капитальных вложений и определили, что после того, как капитальные вложения завершены и объект стал пригоден к использованию в запланированных целях, капитальные вложения считаются основными средствами¹.

¹ См.: Антошина О.А. Капитальные вложения — новая учетная категория. 2021. № 1. С. 56—61.

Для целей бухгалтерского учета объект основных средств — актив, характеризующийся одновременно следующими признаками:

а) имеет материально-вещественную форму;

б) предназначен 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; для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;

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

г) способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана) [1, п. 4 приложения № 1].

В ФСБУ 6/2020, в отличие от ПБУ 6/01, не установлен стоимостный лимит основных средств для целей бухгалтерского учета в абсолютной сумме. Данный вопрос отдан на усмотрение организации. Свой выбор она должна зафиксировать в учетной политике. При принятии решения организация должна исходить из ряда критериев, таких как существенность показателя финансовой отчетности, особенности технологического процесса и условия эксплуатации оборудования.

После установления необходимого лимита стоимости основных средств расходы на приобретение объектов меньшей стоимости признаются расходами периода в момент приобретения, но в дальнейшем организация должна обеспечить надлежащий контроль наличия и движения таких активов.

Срок полезного использования основных средств

В начале периода эксплуатации каждого объекта основных средств организация определяет срок его полезного использования (далее — СПИ) — период, в течение которого объект основных средств способен приносить организации экономические выгоды (это прогнозная характеристика). Если в дальнейшем при изменении условий эта характеристика уточняется, то финансовая картина стано-



**обратите
внимание**

вится более достоверной. Тем не менее в российской учетной практике изначально установленный СПИ почти никогда не пересматривается. Зачастую СПИ, установленный в момент принятия к учету основного средства, трактуется как постоянная величина, несмотря на то что согласно п. 3 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» (приложение № 2 к приказу Минфина России от 06.10.2008 № 108н) этот показатель является оценочным значением. В свою очередь изменение оценочного значения — это корректировка величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации и производимая исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод (п. 2 ПБУ 21/2008). Данные нормы свидетельствуют о том, что появление новой информации также является основанием для изменения СПИ в течение эксплуатации объекта основных средств.

Если не учитывать вышеназванные требования нормативных правовых актов, то такая учетная практика может привести к снижению информативности отчетных показателей и ухудшению качества бухгалтерской отчетности.

ФСБУ 6/2020 устанавливает, что СПИ объекта основных средств определяется исходя из:

а) ожидаемого периода эксплуатации с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации в отношении использования объекта;

б) ожидаемого физического износа с учетом режима эксплуатации (количества смен), системы проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;

в) 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;

г) планов по замене основных средств, модернизации, реконструкции, технического перевооружения [1, п. 9 приложения № 1].

Как видим, вышеуказанную информацию вряд ли в полном объеме можно найти в бухгалтерии организации, и возлагать полномочия по установлению СПИ основных средств на финансовую службу

не совсем правильно. В установлении СПИ должны участвовать лица, имеющие разную специализацию, например технологи, энергетики, иные лица, отвечающие за безопасную эксплуатацию объектов основных средств, поскольку именно они владеют информацией о том, как будет эксплуатироваться то или иное основное средство.

➤ **Обратите внимание:** СПИ основных средств подлежит пересмотру как минимум на ежегодной основе. Пересмотр не означает непременно его изменение, просто организация должна убедиться в том, что такая необходимость не возникла. В этих целях организация рассматривает режим эксплуатации, способы использования, естественные условия, системы проведения ремонта, нормативно-правовые и другие ограничения, намерения руководства организации, физический и моральный износ объектов и другие актуальные параметры и сравнивает их с данными, которые учитывались при предыдущем установлении СПИ. Если указанные параметры существенно изменились, СПИ основных средств также подлежит соответствующему изменению (как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения). Организация может проводить процедуры пересмотра СПИ основных средств в рамках регулярной их инвентаризации. Однако частота проведения инвентаризации не должна служить основанием для пересмотра СПИ реже чем 1 раз в год.

Изменение СПИ отражается в бухгалтерском учете как изменение оценочного значения в соответствии с ПБУ 21/2008. Это означает, что при изменении СПИ *амортизация*, начисленная за предыдущие периоды, *не пересчитывается*. При этом остаточная стоимость распределяется на оставшийся новый СПИ в соответствии с выбранным методом амортизации; способ отражения амортизации в бухгалтерском учете остается прежним, меняется только сумма ежемесячно начисленной амортизации, причем перспективно.

Единица бухгалтерского учета

Единицей учета основных средств является *инвентарный объект* — объект основных средств со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный ком-

плекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплексом конструктивно сочлененных предметов считается один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. При наличии у одного объекта основных средств нескольких частей, стоимость и СПИ которых *существенно* отличаются от стоимости и СПИ объекта в целом, каждая такая часть признается самостоятельным инвентарным объектом.

Самостоятельными инвентарными объектами признаются также существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев [1, п. 10 приложения № 1].

Вопрос о существенности задает себе каждый практикующий бухгалтер: как определить, являются ли стоимость, СПИ, затраты существенными или нет?

Согласно пунктам 43, 44 МСФО (IAS) 16 каждый компонент объекта основных средств, себестоимость которого составляет значительную величину относительно общей себестоимости объекта, амортизируется отдельно. Организация распределяет сумму, первоначально учтенную в составе объекта основных средств, между его значительными компонентами и амортизирует каждый такой компонент по отдельности.

В соответствии с п. 45 МСФО (IAS) 16 СПИ и метод амортизации одного значительного компонента объекта основных средств могут полностью соответствовать СПИ и методу амортизации другого значительного компонента того же самого объекта. Такие компоненты можно объединять в группы при определении величины амортизационного отчисления.

Таким образом, существенно отличающиеся сроки использования частей объекта основных средств и (или) существенная стоимость компонентов являются основанием для выделения двух и более единиц учета основных средств.

Оценка при признании и последующая переоценка

При признании в бухгалтерском учете объект основных средств оценивается по первоначальной стоимости. *Первоначальной стоимостью* объекта основных средств считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете.

После признания объект основных средств оценивается в бухгалтерском учете одним из следующих способов:

- а) по первоначальной стоимости;
- б) по переоцененной стоимости [1, п. 13 приложения № 1].

Выбранный способ последующей оценки основных средств применяется ко всей группе основных средств.

Давайте рассмотрим эти правила подробнее.

Если оценка основных средств² проводится по первоначальной стоимости, то такая стоимость и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению, за исключением ряда случаев.

Если организацией принято решение об учете основных средств по переоцененной стоимости, то их стоимость регулярно переоценивается таким образом, чтобы она была равна или не отличалась существенно от справедливой стоимости основных средств. Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н).

Периодичность переоценки основных средств определяется организацией для каждой группы переоцениваемых основных средств исходя из того, в какой степени их справедливая стоимость подвержена изменениям. Если организация ре-

² В статье не рассматриваются особенности учета инвестиционной недвижимости.



шает проводить переоценку основных средств не чаще 1 раза в год, то переоценка проводится по состоянию на конец соответствующего отчетного года.

Переоценка проводится на основании организационно-распорядительного документа, в котором определяются конкретные сроки

ее проведения, сотрудники, ответственные за ее проведение, перечень конкретных объектов основных средств, которые предполагается переоценивать.

Порядок документального оформления результатов переоценки законодательно не установлен, поэтому его необходимо разработать самостоятельно и прописать в учетной политике организации (п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»). Результаты переоценки отражаются в инвентарной карточке объекта основных средств.

ФСБУ 6/2020 предусматривает два способа проведения переоценки объекта основных средств:

первый способ — путем пересчета его первоначальной стоимости и накопленной амортизации таким образом, чтобы балансовая стоимость объекта после переоценки равнялась его справедливой стоимости. При этом выполняются следующие проводки:

Дт 01 Кт 83 (91) — скорректирована первоначальная (переоцененная) стоимость объекта основных средств при его дооценке;

Дт 83 (91) Кт 02 — скорректирована накопленная амортизация при дооценке объекта основных средств;

второй способ — путем уменьшения первоначальной стоимости объекта основных средств на сумму амортизации, накопленной по нему на дату переоценки, и дальнейшего пересчета полученной суммы таким образом, чтобы она стала равной справедливой стоимости этого объекта. При этом делаются следующие проводки:

Дт 02 Кт 01 — первоначальная (переоцененная) стоимость уменьшена на сумму накопленной амортизации;

Дт 01 Кт 83 (91) — отражена дооценка объекта основных средств.

В учетной политике организации необходимо закрепить выбранный способ проведения переоценки основных средств, входящих в одну группу. То есть для разных групп основных средств организация может установить разные способы пересчета.

Суммы переоценки, отраженные в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток), формируют показатель накопленной дооценки основных средств. Первоначально накопленная дооценка отражается обособленно в составе капитала в бухгалтерском балансе организации. Впоследствии накопленная дооценка списывается на нераспределенную прибыль организации одним из следующих способов:

а) одновременно при списании объекта основных средств, по которому была накоплена дооценка;

б) по мере начисления амортизации по объекту основных средств. В этом случае подлежащая списанию часть накопленной дооценки представляет собой положительную разницу между величиной амортизации за период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости объекта с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости объекта без учета переоценок.

Принятый организацией способ списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль организации применяется в отношении всех основных средств [1, п. 20 приложения № 1]. Однако у организации остается право изменить способ оценки основных средств. Последствия изменения способа оценки основных средств отражаются перспективно (без пересчета данных за предыдущие периоды).

Необходимо помнить, что если в первоначальной стоимости объекта основных средств учтена величина оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации этого объекта и восстановлению окружающей среды, то изменение этой величины (без учета процентов) увеличивает или уменьшает первоначальную стоимость такого объекта. При этом, если объект основных средств учитывается по переоцененной стоимости, накопленная по нему дооценка (при наличии) корректируется на сумму изменения его первоначальной стоимости и величина такой корректировки включается в состав



совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток). Если уменьшение первоначальной стоимости объекта основных средств приводит к тому, что балансовая стоимость данного объекта становится равной нулю, то дальнейшее уменьшение величины оценочного обязательства включается в финансовый результат деятельности организации в качестве дохода.

Впоследствии при эксплуатации объекта основных средств может возникнуть необходимость каких-либо капитальных вложений в него. И тогда первоначальная стоимость объекта увеличивается на сумму капитальных вложений, связанных с улучшением и (или) восстановлением этого объекта в момент завершения таких капитальных вложений.

В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения.

ФСБУ 6/2020 вводятся обязательная проверка основных средств на обесценение и учет изменения их балансовой стоимости вследствие обесценения, которые осуществляются в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н).

В Рекомендации Р-56/2015-КпТ «Обесценение основных средств» [2] дан ответ на вопрос, каким образом такой факт хозяйственной жизни, как обесценение основного средства, должен признаваться в бухгалтерском учете и отражаться в бухгалтерской отчетности.

Так, в случае возникновения сделок, событий, операций, условий, которые способны привести к обесценению основного средства, организация проверяет наличие возможного обесценения путем сравнения балансовой стоимости основного средства с его возмещаемой величиной в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36.

В случае подтверждения обесценения организация признает его в бухгалтерском учете: величина обесценения отражается на субсчете «Обесценение» к счету 02 «Амортизация основных средств» и в качестве расхода в отчете о финансовых результатах.

Ранее признанная сумма обесценения основного средства в последующем увеличивается, уменьша-

ется либо полностью погашается в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36.

Величина накопленного обесценения основного средства вычитается из его первоначальной (в том числе с учетом переоценок) стоимости наряду с накопленной амортизацией с целью определения суммы, по которой основное средство подлежит представлению в бухгалтерском балансе (балансовой стоимости).

В случае выбытия (списания) объекта основных средств, по которому в бухгалтерском учете числится обесценение, накопленная сумма этого обесценения списывается на первоначальную стоимость (до ее списания) объекта аналогично списанию накопленной амортизации.

Информация о сумме признанного в отчетном периоде обесценения основных средств и об изменениях в ней раскрывается с учетом существенности в пояснениях к бухгалтерскому балансу. В частности, для этих целей организация включает дополнительные графы в таблицу 2.1 «Наличие и движение основных средств», приведенную в приложении № 3 к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н. **ППП**

Литература

1. Об утверждении федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: приказ Минфина России от 17 сент. 2020 г. № 204н (зарегистрирован в Минюсте России 15.10.2020, регистрационный № 60399). URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202010160010> (дата опубликования: 16.10.2020).
2. Рекомендация Р-56/2015-КпТ «Обесценение основных средств»: разработана фондом «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета “Бухгалтерский методологический центр”», принята Комитетом по рекомендациям 20.02.2015. URL: http://bmcenter.ru/Files/R-KpT_Obescenenie_OS

об авторе



О.А. Антошина,

главный методолог аудиторской компании ООО АК «Аудит-ЭЛ», налоговый консультант, сертифицированный бухгалтер-практик SIP / SIPA, бизнес-тренер по программам МБА, аттестованный преподаватель ИПБ России, к. э. н., доцент olgantosh@mail.ru