

## ФСБУ 6/2020 «Основные средства»:

### начисление амортизации, обесценение, списание

О.А. Антошина

В прошлом номере журнала были рассмотрены ключевые положения и новации ФСБУ 6/2020 «Основные средства»\* (утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н) [1, приложение № 1], который заменяет Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н).

В данной статье продолжим рассмотреть этот стандарт более углубленно.

#### Амортизация основных средств

Стоимость основных средств погашается посредством амортизации, если иное не установлено ФСБУ 6/2020.

##### Не подлежат амортизации:

- инвестиционная недвижимость, оцениваемая по переоцененной стоимости;
- основные средства, потребительские свойства которых с течением времени

не изменяются (в частности, земельные участки, объекты природопользования, музейные предметы и музейные коллекции);

- используемые для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации объекты основных средств, которые законсервированы и не используются при производстве и (или) продаже продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд [1, п. 28 приложения № 1].

*Амортизация* (от лат. *amortizatio* — погашение) — перенос стоимости основных средств в процессе производства **на себестоимость продукции** по мере их износа (материального и морального).

*Износ* — утрата ключевых свойств того или иного объекта с течением времени.

Задача бухгалтерского учета сумм начисленной амортизации состоит в фиксации стоимости основного средства в себестоимости выпускаемой продукции в период, когда основное средство приносит экономические выгоды и позволяет выпускать данную продукцию.

Для определения периода получения экономической выгоды от конкретного основ-

\* Антошина О.А. ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: ключевые положения и новации // Налоговая политика и практика. 2021. № 2. С. 66—71.

#### Ключевые слова:

объект основных средств, срок полезного использования, элементы амортизации, обесценение, списание основных средств, раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности

#### Key words:

?

ного средства используется показатель *срока полезного использования* (далее — СПИ), основные условия установления которого были рассмотрены ранее.

Пришла пора поговорить об *элементах амортизации*, к которым, помимо СПИ, относятся ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации.

Элементы амортизации объекта основных средств определяются при признании этого объекта в бухгалтерском учете и подлежат проверке на соответствие условиям использования данного объекта. Такая проверка проводится в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации. По результатам проверки при необходимости организация принимает решение об изменении соответствующих элементов амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.

Амортизация по основным средствам начисляется независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде [1, п. 29 приложения № 1]. При этом начисление амортизации по основным средствам не приостанавливается (в том числе в случаях простоя или временного прекращения использования основных средств), за исключением случая, когда ликвидационная стоимость объекта основных средств становится равной или превышает его балансовую стоимость. Если впоследствии ликвидационная стоимость такого объекта основных средств становится меньше его балансовой стоимости, начисление амортизации по нему возобновляется [1, абзац первый п. 30 приложения № 1].

*Ликвидационной стоимостью объекта основных средств* считается величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (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 СПИ и находился в состоянии, характерном для конца СПИ [1, абзац второй п. 30 приложения № 1]. До принятия ФСБУ 6/2020 «Основные средства» понятие ликвидационной стоимости было уста-

новлено в МСФО (IAS) 16 «Основные средства», введенном в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

Таким образом, теперь амортизация рассчитывается с учетом показателя ликвидационной стоимости.

$$AC = PC - LC,$$

где AC — амортизируемая стоимость актива; PC — первоначальная стоимость актива или другая сумма, принимаемая за первоначальную стоимость; LC — ликвидационная стоимость актива.

Ликвидационная стоимость равна нулю, если:

- 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;
- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не может быть определена [1, п. 31 приложения № 1].

То есть при постановке объекта основных средств на бухгалтерский учет организация должна определить все элементы амортизации.

Сумма амортизации объекта основных средств за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость этого объекта стала равной его ликвидационной стоимости [1, п. 32 приложения № 1].

Начисление амортизации начинается с даты признания основного средства в бухгалтерском учете и до даты его списания с бухгалтерского учета [1, п. 33 приложения № 1]. Это положение при обсуждении стандарта вызвало горячие дискуссии, в результате чего появилось добавление: «По решению организации допускается начинать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учете». Аналогичная норма предусмотрена и в случае выбытия основного средства. Наличие вариативности означает, что выбранный способ учета необходимо закрепить в учетной политике организации.

Способ начисления амортизации выбирается организацией для каждой группы основных средств. Выбранный способ начисления амортизации должен:

- наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы основных средств;
- применяться последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев, когда меняется распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы основных средств.



**обратите  
внимание**

➔ **Обратите внимание:** ни в одном нормативном документе не указано, что лимит стоимости основных средств или способ начисления амортизации устанавливается исходя из «снижения трудозатрат бухгалтера на формирование информации в бухгалтерском учете» или «в целях снижения расхождений между данными бухгалтерского и налогового учета». Это любимые фразы бухгалтеров-практиков, но такие цели не зафиксированы ни в одном из видов учета. Есть определенный нормативный правовой акт, и его требования необходимо соблюдать, желательно без использования вольной трактовки.

Рассмотрим способы начисления амортизации.

**1. Линейный способ.** Амортизации подлежит амортизируемая стоимость объекта основных средств, которая погашается равномерно в течение всего СПИ этого объекта по следующей формуле:

$$CA = (BC - LC) / ОСПИ,$$

где CA — сумма амортизации за месяц; BC — балансовая стоимость объекта; ОСПИ — оставшийся срок полезного использования на начало месяца.

**2. Способ уменьшаемого остатка.** Амортизация начисляется таким образом, чтобы суммы амортизации объекта основных средств за одинаковые периоды уменьшались по мере истечения СПИ данного объекта. При этом организация самостоятельно определяет формулу расчета суммы амортизации за отчетный период, с тем чтобы сумма амортизации уменьшалась от периода к периоду [1, п. 35 приложения № 1] (информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 № ИС-

учет-29) и на конец срока амортизации балансовая и ликвидационная стоимости объекта были равны [1, п. 32 приложения № 1].

**3. Способ пропорционально количеству продукции (объему работ в натуральном выражении).** Начисление амортизации производится таким образом, чтобы распределить подлежащую амортизации стоимость объекта основных средств на весь СПИ этого объекта. Можно использовать следующую формулу:

$$CA = (BC - LC) \times ПКП / ОСПИ,$$

где ПКП — показатель количества продукции (объема работ в натуральном выражении).

Способы 1 и 2 используются по объектам основных средств, СПИ которых определяется периодом, в течение которого их использование будет приносить экономические выгоды организации [1, п. 35 приложения № 1], а способ 3 — по объектам, СПИ которых определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования данных объектов [1, абзац первый п. 36 приложения № 1]. В последнем случае начисление амортизации производится таким образом, чтобы распределить подлежащую амортизации стоимость объекта основных средств на весь СПИ данного объекта. При этом нельзя определять сумму амортизации на основе величины выручки или иных поступлений от продажи продукции (работ, услуг), производимой (выполняемых, оказываемых) с использованием данного объекта [1, абзац третий п. 36 приложения № 1] (информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 № ИС-учет-29).

Начисленная амортизация учитывается по дебету учета счетов затрат и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

## Обесценение основных средств

После постановки на бухгалтерский учет объекта основных средств и в процессе его эксплуатации организация проверяет его на обесценение и учитывает изменение его балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). Возмещение убытков, связанных с обесценением или утратой объекта основных средств, предоставляемое организации другими лицами, признается доходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором у организации возникает право на получение такого возмещения.

Положения ФСБУ 6/2020 об обесценении основных средств являются новыми для российского бухгалтера, поэтому следует обратить внимание на Рекомендацию Р-56/2016-КпР «Обесценение основных средств» [2], где дан полный алгоритм действий.

1. 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.

2. В случае подтверждения обесценения основного средства организация признает его в бухгалтерском учете с отражением величины обесценения на субсчете «Обесценение» к счету 02 «Амортизация основных средств» и с отражением в качестве расхода в отчете о финансовом результате.

3. Ранее признанная сумма обесценения основного средства в последующем увеличивается, уменьшается либо полностью погашается в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36.

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

5. В случае выбытия (списания) объекта основных средств, по которому в бухгалтерском учете числится обесценение, накопленная сумма это-



го обесценения списывается на первоначальную стоимость (до списания последней) основного средства аналогично списанию накопленной амортизации.

6 Информация о сумме признанного в отчетном периоде обесценения основного средства и об изменениях в ней раскрывается с учетом существенности в пояснениях к бухгалтерскому балансу. В частности, для этих целей организация при необходимости может включить соответствующие дополнительные графы в таблицу 2.1 «Наличие и движение основных средств» (приложение № 3 к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н).

Таким образом, в бухгалтерском учете суммы накопленной амортизации и обесценения по

объекту основных средств отражаются отдельно от первоначальной стоимости этого объекта и не изменяют ее.

### Списание основных средств

В процессе эксплуатации объекта основных средств наступает час икс, когда он выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем. В таком случае данный объект списывается с бухгалтерского учета. Списание обуславливается рядом факторов, таких как:

- прекращение использования объекта вследствие его физического или морального износа при отсутствии перспектив продажи или возобновления использования;
- передача объекта другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, в неоперационную (финансовую) аренду, передачей в некоммерческую организацию;
- физическое выбытие объекта в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями;
- истечение нормативно допустимых сроков или других предельных параметров эксплуатации объ-

екта, в результате чего его использование организацией становится невозможным;

- прекращение организацией деятельности, в которой использовался объект, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности [1, п. 40 приложения № 1].

Объект основных средств подлежит списанию в том отчетном периоде, в котором он выбывает или становится неспособным приносить организации экономические выгоды в будущем [1, п. 41 приложения № 1]. В ходе списания объекта суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения по данному объекту относятся в уменьшение его первоначальной стоимости (переоцененной стоимости) [1, п. 42 приложения № 1].

Для того чтобы вести учет выбытия основных средств, к счету 01 рекомендуется открыть субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств, в кредит — сумма накопленной на момент выбытия амортизации.

Порядок бухгалтерских записей следующий:

Дт 01, субсчет «Выбытие основных средств»  
Кт 01 — списана первоначальная стоимость объекта;

Дт 02 Кт 01, субсчет «Выбытие основных средств» — списана сумма накопленной амортизации;

Дт 02, субсчет «Обесценение» Кт 01, субсчет «Выбытие основных средств» — списана сумма накопленного обесценения.

Затраты на демонтаж, утилизацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды признаются расходами периода, в котором они были понесены, за исключением случаев, когда в отношении этих затрат ранее было признано оценочное обязательство [1, п. 43 приложения № 1].

Дт 96 Кт 60 — списаны расходы на выбытие и утилизацию при создании оценочного обязательства на подобные расходы;

Дт 91 Кт 60 — списаны расходы на выбытие и утилизацию при отсутствии оценочного обязательства на подобные расходы.

При отражении в бухгалтерском учете выбытия объекта основных средств разница между суммой балансовой стоимости списываемого объекта и затрат на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия объекта, с другой, признается доходом (расходом) в составе прибыли

(убытка) периода, в котором списывается данный объект.

### Раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Согласно требованиям к бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации организация должна раскрывать достаточное количество информации о своей деятельности. Так, ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н) устанавливает, что пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые целесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении.

Существенные отступления должны быть раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием причин, вызвавших эти отступления, а также влияния, которое они оказали на понимание состояния финансового положения организации, отражение финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении. Организацией должно быть обеспечено подтверждение оценки в денежном выражении последствий отступлений от действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности.

В ФСБУ 6/2020 данному вопросу посвящен отдельный раздел. Так, в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывается с учетом существенности следующая информация:

- балансовая стоимость отличных от инвестиционной недвижимости основных средств и инвестиционной недвижимости на начало и конец отчетного периода;

- сверка остатков основных средств по группам в разрезе первоначальной (переоцененной) стоимости, накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода и движения основных средств за отчетный период (поступление, выбытие, переклассификация в

долгосрочные активы к продаже, изменение стоимости в результате переоценки, амортизация, обесценение, другие изменения);

- балансовая стоимость амортизируемых и не амортизируемых основных средств;

- результат от выбытия основных средств за отчетный период;

- результат переоценки основных средств, включенный в доходы или расходы отчетного периода;

- результат переоценки основных средств, включенный в капитал в отчетном периоде;

- результат обесценения основных средств и восстановления обесценения, включенный в расходы или доходы отчетного периода;

- сумма обесценения основных средств, отнесенная в отчетном периоде на уменьшение накопленного результата переоценки;

- балансовая стоимость пригодных для использования, но не используемых объектов основных средств, когда это не связано с сезонными особенностями деятельности организации, на отчетную дату;

- балансовая стоимость основных средств, предоставленных за плату во временное пользование, на отчетную дату;

- балансовая стоимость основных средств, в отношении которых имеются ограничения имущественных прав организации, в том числе основных средств, находящихся в залоге, на отчетную дату;

- способы оценки основных средств (по группам);

- элементы амортизации основных средств и их изменения;

- признанная доходом в составе прибыли (убытка) сумма возмещения убытков, связанных с обесценением или утратой объектов основных средств, предоставленного организации другими лицами [1, п. 45 приложения № 1].

Если организация ведет учет основных средств по переоцененной стоимости, то она обязана указать дополнительный объем информации, а именно:

- дату проведения последней переоценки основных средств;

- привлекался ли независимый оценщик к проведению переоценки;

- методы и допущения, принятые при определении справедливой стоимости основных средств, включая информацию об использовании наблюдаемых рыночных цен;

- балансовую стоимость переоцениваемых групп основных средств, которая была бы отражена в бухгалтерской (финансовой) отчетности при оценке их по первоначальной стоимости, на отчетную дату;

- способы пересчета первоначальной стоимости переоцениваемых групп основных средств;

- сумму накопленной дооценки основных средств, не списанную на нераспределенную прибыль, с указанием способа списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль.

Отдельно раскрывается информация об обесценении основных средств.



Итак, мы рассмотрели ключевые аспекты бухгалтерского учета основных средств, связанные с вступлением в силу новых федеральных стандартов. Необходимо отметить, что бухгалтерам предстоит уйти от старых, привычных форм ведения бухгалтерского учета и оценок объектов. Впереди очень много работы, но при большой информационной поддержке журнала нам всем обязательно удастся справиться с предстоящими задачами. **ИП**

### 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-КпП «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](http://bmcenter.ru/Files/R-KpT_Obescenenie_OS)

### об авторе



#### О.А. Антошина,

главный методолог аудиторской компании «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](mailto:olgantosh@mail.ru)