



ФСБУ 6/2020
«ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»:
главные новшества





Действие стандарта

ФСБУ 6/2020 разработан на основе МСФО (IAS) 16 "Основные средства", введенного в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н, и направлен на сближение российского бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности. Начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год организации обязаны перейти к применению ФСБУ 6/2020 "Основные средства" (далее - ФСБУ 6/2020, Стандарт). До указанного срока применение Стандарта является добровольным (п. 2 приказа Минфина России от 17.09.2020 N 204н).



При этом в налоговом учете ОС никаких изменений нет.

В текстах новых стандартов есть ссылки на: МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008),



Ключевые аспекты нового стандарта

- Нормативно-правовая база**
- Принцип существенности и рациональности**
- Оценка**
- Обоснование срока полезного использования**
- Ликвидационная стоимость**
- обесценение**
- Амортизация**
- Списание**
- Изменение учетной политики**
- Раскрытие информации в отчетности**



Нормативно-правовая база



В связи с принятием ФСБУ 6/2020 с 1 января 2022 года утрачивают силу следующие нормативные документы



- ПБУ 6/01 "Учет основных средств» дополнения и изменения
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н.



- ФСБУ 6/2020 «Основные средства»



- Рекомендация Р-127/2021-КпР «Дистанционная инвентаризация»
- Рекомендация Р-126/2021-КпР «Стоимостной лимит для основных средств»
- Рекомендация Р-125/2021-КпР «Групповая единица учета основных средств»
- Рекомендация Р-122/2020-КпР «Специальные средства производства»
- Рекомендация Р-120/2020-КпР «Активы, выявленные в результате инвентаризации»
- Рекомендация Р-118/2020-КпР «Переклассификация дооцененных основных средств в долгосрочные активы к продаже»
- Рекомендация Р-116/2020-КпР «Долгосрочные активы к продаже - определение»
- Рекомендация Р-107/2019-ОК Маш «Обесценение незавершенного производства»
- Рекомендация Р-106/2019-КпР «Изменение модели оценки основных средств»
- Рекомендация Р-105/2019-КпР «Обесценение основных средств, по которым проводилась обязательная переоценка до 1999 года» 20 .
- Рекомендация Р-105/2019-КпР «Обесценение основных средств, по которым проводилась обязательная переоценка до 1999 года»
- Рекомендация Р-79/2017-ОК Торг «Преференции от поставщиков»
- Рекомендация Р-71/2016-КпР «Долговые затраты в последующие капвложения»
- Рекомендация Р-69/2016-КпР «Долговые затраты в стоимости производимой продукции»
- Рекомендация Р-63/2015-КпР «Материальные ценности при ликвидации основных средств»
- Рекомендация Р-59/2015-КпР «Стоимость основных средств, погашаемая при амортизации»
- Рекомендация Р-57/2015-КпР «Тестирование и пуско-наладка основных средств с выпуском продукции»
- Рекомендация Р-56/2015-КпР «Обесценение основных средств» • Рекомендация Р-35/2013-КпР «Ретроспективные скидки»
- Рекомендация Р-32/2013-КпР «Ремонт и техническое обслуживание основных средств»
- Рекомендация Р-30/2013-КпР «Ликвидационные обязательства»



Новые понятия ФСБУ 6/2020

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.



ПРИМЕНЕНИЕ ФСБУ 6/2020

НЕ ПРИМЕНИТСЯ

- **Организациями бюджетной сферы бюджетной сферы (п.2. ФСБУ)**

МОГУТ НЕ ПРИМЕНЯТЬ ЧАСТИЧНО

- **Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может не применять пункты 23, 38, подпункты «б», «в», «ж» - «о» пункта 45, пункты 46, 47 настоящего Стандарта.**



Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может:

- начать применять Стандарт перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения п.51 ФСБУ 6/2020, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета);

- не применять порядок корректировки первоначальной стоимости основного средства в связи с изменением величины оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации объекта основных средств и восстановлению окружающей среды, предусмотренный Стандартом; п.23 ФСБУ 26

- отказаться от проверки основных средств на обесценение и не учитывать изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения; п.38 ФСБУ 26, не раскрывать информацию в отчетности в части обесценения подпункты «б», «в», «ж» - «о» пункта 45, пункты 46, 47

**ПРИЗНАНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ****АКТИВ**

Критерии отнесения к основным средствам ПБУ 6/01 и ФСБУ 6/2020

<u>ПБУ 6/01</u>	<u>п. 4 ФСБУ 6/2020</u>	<u>Примечание</u>
-	Имеет материально-вещественную форму	В ПБУ 6/01 признак отсутствует
Объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование	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, либо для использования в деятельности некоммерческой организации (далее - НКО), направленной на достижение целей, ради которых она создана	В ПБУ 6/01 отсутствует указание на возможность использования объекта для охраны окружающей среды. Особенности принятия объектов к учету НКО приведены в отдельном абзаце
Объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев	Предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев	-
Организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта	-	В ФСБУ 6/2020 признак отсутствует
Объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем	Способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение НКО целей, ради которых она создана)	В ПБУ 6/01 особенности принятия объектов к учету НКО приведены в отдельном абзаце



Стандарт не распространяется на:

- ❑ капитальные вложения
- ❑ долгосрочные активы к продаже

При этом долгосрочным активом к продаже признается объект основных средств, использование которого прекращено в связи с принятием решения о его продаже и имеется подтверждение того, что возобновление использования этого объекта не предполагается (принято соответствующее решение руководства, начаты действия по подготовке актива к продаже, заключено соглашение о продаже и т.п.) (п. 10.1 ПБУ 16/02 "Информация по прекращаемой деятельности").

Стандарт может не применяться

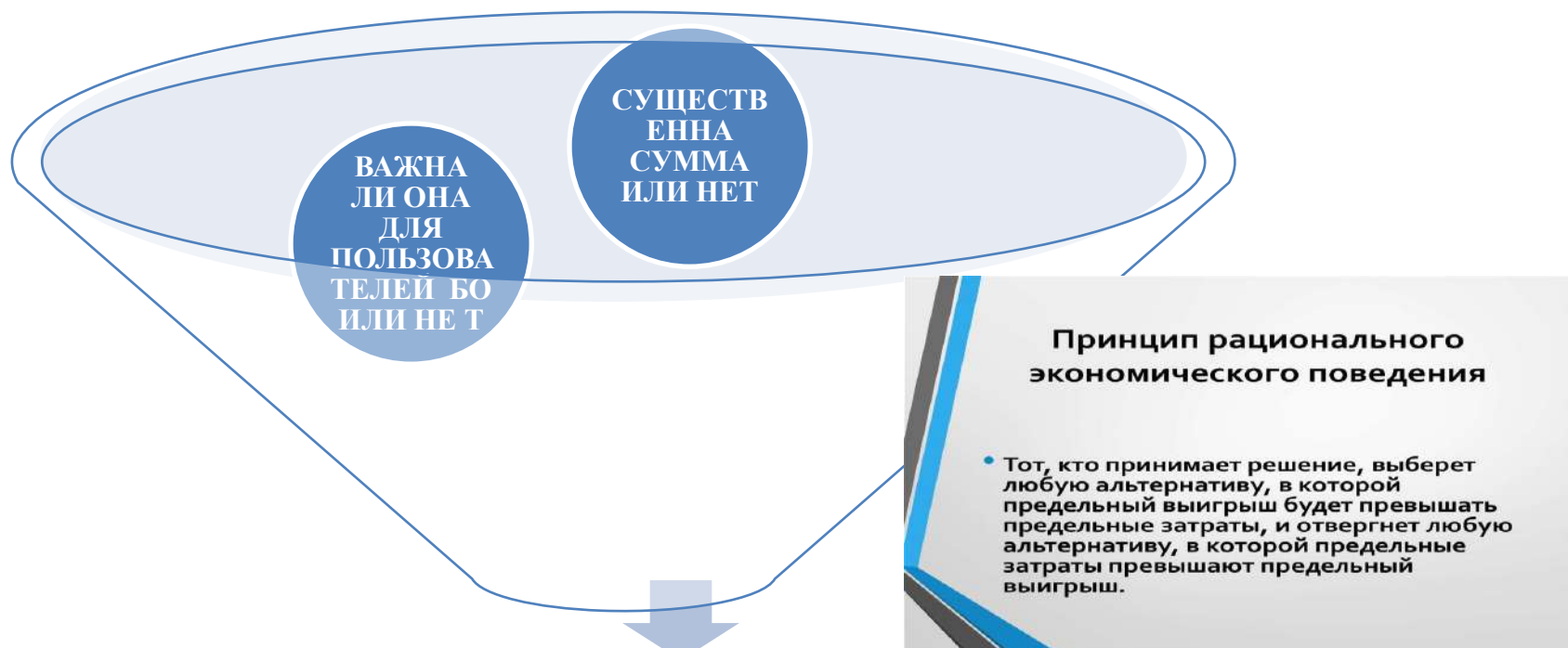
РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ
Обеспечение контроля

в отношении активов, характеризующихся одновременно признаками, установленными пунктом 4 настоящего Стандарта, но **имеющих стоимость ниже лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах.**

При этом затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода.



ПРИНЦИП СУЩЕСТВЕННОСТИ И РАСЦИОНАЛЬНОСТИ



ФСБУ предназначены для того что бы показать достоверное финансовое состояние компании, для принятия пользователем бизнес-решения



□ Критерии объектов для отнесения к несущественным активам (Рекомендации БМЦ Р-126/2021-КпР «Стоимостной лимит для ОС»)

□ Способ учета (Рекомендации БМЦ Р-122/2020-КпР «Специальные средства производства», Р-100/2019-КпР «Реализация требования рациональности»)

□ Принцип рациональности п.7.4. ПБУ 1 2008

□ Затраты на приобретение, создание несущественных активов признаются расходами периода, в котором они понесены (п.5 ФСБУ 6/2020)



Учет незначительных активов

БУ	НУ
<p>Активы СПИ более 12 месяцев, стоимость которых незначительна,</p> <ul style="list-style-type: none">• Стоимостной лимит определяется в УП	<p>Объекты СПИ более 12 мсе.</p> <ul style="list-style-type: none">• Стоимость объектов до 100 тыс.
<p>Расходы в момент</p> <ul style="list-style-type: none">• Понесения (приобретение, создание)	<p>Расходы в момент</p> <ul style="list-style-type: none">• Использования в производстве (работ, услуг)<ul style="list-style-type: none">• Ввода в эксплуатацию



КАК РАСПРЕДЕЛИТЬ ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИИ

С
Т
О
И
М
О
С
Т
Ь

100000

НУ -ЗАПАСЫ (на расходы)

БУ -ЗАПАСЫ (на расходы)

НУ -ОСНОВНОЕ СРЕДСТВО

БУ -ОСНОВНОЕ СРЕДСТВО

НУ - НА РАСХОДЫ

**БУ НЕ ОНОСЯТСЯ К ЗАПАСАМ (на
расходы)**

ДО 12 МЕСЯЦЕВ

СВЫШЕ 12 МЕСЯЦЕВ

СРОК ИСПОЛЬЗОВАНИЯ



Срок полезного использования

Сроком полезного использования считается период, в течение которого использование объекта основных средств будет приносить экономические выгоды организации. Для отдельных объектов основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования объекта основных средств.

Срок полезного использования 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. .

влияет на расчет налога на имущество и величину обесценения)!!!!

Комиссия ????

Из положений ФСБУ очевидно, что определение срока полезного использования не является задачей только и исключительно бухгалтера, и что для его корректного определения нужны обоснования, а лучше – регламент, утвержденный как локальный нормативный акт на уровне организации.



Срок полезного использования – один из элементов амортизации.

Нужно ежегодно проверять, соответствует ли этот срок условиям использования объекта. Такую проверку проводят в отношении всех основных средств, в том числе которые были приняты на учет до перехода на ФСБУ 6/2020 (п. 9 и 37 ФСБУ 6/2020). При пересмотре можно руководствоваться разъяснениями из рекомендации БМЦ Р-6/2009-КпР «Изменение срока полезного использования основных средств в течение эксплуатации». Она написана для ПБУ 6/01, но заложенные в ней правила вошли в ФСБУ 6/2020.

Проверяется соответствие срока полезного использования условиям в конце каждого отчетного года. Такой пересмотр можно проводить в рамках инвентаризации. Оцениваются те же параметры, исходя из которых устанавливали срок полезного использования: условия эксплуатации, степень износа, моральное устаревание и т. д. Эти данные запрашивайте у инженерной службы, IT-службы, транспортного отдела и т. д.

Сравните полученные результаты с данными, которые учитывали, когда в предыдущий раз устанавливали срок полезного использования. Если какие-то из параметров существенно изменились, увеличьте или уменьшите срок полезного использования. Критерии существенности устанавливаются самостоятельно.

Изменения срока полезного использования отражайте в бухучете как изменение оценочного обязательства. Такие изменения отражайте перспективно, то есть корректировать начисленную в прошлые годы амортизацию не нужно. При этом балансовая стоимость распределяется на оставшийся новый срок полезного использования. С начала нового года или с месяца, следующего за месяцем, в котором изменили срок, применяйте его для расчета амортизации (п. 37 ФСБУ 6/2020, решение 3 рекомендации БМЦ Р-6/2009-КпР).



В соответствии со ст. 258 Налогового кодекса РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроком полезного использования:

- **Первая группа** – включает все недолговечное имущество, со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;
- **Вторая группа** – срок полезного использования 2-3 года включительно;
- **Третья группа** – срок полезного использования от 3-5 лет;
- **Четвертая группа** – срок полезного использования 5-7 лет;
- **Пятая группа** – срок полезного использования 7-10 лет;
- **Шестая группа** – срок полезного использования 10-15 лет;
- **Седьмая группа** – срок полезного использования 15-20 лет;
- **Восьмая группа** – срок полезного использования 20-25 лет;
- **Девятая группа** – срок полезного использования 25-30 лет;
- **Десятая группа** – срок полезного использования больше 30 лет.

**Единица учета основных средств – инвентарный объект. Новые правила добавили еще один вид инвентарного объекта – затраты на ремонт и обслуживание**

Единица учета – инвентарный объект	пункт 10 ФСБУ 6/2020
Отдельный конструктивно обособленный предмет имущества, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций	✓
Объект основных средств со всеми приспособлениями и принадлежностями	✓
Обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов*, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы	✓
Часть объекта основных средств, стоимость и срок полезного использования которой существенно отличается от стоимости и срока полезного использования объекта в целом	✓
Существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, техосмотра, техобслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего год	✓

* Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения с общими приспособлениями и принадлежностями, общим управлением, смонтированные на одном фундаменте. Каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.



Классификация по видам

Виды основных средств

Недвижи
мость

Машины
оборудов
ание

Транспо
ртные
средства

Произв.
И хоз.
Инвента
рь

**Инвести
ционная
недвижи
мость**



Инвестиционная недвижимость

Отдельную группу по ФСБУ 6/2020 составляет инвестиционная недвижимость

Если недвижимость сдаете в операционную аренду или используете для прироста стоимости, то такие объекты выделяются в отдельную группу «Инвестиционная недвижимость». Их арендодатель учитывает на своем балансе, в отличие от объектов финансовой аренды.

ФСБУ 6/2020 не *содержит* конкретных критериев и специальных правил отнесения объектов в состав инвестиционной недвижимости. Для этих целей считаем возможным обратиться к МСФО.

Чтобы правильно квалифицировать недвижимость – инвестиционная или нет, используйте **МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»**. В пункте 5 МСФО (IAS) 40 указано, что к инвест недвижимости относится земля, здание или его часть, которую удерживает собственник (или арендатор в качестве актива в форме права пользования) с целью получения арендных платежей и/или с целью получения выгоды от прироста стоимости. Главное, чтобы такая недвижимость не использовалась в производстве или поставке товаров, услуг либо в административных целях, а также не была предназначена для продажи в ходе обычной деятельности.

Бухгалтерский учет инвестиционной недвижимости зависит от ее назначения. Если недвижимость передали в финансовую аренду, то учитывается она по **ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»**, а именно списывается с баланса и отражается как инвестиция в аренду (п. 32 ФСБУ 25/2018).



Оценка

П.22 Последствия изменения способа оценки ОС отражаются перспективно

При признании

• При признании основного средства его оценивают по первоначальной стоимости. В новом стандарте, в отличие от старого, нет перечня расходов, которые формируют стоимость. Первоначальной стоимостью объекта считается общая сумма капитальные вложений, которые сделаны **до того, как основное средство признали в бухучете** (п. 12 ФСБУ 6/2020).

После признания основного средства

• После признания основного средства надо выбрать способ его последующей оценки:

- по первоначальной
- по переоцененной стоимости.

Это необходимо для всех основных средств, кроме инвестиционной недвижимости. Выбранный способ последующей оценке применяется ко всей группе основных средств .

При оценке основных средств по первоначальной стоимости такая стоимость и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению, за исключением случаев, установленных настоящим Стандартом

При оценке основных средств по переоцененной стоимости стоимость основного средства регулярно переоценивается таким образом, чтобы она была равна или не отличалась существенно от их справедливой стоимости

Важные изменения





Способ учета основных средств

Важнейшим вопросом является выбор способа учета основных средств:

ФСБУ 6 предлагает

2 способа – по первоначальной стоимости или по переоцененной.

Организация сама вольна выбрать способ, закрепив его в учетной политике.

Однако при выборе способа учета необходимо ответить на несколько вопросов:

□каков будет эффект от обесценения активов при различных способах учета ОС ?

□какой эффект выбор способа учета основных средств окажет на налоговую нагрузку?

□упростит ли выбранная модель учета сам учетный процесс.?

Влияние выбора способа учета ОС на величину обесценения обусловлено тем, что данная величина определяется как разница между балансовой стоимостью основных средств и возмещаемой суммой (величиной денежных потоков, приносимых этими активами).

И чем больше первоначальная стоимость, тем при неизменной возмещаемой стоимости больше будет величина убытков от обесценения, учитываемых в отчетности.

Поэтому необходимо оценить, к какой балансовой стоимости компания приходит, если использует способ учета по первоначальной стоимости, или по переоцененной, когда для определения балансовой стоимости основных средств используется справедливая стоимость в соответствии с IFRS 13.



Учет по первоначальной стоимости по ФСБУ 6/2020 аналогичен учету по ПБУ 6/01. Но по новым правилам первоначальная стоимость изменяется не только в случае модернизации или иного улучшения, но и:

- при корректировке оценочного обязательства, учтенного в составе первоначальной стоимости, например, расходов на демонтаж (п. 23 ФСБУ 6/2020);
- капвложениях, связанных с улучшением или восстановлением объекта (п. 24 ФСБУ 6/2020). Причем понятия «улучшение» и «восстановление» шире, чем используемые ранее «достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация» (п. 14 ПБУ 6/01). Так, к улучшению и восстановлению относят, к примеру, улучшение, восстановление, реконструкцию, замену частей, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание (подп. «ж» п. 5 ФСБУ 26/2020).



Переоцененная стоимость

придется регулярно переоценивать объект, чтобы стоимость была равна справедливой стоимости или существенно не отличалась от нее. Его надо применять ко всей группе основных средств. Для разных групп основных средств можно установить разные способы пересчета. для целей ФСБУ 6/2020 справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" (далее - МСФО (IFRS) 13), введенным в действие на территории РФ приказом МФРФ от 28.12.2015 N 217н) (абзац второй п. 14 ФСБУ 5/2019)

ОС

- 2 способа переоценки (кроме ИН)

1

- пересчитать первоначальную стоимость и накопленную амортизацию так, чтобы балансовая стоимость объекта после переоценки равнялась его справедливой стоимости;

2

- сначала уменьшить первоначальную стоимость объекта на накопленную сумму амортизации. Затем пересчитать полученную сумму так, чтобы она стала равной справедливой стоимости этого объекта.

Изменено требование о периодичности переоценки: согласно ФСБУ 6/2020 переоценка проводится по мере изменения справедливой стоимости ОС по каждой группе ОС. Допустимо принять решение о проведении переоценки ОС не чаще одного раза в год (по состоянию на конец соответствующего отчетного года).



ЕСЛИ БАЛАНСОВАЯ СТОИМОСТЬ

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

окажется ниже справедливой, нужно провести дооценку.

окажется больше справедливой, нужно провести уценку объекта

1. Если раньше вы не переоценивали объект, сумму дооценки отразите по кредиту счета 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетом 01

2. Если раньше уценивали объект и списывали обесценение на расходы, часть дооценки текущего периода, которая восстанавливает суммы прежней уценки, признайте доходом. Если дооценка больше суммы ранее начисленной уценки, разницу отнесите на добавочный капитал.

1. Если раньше вы его не переоценивали, сумму уценки признайте расходом периода, в котором провели переоценку.

2. Если уже переоценивали и относили дооценку на добавочный капитал, сумму уценки текущего периода отнесите в уменьшение ранее начисленной дооценки. А сумму, которая превышает предыдущую дооценку, спишите на прочие расходы

Накопленную на счете 83 дооценку впоследствии спишите на нераспределенную прибыль одним из способов

1. Единовременно при списании объекта, по которому накоплена дооценка

2. По мере начисления амортизации по объекту. Размер списываемой дооценки – это положительная разница между величиной амортизации с учетом последней переоценки и суммой амортизации за этот же период без учета переоценок.



Оценка инвестиционной недвижимости

Для ИН действуют обособленные правила оценки и переоценки.

Так, первоначальная стоимость ИН, а также ее переоцененная стоимость всегда должны быть равны справедливой стоимости.

При признании инвестиционную недвижимость оценивают по первоначальной стоимости, а в последствии – по справедливой или рыночной. При этом, ФСБУ не закрепляет методик расчета данных показателей, что порождает необходимость раскрытия данных аспектов в Учетной политике Организации.

В соответствии с п.21.ФСБУ 6/20 Организация, принявшая решение оценивать инвестиционную недвижимость по переоцененной стоимости, должна применять этот способ оценки для всех объектов инвестиционной недвижимости.

Первоначальная стоимость объекта инвестиционной недвижимости (в том числе ранее переоцененная) пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной его справедливой стоимости.

При переоценке инвестиционной недвижимости пересчитывать нужно только балансовую стоимость ОС. Амортизацию пересчитывать не нужно, поскольку инвестиционные объекты, которые переоцениваются, не амортизируются (абз. 2 п. 28 ФСБУ 6/2020).

Дооценка или уценка объекта инвестиционной недвижимости включается в финансовый результат деятельности организации в качестве прочего дохода или прочего расхода периода, в котором проведена переоценка этого объекта. Разницу от изменения стоимости относят на счет 91 без использования счета 83. Записи будут следующими:

Дебет 91-2 Кредит 03

– отражена сумма уценки по инвестиционной недвижимости;

Дебет 03 Кредит 91-1

– отражена сумма дооценки по инвестиционной недвижимости.



Амортизация

Объект амортизации	ПБУ 6/01	ФСБУ 6/2020	ПРИМЕЧАНИЯ
Инвестиционная недвижимость, оцениваемая по переоцененной стоимости	Не выделяется в отдельную группу, подлежит амортизации в общеустановленном порядке	Не подлежит амортизации (абз. 2 п. 28 ФСБУ 6/2020)	
Основное средство некоммерческой организации	Амортизация не начисляется	Подлежит амортизации	
Основные средства, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются: - земельные участки; - объекты природопользования; - музейные предметы и музейные коллекции	Амортизация не начисляется	Не подлежит амортизации (абз. 2 п. 28 ФСБУ 6/2020)	
Используемые для реализации законодательства РФ 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	Амортизация не начисляется	Не подлежит амортизации (абз. 4 п. 28 ФСБУ 6/2020)	



Иные категории	ПБУ 5/01	ФСБУ 6/2020	Примечание
Понятие элементы амортизации	отсутствует	При признании объекта основных средств в бухгалтерском учете определяются элементы амортизации (п. 37 ФСБУ 6/2020): 1) срок полезного использования; 2) ликвидационная стоимость; 3) способ начисления амортизации	
Простой или временное прекращения использования ОС	начисление амортизации приостанавливалось	Начисление амортизации не приостанавливается, 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. (абз. 1 п. 30 ФСБУ 6/2020)
Ликвидационной стоимостью объекта основных средств	отсутствует	Величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие (абз. 2 п. 30 ФСБУ 6/2020).	Устанавливает организация в приказе о вводе в эксплуатацию. Это расчетная величина, которую сотрудники организации определяют субъективно на основании собственного опыта.
Момент начала и прекращения начисления амортизации	Начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта в бухгалтерском учете, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта с бух.учета	В соответствии с п. 33 ФСБУ 6/2020 начисление амортизации начинается с даты признания объекта в бухгалтерском учете и прекращается с момента его списания с бухгалтерского учета.	Вместе с тем, ФСБУ 6/2020 предусматривает, что подход к определению момента начала и прекращения начисления амортизации, предусмотренный ПБУ 6/01, является также допустимым по решению организации в период действия ФСБУ 6/2020 (п. 33 ФСБУ 6/2020, Инф. сообщение МФ РФ от 03.11.2020 N ИС-учет-29).
Ежемесячные амортизационные отчисления	Ежемесячные амортизационные отчисления составляют 1/12 годовой суммы (п. 19 ПБУ 6/01)	Сумму амортизации определяют за отчетный период (п. 32 ФСБУ 6/2020) Таким образом ФСБУ 6/2020 не устанавливает требования о ежемесячном начислении амортизации.	Организация может самостоятельно установить периодичность начисления амортизации по объектам ОС, закрепив это в учетной политике.
База для начисления амортизации	Первоначальная или восстановительная стоимость. ПБУ 6/01 предписывает начислять амортизацию до полного погашения стоимости основного средства (п.п. 21, 22 ПБУ 6/01).	Разница между балансовой и ликвидационной стоимостью. 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 (п. 32 ФСБУ 6/2020).	

**Способ амортизации**

линейный	Применяется	Применяется (абз. 2 п. 35 ФСБУ 6/2020);	
уменьшаемого остатка	соответствии с ПБУ 6/01 годовая сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента, установленного организацией в размере не выше 3.	Организация самостоятельно определяет формулу расчета суммы амортизации за отчетный период. При этом формула должна обеспечивать систематическое уменьшение этой суммы по мере истечения срока полезного использования этого объекта (абз. 3 п. 35 ФСБУ 6/2020).	Применяют к основным средствам, срок полезного использования которых определяют периодом, в течение которого использование основных средств будет приносить экономические выгоды организации (п. 35 ФСБУ 6/2020)
списания по сумме числа лет срока полезного использования	Применяется	Не применяется	
пропорционально количеству продукции	Применяется	исходя из количества продукции, объема работ в натуральном выражении, которое организация ожидает получить от использования объекта основных средств (п. 36 ФСБУ 6/2020)	ФСБУ 6/2020 вводит запрет определять сумму амортизации за отчетный период на основе величины поступлений (выручки или иного аналогичного показателя) от продажи продукции (работ, услуг) производимой (выполняемых, оказываемых) с использованием данного основного средства (абз. 3 п. 36 ФСБУ 6/2020).
Проверка на обесценение	Требование отсутствует	Элементы амортизации объекта основных средств 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 (абзац второй п. 37 ФСБУ 6/2020).
Определение суммы амортизации	ПБУ 6/01 предписывало начислять амортизацию до полного погашения стоимости основного средства	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 (п. 32 ФСБУ 6/2020)	
Проверка на обесценение	Не предусматривалось	38. Организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 "Обесценение активов"	



Ликвидационная стоимость равна нулю

п.31 а

- не ожидаются поступления от выбытия объекта основных средств (в том числе от продажи материальных ценностей, остающихся от его выбытия) в конце срока полезного использования;

П.31б

- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не является существенной;

П.31 в

- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не может быть определена;



Основные средства с нулевой балансовой стоимостью

Вопрос: Учет основных средств с нулевой балансовой стоимостью, эксплуатация которых продолжается, при переходе на ФСБУ 6/2020

На 01.01.2022 у Общества имеются основные средства с нулевой остаточной стоимостью. Данные основные средства находятся в эксплуатации.

Предполагаемый срок использования - 24 месяца от даты 01.01.2022.

Должно ли Общество пересчитать срок амортизации по ФСБУ 6/2020 на 01.01.2022 за счет чистой прибыли (счет 84) и определить ликвидационную стоимость?

В соответствии с п. 48 ФСБУ 6/2020 последствия изменения учетной политики организации в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 отражаются ретроспективно - т.е. так, как если бы новый Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни (с даты приобретения основных средств, например).

Либо организация может не пересчитывать связанные с основными средствами сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, произведя единовременную корректировку балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) (п. 49 ФСБУ 6/2020, информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

В любом случае переход на новый стандарт требует проведения анализа состава основных средств (далее - ОС) на предмет:

- отвечают ли они требованиям признания актива в составе ОС (пп. 4 и 5 ФСБУ 6/2020);

- если да, то отвечают ли их первоначальная стоимость и срок полезного использования требованиям нового стандарта (п. 12 ФСБУ 6/2020);

- после этого сумма амортизации пересчитывается в соответствии с новыми данными, в т.ч. с учетом ликвидационной стоимости (пп. 30-32 ФСБУ 6/2020).

- Независимо от выбранного способа последствий изменения учетной политики в связи с применением ФСБУ 6/2020 на дату начала применения ФСБУ 6/2020 для основных средств с нулевой остаточной стоимостью должна быть пересмотрена их балансовая стоимость (с соблюдением принципа рациональности)*(1).

После пересмотра она должна быть больше нуля, поскольку для таких ОС должен быть пересмотрен (увеличен) оставшийся срок полезного использования, поскольку основное средство **продолжает эксплуатироваться и приносить экономические выгоды.**

Разница между амортизацией, определенной по новым правилам, и амортизацией, учтенной ранее, списывается на нераспределенную прибыль (п. 50 ФСБУ 6/2020).

Фактически должна быть увеличена нераспределенная прибыль на сумму амортизации, которая ранее начислялась (отражалась в расходах) быстрее из-за определения СПИ, который был установлен при вводе ОС в эксплуатацию в виде более короткого периода по сравнению с реальным сроком эксплуатации ОС. И в дальнейшем в течение оставшегося нового СПИ (т.е. в периодах, когда объект ОС приносит экономические выгоды (эксплуатируется)) будут признаны расходы, равные в совокупности сумме амортизации, отраженной на счете 84 в периоде перехода на ФСБУ 6/2020.



Амортизация малоценки

Если организация решила отступить от правил ФСБУ 6/2020 и учитывать малоценные основные средства как групповой объект, то их амортизируют не по отдельности, а как группу. **РАЦИОНАЛЬНОСТЬ**

Капитальные вложения в группу могут охватывать все объекты целиком, в этом случае начисление амортизации на группу не вызовет сложностей. Но если капитальные вложения в отдельные объекты осуществляются в разное время, то возникает вопрос об учете таких вложений и выбытий при начислении амортизации.

ООО «НРБУ "БМЦ"» в решениях 3 и 4 Рекомендации Р-125/2021-КпР «Групповая единица учета основных средств» рекомендует следующий порядок.

Определите единую норму амортизации в процентах от суммарной балансовой стоимости объектов групповой единицы учета – средневзвешенной за период начисления амортизации. Норму определите исходя из элементов амортизации по объектам в составе группы и проверяйте так же, как и все элементы амортизации.

Начисляйте амортизацию на общую стоимость группы. В этом случае при изменении стоимости в течение отчетного периода начислить амортизацию как процент от средневзвешенной стоимости группы не составит труда. Начисленная таким образом амортизация по групповой единице учета не будет отличаться или будет несущественно отличаться от суммарной амортизации всех входящих в эту единицу объектов, как если бы она начислялась по каждому объекту в отдельности.

При выбытии отдельных объектов из состава групповой единицы учета определите расчетным путем по факту выбытия их первоначальную стоимость и накопленную амортизацию. В случае планового выбытия разница между первоначальной стоимостью и накопленной амортизацией должна быть равна фактической ликвидационной стоимости выбывающего объекта, а при ее отсутствии – нулю.

Пример

Пример расчета нормы амортизации для группы малоценных объектов

ООО эксплуатирует парк офисных компьютеров – 1000 единиц. По данным IT-службы, средняя сменяемость компьютеров – один раз в три года – 36 месяцев. Этот срок установлен как срок полезного использования.

Норму амортизации бухгалтер рассчитал равной 2,78 процента ($1 : 36 \text{ мес.} \times 100\%$). Ежемесячную сумму определяют по норме относительно балансовой стоимости группы на конец месяца.



Тестирование на обесценение.

**Важные
изменения**



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.



В бухгалтерском учете суммы накопленной амортизации и обесценения по объекту основных средств отражаются отдельно от первоначальной стоимости этого объекта и не изменяют ее



Разница между обесценением и переоценкой

Переоценка призвана показать нереализованный потенциал основного средства в форме его рыночной стоимости, который будет реализован, только если организация решит изменить назначение актива.
Например, продать или сдать в аренду

Обесценение показывает уже свершившуюся потерю способности объекта приносить экономические выгоды.
При переоценке меняется первоначальная стоимость основного средства, при обесценении – нет.

Обесценение признается в бухгалтерской записи

Если ранее не переоценивали ОС

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 02 субсчет «Обесценение» – учтено обесценение основного средства. А также в расходах в отчете о фин. результатах. Убыток от обесценения непереоцененного актива признается в составе прибыли или убытка

Если ранее вы переоценивали ОС

Убыток от обесценения признавайте в составе прочего совокупного дохода. Но лишь в сумме, в которой он не превышает величину прироста стоимости от переоценки этого актива. Такой убыток от обесценения переоцененного актива уменьшает сумму прироста стоимости от переоценки этого актива. То есть сумму прежней дооценки, отраженной по кредиту счета 83, нужно уменьшить на убыток от обесценения: ДЕБЕТ 83 КРЕДИТ 02 субсчет «Обесценение» – уменьшена сумма дооценки основного средства.

После признания убытка от обесценения актива в следующие периоды придется корректировать амортизационные отчисления. Это нужно, чтобы равномерно списать пересмотренную балансовую стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости в течение оставшегося срока полезного использования. При этом отложенные налоговые активы и обязательства определяйте в соответствии с МСФО (IAS) 12 путем сравнения пересмотренной балансовой стоимости актива с его налоговой стоимостью. Если оценочная сумма убытка от обесценения больше балансовой стоимости актива, обязательство нужно признать, только если это требует другой стандарт. Накопленное обесценение вместе с накопленной амортизацией вычитите из первоначальной стоимости основного средства. Полученная сумма – балансовая стоимость объекта, которую вы отразите в балансе. Затраты на демонтаж, утилизацию объекта и восстановление окружающей среды признаются расходами периода, к которому они относятся. Исключение – случаи, когда под них был сформирован резерв.



СПИСАНИЕ **Нет экономической выгода**

а) прекращением использования этого объекта вследствие его физического или морального износа при отсутствии перспектив продажи или возобновления использования;

б) передачей этого объекта другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, передачей в неоперационную (финансовую) аренду, передачей в некоммерческую организацию;

в) физическим выбытием этого объекта в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями;

г) истечением нормативно допустимых сроков или других предельных параметров эксплуатации этого объекта, в результате чего его использование организацией становится невозможным;





Элементы учетной политики

Совокупность объектов, информация о которых не способна повлиять на экономические решения пользователей бухгалтерской отчетности (несущественные ОС)

лимита стоимости для совокупности несущественных ОС

Основание: пункт 5
ФСБУ 6/2020.

Что относится несущественным
ОС

1. в денежной сумме
2. в процентах от денежной величины релевантных показателей



Группировка и классификация ОС

Классификация основных средств

Основание: пункт 11
ФСБУ 6/2020

А) по видам (например, недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь);

Б) по группам - совокупность объектов ОС одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования (например, производственные здания, офисные помещения, офисная техника и т.п.).

уровень существенности

по стоимости и СПИ для признания частей одного объекта самостоятельными объектами ОС

уровень существенности

затрат на проведение ремонта, техническое обслуживание и т.п. (с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла) для признания их самостоятельными объектами ОС.



Оценка

способ оценки объектов по группам ОС

Основание: пункты 13 и 14 ФСБУ 6/2020
*1 по первоначальной
2 переоцененной стоимости)*

периодичность переоценки для групп ОС, отличных от инвестиционной недвижимости.

Не реже 1 раза в год

способ переоценки для групп ОС, отличных от инвестиционной недвижимости.

Предусмотрено два способа переоценки ОС, отличных от инвестиционной недвижимости:

1. пересчет первоначальной стоимости и накопленной амортизации так, чтобы балансовая стоимость объекта ОС после переоценки равнялась его справедливой стоимости (пропорциональный пересчет) (например, при дооценке Д01 К83, Д83 К02);

2. уменьшение первоначальной стоимости объекта ОС на сумму накопленной амортизации и пересчет полученной суммы до справедливой стоимости этого объекта основных средств (способ обнуления амортизации) (Д02 К01, затем при дооценке Д01 К83).

Для переоценки основных средств, входящих в одну группу, должен применяться один способ проведения переоценки.

1. одновременно при списании объекта, по которому накоплена дооценка;
2. по мере начисления амортизации по объекту. Размер списываемой дооценки – это положительная разница между величиной амортизации с учетом последней переоценки и суммой амортизации за этот же период без учета переоценок.

Способ списания накопленной на счете 83 дооценки



период начисления
амортизации по ОС

Основание: пункт 33
ФСБУ 6/2020

Амортизация

даты начала и прекращения

1. По ОС, СПИ которых определяется периодом, в течение которого их использование будет приносить экономические выгоды:

А) Линейный способ.

Сумма амортизации (АМ) за отчетный период определяется как отношение разности между балансовой (БС) и ликвидационной стоимостью (ЛС) объекта основных средств к величине оставшегося срока полезного использования (СПИ_{ост}) данного объекта. $АМ = (БС - ЛС) / СПИ_{ост}$

способ начисления амортизации
по каждой группе ОС

Б) Способ уменьшаемого остатка.
Организация самостоятельно определяет формулу расчета суммы амортизации.
2. По ОС, СПИ которых определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования объекта применяется способ пропорционально количеству продукции (объему работ в натуральном выражении).

При любом способе ликвидационная стоимость не подлежит амортизации (п. 32 ФСБУ 6/2020).

порядок определения
несущественности
ликвидационной стоимости



Обесценение

**признаки обесценения
периодичность проверки на
обесценение**

-

как минимум ежегодно

Положение УП при наличии права применения упрощенных способов учета:

**применение/неприменение
упрощенных способов учета
ОС.**

Такие организации могут:

- не применять порядок корректировки первоначальной стоимости ОС в связи с изменением величины оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации этого объекта и восстановлению окружающей среды;
- отказаться от проверки ОС на обесценение, т.е. оценивать ОС по балансовой стоимости на отчетную дату;
- раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию об ОС в ограниченном объеме;
- начать применение ФСБУ

6/2020 перспективно.



Переход

1. **Ретроспективный** (как если бы стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни).

способ отражения
изменений в УП в
связи с началом
применения ФСБУ
6/2020

Основание: пункт 49
ФСБУ 6/2020

2. **Альтернативный (ограниченная ретроспектива).**
При применении этого способа допускается **не пересчитывать сравнительные показатели** бухгалтерской отчетности в связи с переходом на применение ФСБУ 6/2020, а провести **единовременную корректировку балансовой стоимости ОС на 01 января 2022 г. (31 декабря 2021 г.)**
Выбранный способ необходимо **раскрыть в бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год.**



До перехода на новый стандарт потребуется выполнить несколько действий:

1. Провести инвентаризацию объектов ОС и прочих активов, которые в соответствии с ФСБУ 6 могли бы быть отнесены к ОС;
2. Установить лимит стоимости основных средств — по данному критерию будет происходить последующее отнесение активов к отдельному объекту или группе ОС;
3. Определить ликвидационную стоимость объектов ОС, числящихся на балансе предприятия;
4. Отрегулировать правила последующего учета, т. е. как будут далее учитываться ОС — по первоначальной или переоцененной стоимости.

Законодатели предусмотрели несколько вариантов перехода.

Перспективный способ

- доступен только тем субъектам, которые имеют право на ведение учета упрощенным способом и составление отчетности в упрощенном виде, т. е., по сути, только малым предприятиям (п. 51 ФСБУ 6/2020). Заключается перспективный вариант в том, что можно не пересчитывать показатели учета и отчетности до даты перехода на ФСБУ 6/2020, а стандарт применять к тем фактам жизнедеятельности предприятия, которые возникли после даты перехода. При перспективном способе записи в учете затронут лишь амортизацию объектов ОС: Дт 84 Кт 02 — увеличение амортизации при переходе; Дт 02 Кт 84 — уменьшение амортизации.

Полный ретроспективный способ

- Это способ, при котором все учетные записи корректируются таким образом, как будто стандарт применялся с самого начала возникновения фактов хозяйственной деятельности. Способ сводится к полному пересчету показателей баланса и отчета о финрезультатах за предшествующие периоды. В проводках будет фигурировать счет 84, с помощью которого будет корректироваться балансовая стоимость основных средств и накопленная амортизация по имеющимся объектам.

Упрощенный ретроспективный способ

- Заключается в пересчете балансовой стоимости основных средств на дату перехода (п. 49 ФСБУ 6/2020). То есть если организация переходит на стандарт с 1 января 2022 года, то все корректирующие записи она сделает 31 декабря 2021 года. 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. Разницу придется пояснить.



Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

Расширен перечень информации об основных средствах, раскрываемой в бухгалтерской отчетности с учетом ее существенности. Раскрытию подлежат:

- балансовая стоимость инвестиционной недвижимости на начало и конец отчетного периода;
- результат от выбытия основных средств за отчетный период;
- результат переоценки основных средств, включенный в доходы или расходы отчетного периода, 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;
- иная предусмотренная МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов" информация об обесценении в;
- 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, 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 (ранее - только о сроках полезного использования и способах начисления амортизации);
- признанная доходом в составе прибыли (убытка) сумма возмещения убытков, связанных с обесценением или утратой объектов основных средств, предоставленного организации другими лицами (п. 45 ФСБУ 6/2020).