

Федеральные стандарты бухгалтерского учета: учитываем запасы и основные средства по новым правилам



Открытая лекция эксперта компании «КонсультантПлюс»,
выпускницы ККИ РУК-2020 **Юлии Райнер**

ФСБУ и их место в системе бухгалтерского учета

- **Стандарт бухгалтерского учета** – это документ, который устанавливает минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы его ведения (п. 3 ст. 3 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ).
- Выделяют следующие виды учетных стандартов (ч. 1 ст. 21 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ):
 - федеральные стандарты бухгалтерского учета;
 - отраслевые стандарты бухгалтерского учета;
 - стандарты учета, установленные самой организацией.
- При этом федеральные стандарты бухучета и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено такими стандартами (ч. 2 ст. 21 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ).
- Отличие отраслевых стандартов бухучета от федеральных в том, что отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.





Федеральные бухгалтерские стандарты применяются независимо от вида экономической деятельности и устанавливают, в частности ([ч. 3 ст. 21 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ](#)): определения и признаки [объектов бухгалтерского учета](#), порядок их классификации, условия принятия их к бухучету и списания, допустимые способы оценки учетных объектов, требования к учетной политике, план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, состав, содержание и порядок формирования бухгалтерской отчетности, а также упрощенные способы ведения бухучета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность.

Порядок разработки и утверждения федеральных стандартов Министерством финансов РФ предусмотрен [ст. 27 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ](#). Так создается новая система российского бухгалтерского учета коммерческих организаций, необходимая для формирования реалистичной учетной и отчетной информации предприятий негосударственного сектора.



**Федеральный
стандарт
бухгалтерского
учета 5/2019
«Запасы»**

Знакомимся с ФСБУ 5/2019

- Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 5/2019 «Запасы» утвержден Приказом Минфина от 15.11.2019 №180н, который был опубликован 26 марта 2020. Он применяется с отчетности за 2021 год или досрочно по желанию организации. ФСБУ 5/2019 с 2021 г. применяют все организации, кроме ([п. 2 ФСБУ 5/2019](#)):
 - бюджетных;
 - микропредприятий. Хотя если микропредприятие не вправе применять упрощенные способы ведения бухучета (в том числе не вправе составлять упрощенную бухгалтерскую отчетность), то оно ведет учет по ФСБУ 5/2019 в общем порядке.
- Микропредприятия, которые ведут бухучет в упрощенном порядке, все затраты, которые, по идее, должны включаться в стоимость запасов, могут признавать расходом периода, в котором они понесены.
- Еще одно послабление, которое вводит ФСБУ 5/2019, – любая организация может признавать расходом текущего периода стоимость запасов, предназначенных для управленческих нужд ([п. 2 ФСБУ 5/2019](#)).



Сравнение положений ПБУ 5/01 и ФСБУ 5/2019 показывает, что произошло довольно много изменений. Вот основные из них:

- активы в виде запасов по ФСБУ 5/2019 – это активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев. То есть спецодежда со сроком носки более года, которую ранее можно было отражать как запасы, теперь однозначно не запасы. Аналогично малоценные основные средства (стоимостью менее 40 000 руб. или иного лимита, установленного самой организацией) больше нельзя отражать как запасы ([п. 3 ФСБУ 5/2019](#));

- действие ФСБУ 5/2019 распространяется теперь и на незавершенное производство. Более того, установлены общие правила формирования фактической себестоимости НЗП ([п. 3 ФСБУ 5/2019](#)). В частности, отменена оценка незавершенного производства по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов ([п. 9, 27 ФСБУ 5/2019](#));

- после того, как запасы приняты к учету, разрешено изменить единицы учета запасов ([п. 6 ФСБУ 5/2019](#));

- если запасы приобретены в рассрочку и эта рассрочка свыше 12 месяцев, то часть затрат на приобретение запасов надо учесть как проценты по займу ([п. 13 ФСБУ 5/2019](#));

- в себестоимость запасов больше нельзя включать сверхнормативный расход сырья, потери от брака и простоев ([п. 26 ФСБУ 5/2019](#));





- определен порядок определения фактической себестоимости запасов, приобретенных по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами (например, мены), полученных безвозмездно, остающихся от выбытия внеоборотных активов или извлекаемых в процессе ремонта, модернизации внеоборотных активов ([п. 14, 15, 16 ФСБУ 5/2019](#));

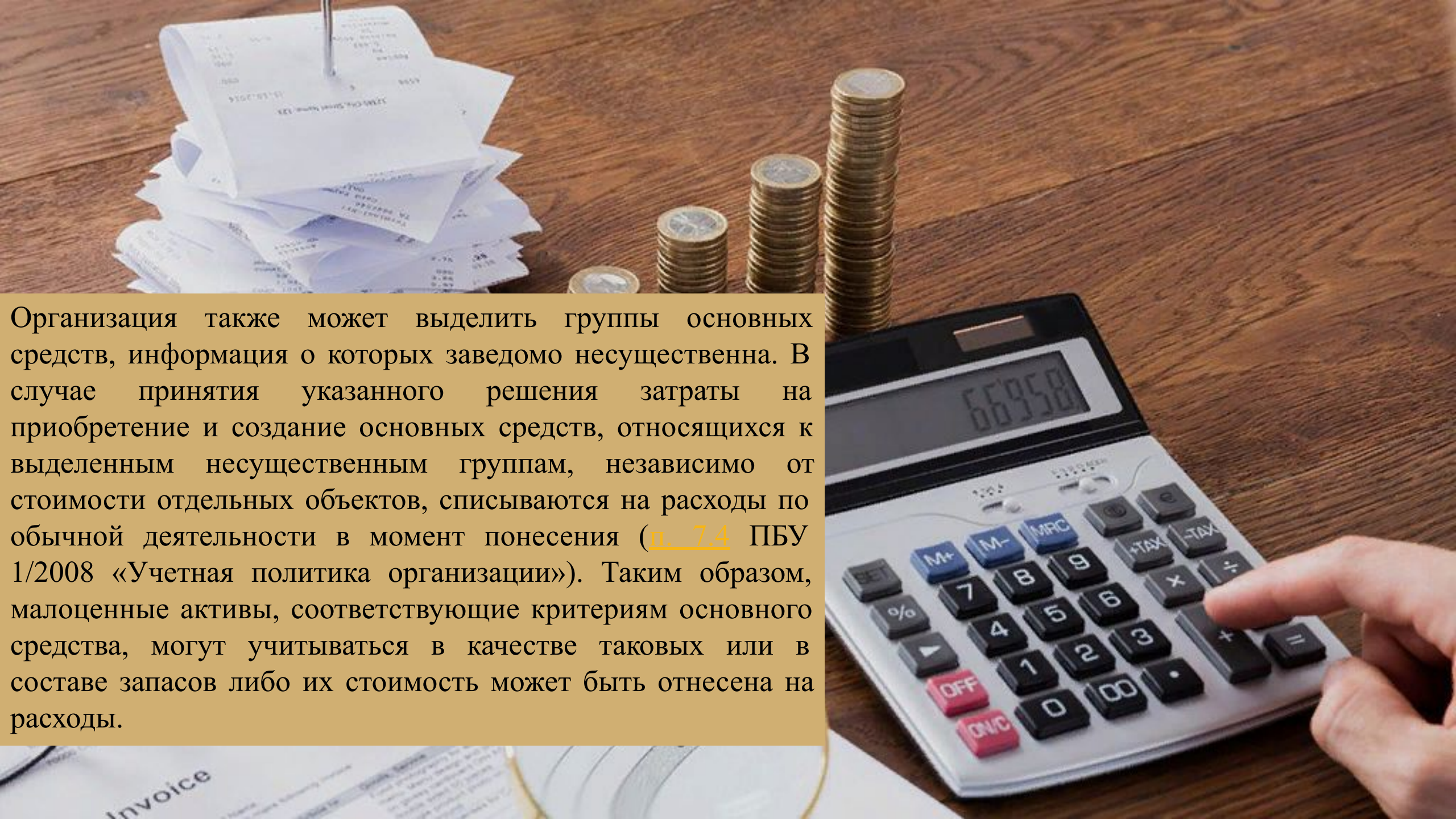
- изменен порядок оценки запасов после признания. Так, резерв под обесценение запасов создается исходя из чистой стоимости продажи. Она рассчитывается как рыночная стоимость за минусом расходов на продажу. А при продаже обесцененных запасов резерв восстанавливается не как раньше, а следующей проводкой: дебет счета 14 – кредит счета 90 (в некоторых случаях – 91.2) ([п. 30, 31 ФСБУ 5/2019](#)). Кстати, ФСБУ 5/2019 в принципе не приводит образцы каких-либо проводок. Все отдано «на откуп» самим организациям. Стандарт устанавливает лишь принципы учета;

- если организация не ожидает поступления экономических выгод от потребления запасов, то запасы следует списать ([п. 41 ФСБУ 5/2019](#)).

Как и прежде, если стандарт позволяет выбрать способ учета в той или иной ситуации, то этот способ надо закрепить в учетной политике. В частности, в учетной политике на 2021 г. надо было выбрать допустимые способы учета материально-производственных запасов, а также утвердить самостоятельно разработанные варианты учета, которые ФСБУ жестко не регулирует.

Как учитывать «малоценные» основные средства?

- Как известно, актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия (п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утв. Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н):
 - а) 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;
 - б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
 - в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
 - г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.
- Абзацем 4 п. 5 ПБУ 6/01 предусмотрено, что активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в п. 4 настоящего Положения, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. По мнению Минфина России, **активы со сроком использования более 12 месяцев и стоимостью в пределах установленного лимита (но не более 40 000 руб.), в отношении которых соблюдаются условия п. 4 ПБУ 6/01 для принятия их к учету в качестве ОС, могут, как и ранее, отражаться в составе МПЗ, требования к формированию в бухгалтерском учете информации о которых установлены ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденным Приказом Минфина России от 15.11.2019 N 180н (Письма Минфина России от 02.03.2021 N 07-01-09/14384, от 05.03.2021 N 07-01-09/15786)**



Организация также может выделить группы основных средств, информация о которых заведомо несущественна. В случае принятия указанного решения затраты на приобретение и создание основных средств, относящихся к выделенным несущественным группам, независимо от стоимости отдельных объектов, списываются на расходы по обычной деятельности в момент понесения ([п. 7.4](#) ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»). Таким образом, малоценные активы, соответствующие критериям основного средства, могут учитываться в качестве таковых или в составе запасов либо их стоимость может быть отнесена на расходы.

Пример №1. Учет актива стоимостью до 40 000 рублей, но выше стоимостного лимита, установленного организацией.

- Организация приобрела электронный прибор стоимостью 42 000 руб., в том числе НДС (20%) 7 000 руб. В учетной политике установлен лимит отнесения объектов к основным средствам в размере 30 000 руб. Стоимость объекта без НДС составляет 35 000 руб., что превышает установленный лимит. Организация классифицирует объект как основное средство со сроком полезного использования 35 месяцев. В учете производятся следующие записи ([Инструкция](#), утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н):

Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Содержание операции	Документ-основание
60	51	42 000	Перечислены деньги поставщику	Платежное поручение
08	60	35 000	Оприходован объект	Накладная поставщика
19	60	7 000	Учтен «входной» НДС	Счет-фактура
68/НДС	19	7 000	НДС принят к вычету	Счет-фактура
01	08	35 000	Оприходован объект ОС	Акт ввода в эксплуатацию
20 (25, 26, 29, 44)	02	1 000	Начислена ежемесячная амортизация	Расчет закрытия периода



Пример №2. Учет основного средства стоимостью менее 40 000 рублей и менее установленного организацией стоимостного лимита.

- Организация приобрела промышленный вентилятор стоимостью 30 000 руб., в том числе НДС (20%) 5 000 руб. В соответствии с учетной политикой лимит отнесения объектов к основным средствам - 35 000 руб. Организация рассчитывает использовать вентилятор в течение длительного периода времени (более одного года).
- Стоимость вентилятора без НДС составит 25 000 руб., что менее установленного лимита. Организация учитывает объект в составе запасов. В учете производятся следующие записи ([Инструкция](#), утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н):

Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Содержание операции	Документ-основание
60	51	30 000	Перечислена оплата поставщику	Платежное поручение
10	60	25 000	Учен вентилятор	Накладная поставщика
19	60	5 000	Учен "входной" НДС	Счет-фактура
68/НДС	19	5 000	НДС принят к вычету	Счет-фактура
25, 26	10	25 000	Стоимость вентилятора отнесена на расходы	Требование-накладная
012		25 000	Вентилятор отражен за балансом	Бухгалтерская справка

Пример №3. Учет основного средства, относящегося к группе, информация о которой заведомо несущественна.

- Воспользуемся условиями предыдущего примера. Стоимость указанного актива организация отнесет на расходы. В учете производятся следующие записи ([Инструкция](#), утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н):

Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Содержание операции	Документ-основание
60	51	30 000	Перечислена оплата поставщику	Платежное поручение
25, 26	60	25 000	Учтена стоимость вентилятора	Накладная поставщика
19	60	5 000	Учтен "входной" НДС	Счет-фактура
68/НДС	19	5 000	НДС принят к вычету	Счет-фактура
012		25 000	Вентилятор отражен за балансом	Бухгалтерская справка



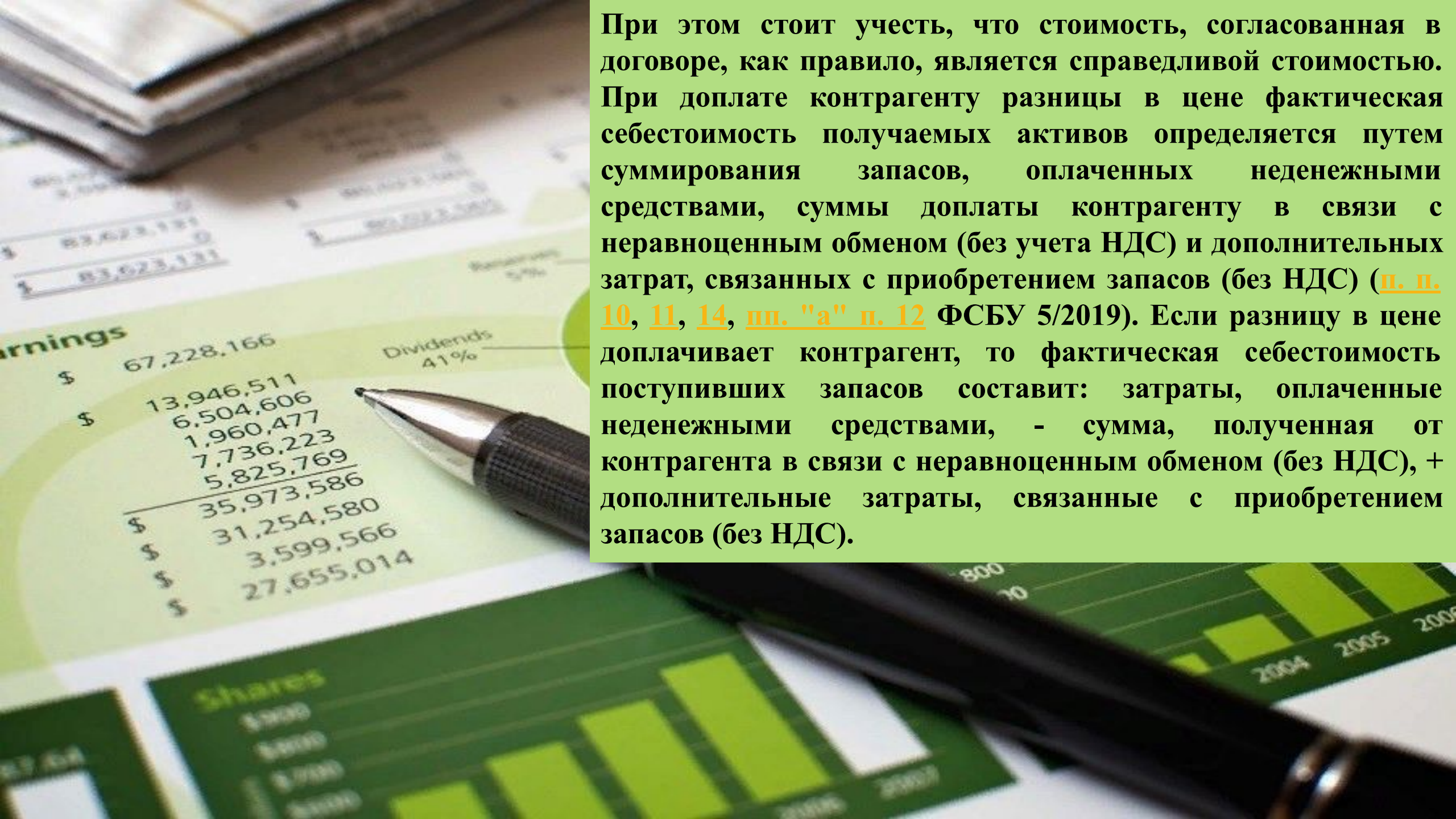


Следует отметить, что по [ФСБУ 6/2020](#) «Основные средства» организация сможет принять решение не применять этот Стандарт в отношении активов стоимостью менее лимита, установленного ею с учетом существенности информации о таких активах. При этом затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены. Организация должна обеспечить надлежащий контроль наличия и движения таких активов. Указанное решение раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием установленного лимита стоимости ([п. 5](#) [ФСБУ 6/2020](#), Информационное [сообщение](#) Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

Как принять к учету запасы, приобретенные на условиях оплаты неденежными средствами?

- При признании в бухгалтерском учете запасы, приобретенные по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, в общем случае оценивают по фактической себестоимости, сформированной исходя из справедливой стоимости передаваемого имущества (имущественных прав, работ, услуг) и дополнительных затрат, связанных с их приобретением и доставкой.
- При этом величину затрат, оплаченных неденежными средствами, определяют в сумме ([п. 14](#) ФСБУ 5/2019):
 - - справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг;
 - - справедливой стоимости полученных активов, если справедливую стоимость передаваемых активов (работ, услуг), определить невозможно;
 - - балансовой стоимости передаваемых активов (фактических затрат, понесенных на выполнение работ, оказание услуг) при невозможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг, а также приобретаемых запасов.





При этом стоит учесть, что стоимость, согласованная в договоре, как правило, является справедливой стоимостью. При доплате контрагенту разницы в цене фактическая себестоимость получаемых активов определяется путем суммирования запасов, оплаченных неденежными средствами, суммы доплаты контрагенту в связи с неравноценным обменом (без учета НДС) и дополнительных затрат, связанных с приобретением запасов (без НДС) (п. п. 10, 11, 14, пп. "а" п. 12 ФСБУ 5/2019). Если разницу в цене доплачивает контрагент, то фактическая себестоимость поступивших запасов составит: затраты, оплаченные неденежными средствами, - сумма, полученная от контрагента в связи с неравноценным обменом (без НДС), + дополнительные затраты, связанные с приобретением запасов (без НДС).

- Запасы, приобретаемые по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, принимаются к бухгалтерскому учету в обычном порядке на дату выполнения двух условий (п. 5 ФСБУ 5/2019):
 - - затраты, понесенные в связи с приобретением запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод. Обычно выполнение этого условия связано с переходом права собственности на запасы;
 - - определена величина понесенных затрат.
- Кроме того, если организация первой передает имущество (имущественные права, работы, услуги) контрагенту, то она имеет право на вычет НДС с аванса, уплаченного в неденежной форме. Тогда при получении запасов НДС с аванса (предоплаты) в неденежной форме, принятый ранее к вычету, потребуется восстановить.



Пример №1. Бухгалтерский учет при получении материалов в обмен на готовую продукцию с доплатой контрагенту.

- Организация заключила договор мены, по которому она передает 25 единиц готовой продукции фактической себестоимостью 250 000 руб. Справедливая стоимость продукции - 400 000 руб. (в договоре она оценена в 480 000 руб. с учетом НДС 80 000 руб.). В обмен компания получает 1 000 единиц производственного сырья стоимостью 600 000 руб. (в том числе НДС 100 000 руб.) и доплачивает контрагенту 120 000 руб., в том числе НДС 20 000 руб. Передача продукции происходит в момент получения сырья от контрагента. В учете организации сделаны следующие записи:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Принято к учету сырье, полученное по договору мены (400 000 + 120 000 - 20 000)	<u>10</u>	<u>60</u>	500 000
Отражен "входной" НДС, предъявленный контрагентом	<u>19</u>	<u>60</u>	100 000
Принят к вычету НДС, предъявленный контрагентом	<u>68</u>	<u>19</u>	100 000
Признана выручка от продажи готовой продукции	<u>62</u>	<u>90-1</u>	480 000
Начислен НДС с выручки от реализации (480 000 / 120 x 20)	<u>90-3</u>	<u>68</u>	80 000
Списана себестоимость переданной готовой продукции	<u>90-2</u>	<u>43</u>	250 000
Отражено закрытие неденежных расчетов	<u>60</u>	<u>62</u>	480 000
На дату перечисления доплаты за сырье			
Перечислена контрагенту доплата по договору мены	<u>60</u>	<u>51</u>	120 000

Пример №2. Бухгалтерский учет поступления товаров и доплаты от контрагента в обмен на оказание услуг.

- Организация заключила договор, по которому она оказывает услуги, договорная стоимость которых 720 000 руб. (в том числе НДС 120 000 руб.), справедливая стоимость - 600 000 руб., фактическая себестоимость - 500 000 руб. От контрагента компания получает в оплату товар, предназначенный для дальнейшей перепродажи, а также доплату в размере 180 000 руб. (в том числе НДС 30 000 руб.). Товары и доплата получены организацией спустя 10 рабочих дней с даты оказания услуг. В учете организации сделаны следующие записи:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
На дату оказания услуг			
Признана выручка от оказания услуг	<u>62</u>	<u>90-1</u>	720 000
Начислен НДС со стоимости оказанных услуг	<u>90-3</u>	<u>68</u>	120 000
Списана себестоимость оказанных услуг	<u>90-2</u>	<u>20</u>	500 000
Принят к вычету НДС с аванса, выплаченного в неденежной форме ($(720\,000 - 180\,000) \times 20 / 120$)	<u>68</u>	<u>76-НДС</u>	90 000
На дату получения товаров и доплаты			
Приняты к учету товары, полученные по договору мены ($600\,000 - (180\,000 - 30\,000)$)	<u>41</u>	<u>60</u>	450 000
Отражен "входной" НДС, предъявленный контрагентом ($450\,000 \times 20\%$)	<u>19</u>	<u>60</u>	90 000
Принят к вычету НДС, предъявленный контрагентом	<u>68</u>	<u>19</u>	90 000
Восстановлен НДС, ранее принятый к вычету с аванса	<u>76-НДС</u>	<u>68</u>	90 000
Отражено закрытие неденежных расчетов ($450\,000 + 90\,000$)	<u>60</u>	<u>62</u>	540 000
Получена от контрагента доплата по договору	<u>51</u>	<u>62</u>	180 000

Как отразить в учете поступление запасов, полученных безвозмездно?

- Бухгалтерский учет при безвозмездном получении запасов зависит от того, кто передал их организации - акционер (участник) или иное лицо. Так, если **акционер (участник)** внес вклад в имущество общества или передал запасы безвозмездно, то, по сути, это является дополнительной инвестицией в организацию, которая не признается доходом (п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации», Приложение к Письму Минфина России от 28.12.2016 N 07-04-09/78875). В этом случае поступление запасов отражается по дебету счета учета запасов в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал» (Письма Минфина России от 28.10.2013 N 03-03-06/1/45463, от 29.01.2008 N 07-05-06/18). В этом случае основные бухгалтерские записи при принятии к учету запасов, полученных безвозмездно, такие:

Содержание операции	Дебет	Кредит
Приняты к учету запасы по справедливой стоимости	<u>10</u> <u>(41)</u>	<u>83</u>
Понесены дополнительные затраты, возникшие в связи с получением запасов	<u>10</u> <u>(41,</u> <u>44)</u>	<u>60</u> <u>(76</u> и др.)
Отражен НДС с суммы дополнительных затрат	<u>19</u>	<u>60</u> <u>(76)</u>
НДС с суммы дополнительных затрат принят к вычету	<u>68</u>	<u>19</u>
Оплачены дополнительные затраты	<u>60</u> <u>(76)</u>	<u>51</u>



Принимая к учету запасы, безвозмездно полученные не от акционеров (участников), необходимо отразить их по дебету счета 10 «Материалы» (или 41 «Товары») и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98.2 «Безвозмездные поступления». Если в связи с таким поступлением запасов имеются дополнительные затраты, их следует отразить в том же порядке, что и в случае приобретения запасов за плату.

Относительно налогового учета учтите следующее: если стоимость материально-производственных запасов, полученных безвозмездно, включена во внереализационный доход, то стоимость МПЗ можно учесть в расходах для целей налогообложения прибыли (п. 2 ст. 254, п. 2 ст. 272 НК РФ).



Как принять к учету материалы, оставшиеся от выбытия основных средств?

- Материальные ценности, получаемые в результате выбытия основных средств (ОС), учитываются как запасы, если организация планирует их потребить или продать в рамках своего обычного операционного цикла. При признании в бухгалтерском учете они оцениваются по фактической себестоимости, в которую включается наименьшая из величин:
 - - стоимость, по которой организация учитывает аналогичные запасы;
 - - сумма остаточной стоимости списываемого объекта ОС и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объекта, извлечением ценностей и приведением их в состояние, пригодное для использования.
- Материальные ценности, оставшиеся от выбытия ОС, принимайте к бухгалтерскому учету в качестве запасов **на дату выполнения двух условий** (п. 5 ФСБУ 5/2019):
 - - затраты, понесенные в связи с формированием запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод;
 - - определена величина понесенных затрат или приравненная к ней величина.



- Как правило, при извлечении материальных ценностей из выбывающего ОС не все затраты, включаемые в фактическую себестоимость формируемых запасов, будут понесены одномоментно. Поэтому запасы отражаются в учете в оценке, сформированной исходя из известных затрат (например, исходя из остаточной стоимости списываемого ОС), с последующим определением фактической себестоимости. Так, если объект ОС, из которого планируется извлечь материальные ценности, **самортизирован не полностью**, то на дату его списания (фактического вывода из эксплуатации) подлежащие извлечению материальные ценности принимаются к учету по дебету [счета 10](#) «Материалы» ([счета 41](#) «Товары» в следующей оценке ([п. 16](#) ФСБУ 5/2019, [п. п. 3, 6](#) Рекомендации Р-63/2015-КпР «Материальные ценности от ликвидации основных средств»):
- - **по стоимости аналогичных запасов** в учете организации, если она не превышает остаточную стоимость объекта ОС. Сумма превышения остаточной стоимости над стоимостью аналогичных запасов включается в прочие расходы как расход от выбытия ОС ([п. 31](#) ПБУ 6/01 «Учет основных средств», [п. 11](#) ПБУ 10/99 «Расходы организации»);
- - **по остаточной стоимости ОС**, если стоимость аналогичных запасов превышает остаточную стоимость ОС. В этом случае в фактическую себестоимость отраженных в учете запасов включаются понесенные затраты на демонтаж и разбор объектов, извлечение материальных ценностей и доведение их до состояния, пригодного для продажи или потребления ([без учета НДС](#), подлежащего вычету). Однако формируемая себестоимость запасов **не должна превышать стоимость, по которой организация учитывает аналогичные запасы**. Сумма превышения включается в прочие расходы как расход от выбытия ОС ([п. п. 4, 5, 21](#) ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», [Рекомендация](#) Р-27/2012-КпР «Ликвидация основных средств с длительным демонтажом», [п. 11](#) ПБУ 10/99).

- Если же объект ОС, из которого планируется извлечь материальные ценности, **полностью амортизирован и его остаточная стоимость равна 0**, то:
 - - на дату его списания (фактического вывода из эксплуатации) запасы в виде подлежащих извлечению материальных ценностей в бухгалтерском учете **не признаются**, поскольку нет затрат, понесенных в связи с приобретением (созданием) запасов ([п. 5](#) ФСБУ 5/2019);
 - - запасы признаются по мере выполнения работ по демонтажу и разбору объекта, извлечению материальных ценностей и доведению их до состояния, пригодного для продажи или потребления. Фактическую себестоимость поступающих запасов формируется по дебету счета 10 исходя из стоимости завершённых работ ([без учета НДС](#), подлежащего вычету). При этом она **не должна превышать стоимость, по которой организация учитывает аналогичные запасы** ([п. п. 5, 16](#) ФСБУ 5/2019). Сумма превышения (при наличии) в общем случае включается в прочие расходы как расход от выбытия ОС ([п. п. 4, 5, 21](#) ПБУ 8/2010, [Рекомендация](#) Р-27/2012-КпР «Ликвидация основных средств с длительным демонтажом», [п.11](#) ПБУ 10/99).
- Бухгалтерские записи при принятии к учету запасов, полученных в результате выбытия ОС, могут быть такими:



Содержание операций	Дебет	Кредит
<u>1. Остаточная стоимость списываемого объекта ОС больше 0</u>		
На дату списания объекта ОС		
Списана первоначальная стоимость объекта ОС	<u>01-выбытие</u>	<u>01-эксплуатация</u> <u>(01-консервация)</u>
Списана сумма начисленной амортизации	<u>02-эксплуатация</u> <u>(02-консервация)</u>	<u>01-выбытие</u>
Приняты к учету материальные ценности, подлежащие демонтажу со списанного объекта ОС	<u>10</u> <u>(41,</u> <u>15)</u>	<u>01-выбытие</u>
Остаточная стоимость объекта ОС в части, превышающей стоимость принятых к учету материальных ценностей, списана в прочие расходы	<u>91-2</u>	<u>01-выбытие</u>
На даты фактического осуществления затрат		
Стоимость запасов увеличена на сумму фактически понесенных затрат на разборку и демонтаж, извлечение ценностей и прочее (в результате оценка запасов не должна превышать стоимость аналогичных запасов в учете организации)	<u>10</u> <u>(41,</u> <u>15)</u>	<u>60</u> <u>(23</u> <u>и др.)</u>
Списана стоимость фактически понесенных расходов на разборку и демонтаж, извлечение ценностей и прочее в части, превышающей сумму, включенную в фактическую себестоимость принятых к учету запасов	<u>96</u> <u>(91-2)</u>	<u>60</u> <u>(23</u> <u>и др.)</u>
Предъявлен НДС подрядными организациями	<u>19</u>	<u>60</u>
Принят к вычету НДС со стоимости работ, выполненных подрядчиками (при наличии <u>права на вычет</u>)	<u>68</u>	<u>19</u>



Содержание операций	Дебет	Кредит
2. Остаточная стоимость списываемого объекта ОС отсутствует (равна 0)		
На дату списания объекта ОС		
Списана первоначальная стоимость объекта ОС	<u>01-выбытие</u>	<u>01-эксплуатация</u> <u>(01-консервация)</u>
Списана сумма начисленной амортизации	<u>02-эксплуатация</u> <u>(02-консервация)</u>	<u>01-выбытие</u>
На даты фактического осуществления затрат		
Приняты к учету запасы, демонтированные со списанного объекта ОС (по стоимости, равной сумме фактически понесенных затрат на разборку и демонтаж, извлечение ценностей и прочее, но не выше стоимости аналогичных запасов)	<u>10</u> <u>(41,</u> <u>15)</u>	<u>60</u> <u>(23</u> и др.)
Списана стоимость фактически понесенных расходов на разборку и демонтаж, извлечение ценностей и прочее в сумме, превышающей стоимость принятых к учету запасов	<u>96</u> <u>(91-2)</u>	<u>60</u> <u>(23</u> и др.)
Предъявлен НДС подрядными организациями	<u>19</u>	<u>60</u>
Принят к вычету НДС со стоимости работ, выполненных подрядчиками (при наличии <u>права на вычет</u>)	<u>68</u>	<u>19</u>

Пример №1. Принятие к учету запасов, оставшихся от выбытия ОС. Остаточная стоимость списываемого объекта ОС больше 0.

- Организация приняла решение о выведении из эксплуатации морально устаревшего оборудования, первоначальная стоимость которого равна 12 000 000 руб., а начисленная амортизация - 11 500 000 руб. В процессе демонтажа оборудования планируется извлечь материальные ценности, которые предполагается использовать в производстве в качестве материалов. Стоимость, по которой организация учитывает аналогичные запасы, составляет 90 000 руб.
- Оборудование списано в бухгалтерском учете на дату вывода из эксплуатации - 1 июня. Демонтаж объекта и извлечение ценностей выполнены подрядчиком и завершены 25 июня, стоимость работ составила 360 000 руб. (в том числе НДС - 60 000 руб.). В связи с предстоящей ликвидацией объекта ОС при его принятии к учету было создано оценочное обязательство. Его величина на 25 июня составляет 250 000 руб. В бухгалтерском учете организации сделаны записи:



Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
На дату списания оборудования - 1 июня			
Списана первоначальная стоимость оборудования	<u>01-выбытие</u>	<u>01-эксплуатация</u>	12 000 000
Списана сумма начисленной амортизации	<u>02</u>	<u>01-выбытие</u>	11 500 000
Отражены в учете материалы, подлежащие демонтажу со списываемого оборудования, - по стоимости аналогичных запасов (90 000 < 500 000)	<u>10-1</u>	<u>01-выбытие</u>	90 000
Остаточная стоимость оборудования, превышающая стоимость принятых к учету материалов, включена в прочие расходы (500 000 - 90 000)	<u>91-2</u>	<u>01-выбытие</u>	410 000
На дату выполнения работ по демонтажу оборудования - 25 июня			
Отражены затраты на демонтаж оборудования, отнесенные на счет оценочного обязательства	<u>96</u>	<u>60</u>	250 000
Отражены затраты на демонтаж оборудования в размере, превышающем сумму оценочного обязательства (360 000 - 60 000 - 250 000)	<u>91-2</u>	<u>60</u>	50 000
Предъявлен подрядчиком НДС	<u>19</u>	<u>60</u>	60 000
НДС принят к вычету	<u>68</u>	<u>19</u>	60 000

Пример №2. Принятие к учету запасов, оставшихся от выбытия ОС. Остаточная стоимость списываемого объекта равна 0.

- Организация приняла решение о списании полностью амортизированного производственного оборудования вследствие физического износа, первоначальная стоимость которого 7 000 000 руб. В процессе демонтажа оборудования планируется извлечь материальные ценности, которые планируется использовать в производстве в качестве материалов. Стоимость, по которой организация учитывает аналогичные запасы, составляет 30 000 руб. Демонтаж оборудования производится собственными силами. Фактические затраты на демонтаж составили 70 000 руб. и выполнены в два этапа: на первом этапе сумма затрат составила 20 000 руб. на втором этапе - 50 000 руб.
- Оценочное обязательство в связи с предстоящей ликвидацией объекта ОС не создавалось. В бухгалтерском учете организации сделаны записи:



Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
На дату списания оборудования			
Списана первоначальная стоимость оборудования	<u>01-выбытие</u>	<u>01-эксплуатация</u>	7 000 000
Списана сумма начисленной амортизации	<u>02</u>	<u>01-выбытие</u>	7 000 000
На дату выполнения первого этапа работ по демонтажу оборудования			
Отражены в учете материалы, извлеченные при выбытии оборудования - по фактически понесенным затратам на демонтаж объекта (20 000 < 30 000)	<u>10</u>	<u>23</u>	20 000
На дату завершения работ по демонтажу оборудования			
Стоимость материалов увеличена на сумму затрат на демонтаж объекта - до стоимости аналогичных запасов (30 000 - 20 000)	<u>10</u>	<u>23</u>	10 000
Списана сумма затрат на демонтаж объекта в части, превышающей стоимость аналогичных запасов (50 000 - 10 000)	<u>91-2</u>	<u>23</u>	40 000

Как принять к учету запасы, приобретенные на условиях длительной отсрочки (рассрочки) платежа?

- При приобретении товаров, материалов и иных аналогичных запасов с отсрочкой (рассрочкой) платежа на период более 12 месяцев (если меньший срок не установлен в учетной политике) в их фактическую себестоимость включается сумма денежных средств (без НДС), которая была бы уплачена продавцу без указанной отсрочки (рассрочки). Разница между этой суммой и номинальной величиной платежей при отсрочке (рассрочке) (без НДС) учитывается как проценты по заемному обязательству.
- Сумма денежных средств, которую организация уплатила бы продавцу за приобретаемые запасы без отсрочки (рассрочки), может быть определена:
 - - **прямым путем.** В этом случае используют информацию о покупках аналогичных запасов в близкие даты на условиях немедленной оплаты или цене, которую запрашивал контрагент при условии немедленной оплаты;
 - - **путем дисконтирования** номинальных величин будущих платежей продавцу. Этот способ применяется, если сумма, подлежащая уплате продавцу без применения отсрочки (рассрочки), не может быть определена прямым путем.



При приобретении запасов с **отсрочкой платежа** их стоимость на условиях немедленной оплаты определяется по формуле для расчета приведенной (дисконтированной) стоимости кредиторской задолженности: $\Pi = Н / (1 + r)^t$, где Π - стоимость запасов при условии немедленной оплаты, $Н$ - номинальная величина задолженности без НДС; r - ставка дисконтирования за период; t - количество периодов до погашения. Количество периодов может быть дробным числом. В качестве периода может быть принят месяц, квартал или год.

В случае рассрочки в виде одинаковых по суммам платежей через равные промежутки времени для определения стоимости запасов при условии немедленной оплаты можно использовать формулу: $\Pi = p \times (1 - 1 / (1 + r)^n) / r$, где Π - стоимость запасов при условии немедленной оплаты, p - номинальная величина платежа без НДС, r - ставка дисконтирования за период, n - количество платежей.

Дисконтировать необходимо только платежи, подлежащие уплате после получения запасов, то есть если договор поставки предусматривает одновременно предварительную оплату и отсрочку (рассрочку) по оплате оставшейся суммы, то стоимость запасов на условиях немедленной оплаты составит: приведенная (дисконтированная) стоимость будущих платежей без НДС + авансовые платежи (без НДС).

Дисконтировать необходимо только платежи, подлежащие уплате после получения запасов, то есть если договор поставки предусматривает одновременно предварительную оплату и отсрочку (рассрочку) по оплате оставшейся суммы, то стоимость запасов на условиях немедленной оплаты составит: приведенная (дисконтированная) стоимость будущих платежей без НДС + авансовые платежи (без НДС)

В качестве **ставки дисконтирования** берется:

- ставка, под которую организация привлекает заемные средства на сопоставимых условиях;
- средняя ставка по имеющимся долговым обязательствам в той же валюте - при отсутствии привлеченных на сопоставимых условиях средств;
- ставка, определенная на основе подходящей рыночной информации, если сделок по привлечению заемных средств нет;
- ставка рефинансирования Банка России, увеличенная в 1,5 раза, если нет доступной рыночной информации.

Разницу между стоимостью запасов на условиях немедленной оплаты и номинальной величиной платежей при отсрочке (рассрочке) (без НДС) учитывают в порядке, аналогичном порядку учета процентов по заемному обязательству ([п. 13](#) ФСБУ 5/2019). В общем случае при приобретении сырья, материалов или товаров эти проценты включаются на конец каждого отчетного периода в прочие расходы ([п. п. 7, 8](#) ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»).

Пример отражения в бухгалтерском учете приобретения запасов на условиях рассрочки платежа

- Организация, применяющая [ФСБУ 5/2019](#) с 2020 г., 30.04.2020 приобрела материалы за 1 800 000 руб., в том числе НДС 300 000 руб., с рассрочкой платежа на 15 месяцев. Цена без НДС - 1 500 000 руб. (1 800 000 руб. - 300 000 руб.).
- Оплата должна производиться раз в три месяца согласно графику:

Дата платежа	Сумма с НДС, руб.	НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.
31.07.2020	360 000,00	60 000,00	300 000,00
31.10.2020	360 000,00	60 000,00	300 000,00
31.01.2021	360 000,00	60 000,00	300 000,00
30.04.2021	360 000,00	60 000,00	300 000,00
31.07.2021	360 000,00	60 000,00	300 000,00



- На переговорах с поставщиком обсуждался вариант приобретения материалов на условиях полной оплаты в день их отгрузки за 1 560 000 руб., включая НДС 260 000 руб. Таким образом, стоимость материалов при условии их немедленной оплаты организации известна - 1 300 000 руб. без НДС (1 560 000 руб. - 260 000 руб.).
- Отчетным периодом для организации является месяц.
- Процентная ставка определяется организацией расчетным путем.
- Для ежемесячного начисления процентов организация определила:
 - - квартальную процентную ставку - исходя из равенства общей суммы будущих платежей без НДС (1 500 000 руб.) и их величиной, дисконтированной на дату поступления материалов (1 300 000 руб.), - **4,9678%** (использована функция Excel СТАВКА);
 - - месячную процентную ставку: **1,62924%** $((1 + 4,9678\% / 100\%)^{1/3} - 1) \times 100\%$.
- Для расчетов квартальной и месячной ставки все кварталы и месяцы условно приняты равными: организация считает такое упрощение приемлемым для расчета расхода на конец соответствующего месяца. Затем организация произвела расчет процентов на каждую отчетную дату по ставке 1,62924%:



Отчетный период (месяц)	Кредиторская задолженность на начало периода (без НДС), руб.	Проценты, руб.	Платеж по договору поставки (без НДС), руб.	Кредиторская задолженность на конец периода (без НДС), руб.
1	2	3 = 2 x Ставка	4	5 = 2 + 3 - 4
Май 2020 г.	1 300 000,00	21 180,12	0,00	1 321 180,12
Июнь 2020 г.	1 321 180,12	21 525,19	0,00	1 342 705,31
Июль 2020 г.	1 342 705,31	21 875,89	300 000,00	1 064 581,20
Август 2020 г.	1 064 581,20	17 344,58	0,00	1 081 925,78
Сентябрь 2020 г.	1 081 925,78	17 627,17	0,00	1 099 552,95
Октябрь 2020 г.	1 099 552,95	17 914,36	300 000,00	817 467,31
Ноябрь 2020 г.	817 467,31	13 318,50	0,00	830 785,81
Декабрь 2020 г.	830 785,81	13 535,49	0,00	844 321,30
Январь 2021 г.	844 321,30	13 756,02	300 000,00	558 077,32
Февраль 2021 г.	558 077,32	9 092,42	0,00	567 169,74
Март 2021 г.	567 169,74	9 240,56	0,00	576 410,30
Апрель 2021 г.	576 410,30	9 391,11	300 000,00	285 801,41
Май 2021 г.	285 801,41	4 656,39	0,00	290 457,80
Июнь 2021 г.	290 457,80	4 732,25	0,00	295 190,05
Июль 2021 г.	295 190,05	4 809,95	300 000,00	0



- В учете организации сделаны следующие записи:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
На дату получения материалов 30.04.2020			
Приняты к учету материалы по стоимости на условиях их немедленной оплаты	<u>10</u>	<u>60</u>	1 300 000
Отражен НДС, предъявленный поставщиком	<u>19</u>	<u>60</u>	300 000
НДС принят к вычету	<u>68</u>	<u>19</u>	300 000
На 31.05.2020			
Признан процентный расход (1 300 000 x 1,62924%)	<u>91-2</u>	<u>60</u>	21 180,12
На 30.06.2020			
Признан процентный расход ((1 300 000 + 21 180,12) x 1,62924%)	<u>91-2</u>	<u>60</u>	21 525,19
На 31.07.2020			
Признан процентный расход ((1 300 000 + 21 180,12 + 21 525,19) x 1,62924%)	<u>91-2</u>	<u>60</u>	21 875,89
Перечислена оплата поставщику (первый платеж)	<u>60</u>	<u>51</u>	360 000
Аналогичные записи сделаны в следующие месяцы действия рассрочки			
На 31.07.2021			
Признан процентный расход	<u>91-2</u>	<u>60</u>	4 809,95
Перечислена оплата поставщику (последний платеж)	<u>60</u>	<u>51</u>	360 000

Как создать резерв под обесценение запасов?

- Если на отчетную дату выявлены признаки обесценения запасов, такие как моральное устаревание, потеря первоначальных качеств, снижение рыночной стоимости и сужение рынков сбыта, то необходимо определить чистую стоимость продажи этих запасов. Если в результате наличие обесценения подтвердится, то в бухгалтерском учете надо создать резерв под обесценение запасов.
- Связано это с тем, что на каждую отчетную дату запасы в общем случае должны отражаться в учете по наименьшей из величин ([п. 28](#) ФСБУ 5/2019):
 - - фактической себестоимости;
 - - чистой стоимости продажи. При этом **чистая стоимость продажи (ЧСП)** определяется следующим образом ([п. 29](#) ФСБУ 5/2019):
 - 1) по запасам, приобретенным или создаваемым для продажи (например, по товарам, готовой продукции, незавершенному производству), ЧСП рассчитывается по формуле: $\text{ЧСП запасов} = \text{предполагаемая цена продажи запасов (без НДС)} - \text{предполагаемые затраты на завершение производства и подготовку к продаже} - \text{предполагаемые затраты на продажу}$;



- 2) по запасам, используемым в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), например, по сырью и материалам, ЧСП рассчитывается по формуле: $\text{ЧСП запасов} = \text{предполагаемая цена продажи готовой продукции (работ, услуг) без учета НДС} \times \text{фактическая себестоимость запасов} / \text{предполагаемые затраты на производство и реализацию продукции (выполнение работ, оказание услуг)}$, для которых используются данные запасы; либо в качестве ЧСП можно принять цену, по которой возможно приобрести запасы по состоянию на отчетную дату, если расчет по формуле затруднителен.
- Сумма резерва, таким образом, должна соответствовать величине обесценения (п. 30 ФСБУ 5/2019). Начисленная сумма резерва включается в расходы на последнее число отчетного периода в котором произошло обесценение (п. 31 ФСБУ 5/2019, п. п. 3, 4 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»). Признать сумму резерва расходом по обычным видам деятельности или прочим расходом необходимо **в зависимости от того, какие расходы в будущем вероятнее всего сформирует стоимость обесцениваемых запасов**. Такой порядок учета вытекает из того, что при восстановлении резерва надо уменьшать расходы в виде балансовой стоимости запасов, списанных в периоде восстановления резерва. **Создание резерва под обесценение отражается по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».** При списании запасов расходом признается их балансовая стоимость, то есть фактическая себестоимость за вычетом созданного резерва. В связи с этим сумма резерва по списанным запасам относится на уменьшение их фактической себестоимости, списываемой в себестоимость продаж или на прочие расходы (п. п. 30, 43 ФСБУ 5/2019).



Содержание операций	Дебет	Кредит
Создан резерв под обесценение запасов	<u>90-2</u>	<u>14</u>
	<u>(91-2)</u>	
Содержание операций	Дебет	Кредит
СТОРНО	<u>90-2</u>	<u>14</u>
Скорректирована себестоимость списанных запасов	<u>(91-2)</u>	

В налоговом учете резерв под обесценение материалов и других запасов не создается. При создании (увеличении) резерва под обесценение материальных ценностей возникает вычитаемая разница, а в учете отражается отложенный налоговый актив (ОНА) (п. п. 11, 14 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»).

В дальнейшем при списании или уменьшении суммы резерва полностью погашайте или уменьшайте величину ОНА (п. 17 ПБУ 18/02). Бухгалтерские записи по начислению (погашению) ОНА при формировании резерва под обесценение запасов могут быть такие.

Содержание операций	Дебет	Кредит
Начислен ОНА при создании (увеличении) резерва под обесценение запасов	<u>09</u>	<u>68</u>
		<u>(99)</u>
Погашен ОНА при списании (уменьшении) резерва под обесценение запасов	<u>68</u>	<u>09</u>
	<u>(99)</u>	



Новые правила формирования себестоимости НЗП

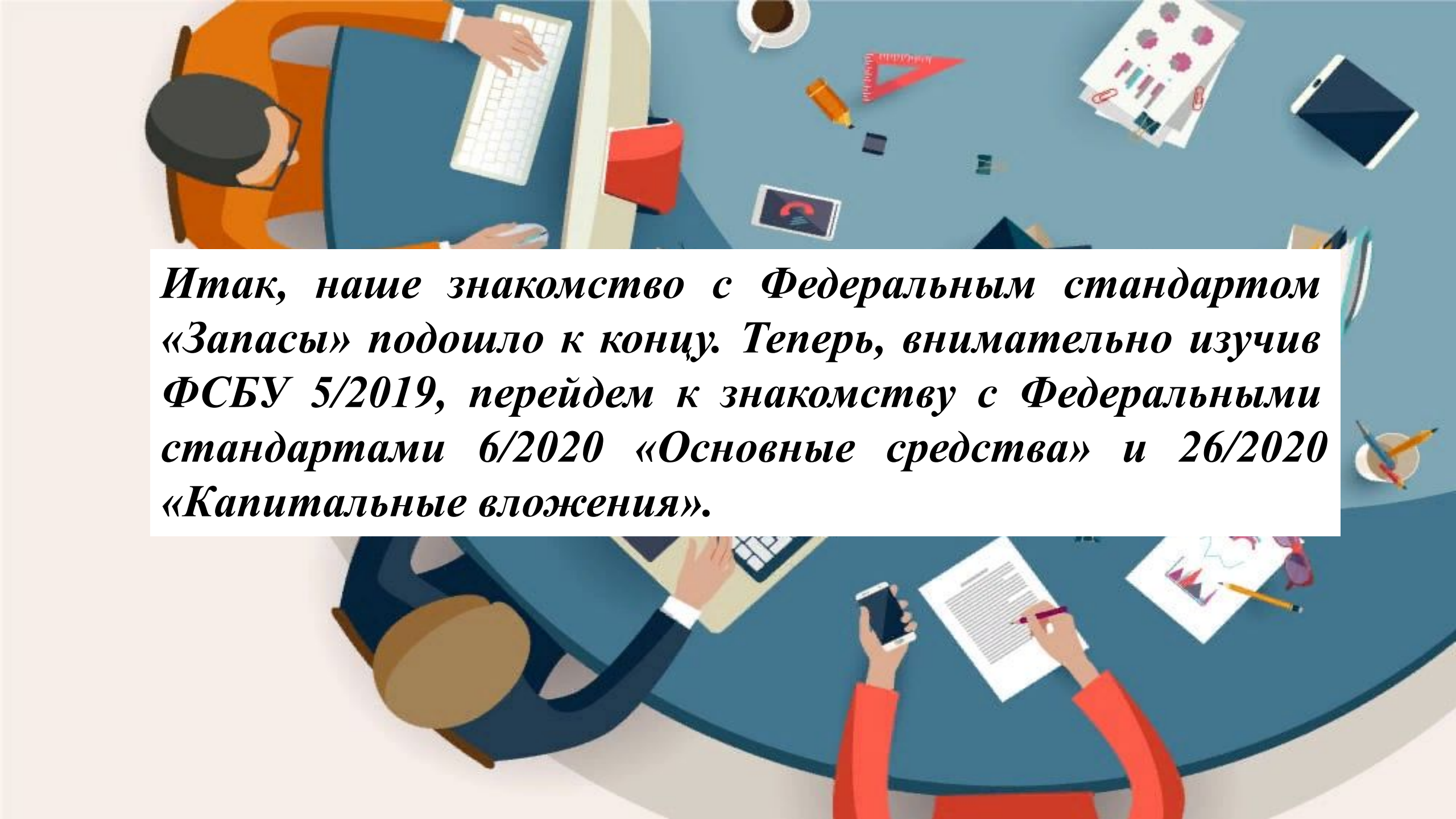
- Новый стандарт относит к запасам незавершенное производство (НЗП). Раньше это подразумевалось, но не было закреплено нормативно. Значит, в стоимость НЗП, как и в стоимость других видов запасов, нельзя включать управленческие расходы (пп. «б» п. 18 ФСБУ 5/2019). Это означает, что в учетной политике нельзя предусматривать распределение управленческих расходов на себестоимость: списание общехозяйственных расходов проводкой Дт 20 – Кт 26 в большинстве случаев будет неправомерно; единственный «штатный» способ – списывать их на финансовый результат проводкой Дт 90 – Кт 26. Исключение из данного правила составляет ситуация, когда управленческие расходы непосредственно связаны с созданием (приобретением) запасом: например, если руководитель организации лично поехал в командировку для закупки материалов, командировочные расходы (включая средний заработок с начисленными страховыми взносами) нужно отнести на себестоимость этих материалов.
- Меняется и порядок оценки себестоимости НЗП. Теперь нельзя оценивать НЗП по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, поскольку этот способ не предусмотрен п. 27 ФСБУ 5/2019.



Несколько слов о порядке перехода к применению ФСБУ 5/2019

- **Возможны два варианта перехода на применение ФСБУ 5/2019 (п. 47 Стандарта):**
- - перспективный (требования стандарта применяются только в отношении фактов хозяйственной жизни, возникших после даты его применения. Сравнительные показатели бухгалтерской отчетности, например, показатели 2020 года в отчетности за 2021 год, пересчитывать не нужно (п. 14 ПБУ 1/2008);
- - ретроспективный (требования стандарта применяются и к прошлым, и к будущим периодам. На дату перехода на новый стандарт нужно пересчитать остатки по счетам бухучета по новым правилам, при составлении финансовой отчетности – пересчитать сравнительные показатели, например:
 - 1) из состава запасов исключается стоимость запасов, предназначенных для управленческих нужд, если принято решение не применять ФСБУ 5/2019 по таким запасам;
 - 2) корректируется себестоимость НЗП, если НЗП оценивалась по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов;
 - 3) пересчитывается по новым правилам резерв под обесценение запасов).
- Все корректировки отражаются в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».





Итак, наше знакомство с Федеральным стандартом «Запасы» подошло к концу. Теперь, внимательно изучив ФСБУ 5/2019, перейдем к знакомству с Федеральными стандартами 6/2020 «Основные средства» и 26/2020 «Капитальные вложения».

ФСБУ 6/2020

«Основные



средства» и ФСБУ

26/2020

«Капитальные

вложения»

Знакомимся с ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».

- Федеральные стандарты бухгалтерского учета 6/2020 и 26/2020 утверждены Приказом Министерства финансов РФ от 17.09.2020 №204н и подлежат обязательному применению с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год. Соответственно, с 1 января 2022 года утрачивают силу ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и все методические указания к нему. Тем не менее организация может принять решение о применении вышеупомянутых стандартов до указанного срока. Настоящие стандарты не применяются организациями бюджетной сферы, а организации, которые вправе вести учет упрощенными способами, могут не применять отдельные пункты данных стандартов.
- Между ПБУ 6/01 и новыми правилами есть значительные различия. Рассмотрим основные из них:
 - - лимит стоимости основных средств, определяемый организацией, может быть определен в любой сумме с учетом существенности информации (сейчас действует «граница» - не более 40 000 рублей);
 - - стоимость «малоценных» основных средств, отражаемых в составе запасов в соответствии с ПБУ 6/01, по ФСБУ 6/2020 можно будет списать непосредственно на расходы;
 - - Федеральными стандартами прямо предусмотрена обязанность включать в стоимость капитального вложения оценочного обязательства (сейчас это регламентируется положениями ПБУ 8/2010);





- Федеральными стандартами прямо предусмотрена обязанность включать в стоимость капитального вложения оценочного обязательства (сейчас это регламентируется положениями ПБУ 8/2010);
- при длительной отсрочке (рассрочке) платежа в первоначальную стоимость актива включается дисконтированная сумма обязательства, а разница относится на процентные расходы;
- при безвозмездном получении активов и осуществлении расчетов неденежными средствами активы принимаются к учету по справедливой стоимости (сейчас – по текущей рыночной стоимости);
- по новым правилам, переоценка основных средств может проводиться регулярно, причем даже чаще, чем 1 раз в год. Переоцененная стоимость определяется как справедливая стоимость двумя возможными способами: путем пересчета первоначальной стоимости и накопленной амортизации (основной способ) или уменьшения первоначальной стоимости на накопленную амортизацию с последующей переоценкой до справедливой стоимости (допустимый способ);

- - ФСБУ 6/2020 предписывает начислять амортизацию с даты признания основного средства и допускает возможность ее начисления с 1 числа месяца, следующего за месяцем приема ОС к учету, те же условия установлены для прекращения начисления износа. Кроме того, способов амортизации стало меньше – ФСБУ 6/2020 исключен метод начисления по сумме чисел лет срока полезного использования;
- - с 01.01.2022 у организаций появится обязанность ежегодно проверять и при необходимости пересматривать элементы амортизации (срок полезного использования, ликвидационную стоимость (это новое понятие) и способ начисления амортизации). На данный момент пересмотр СПИ возможен только после модернизации, реконструкции и т. д.; остальные элементы не меняются;
- - по ФСБУ 6/2020, базой для начисления амортизации является не первоначальная (восстановительная) стоимость основного средства, а разница между первоначальной и ликвидационной стоимостью. Приостановление начисления амортизации возможно только в том периоде, когда балансовая стоимость основного средства равна или меньше ликвидационной. Сейчас приостановить начисление амортизации можно в случае консервации на срок свыше 3 месяцев или в случае длительного (более 12 месяцев) восстановления актива;
- - на замену доходным вложениям в материальные ценности ФСБУ 6/2020 ввел иное понятие – «инвестиционная недвижимость». Это недвижимость, которая предназначена для сдачи в аренду и (или) для получения дохода от прироста ее стоимости. По инвестиционной недвижимости, которая оценивается по переоцененной стоимости, амортизация не начисляется;
- - с 01.01.2022 вводится обязанность проверять основные средства и капитальные вложения на обесценение, чего не



Снимается ограничение для лимита стоимости основных средств

- Организация вправе самостоятельно определять минимальную стоимость, при которой имущество признается основным средством (п. 4 ФСБУ 6/2020). Сейчас ПБУ 6/01 установлен лимит 40 000 рублей. Из-за этого между бухгалтерским и налоговым учетом возникают различия, поскольку для целей налогообложения к основным средствам не относятся активы стоимостью до 100 000 рублей включительно. Новым стандартом ограничений не установлено, то есть предприятие может установить лимит в любой сумме, которая закреплена с учетом существенности информации (информация признается существенной, если ее отсутствие или искажение в бухгалтерской отчетности может повлиять на решения пользователей, принимаемые на ее основе (п. 3 ПБУ 22/2010)). В том числе можно закрепить лимит на уровне 100 000 рублей, что устранил расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом. Также можно выбрать даже более высокий уровень, если с учетом масштабов и характера деятельности это не отразится на качестве информации, формируемой в учете и отчетности.
- Еще одно новшество связано с порядком учета «малоценных» основных средств: их стоимость должна относиться непосредственно на расходы, тогда как прежним порядком было предусмотрено их отражение в составе запасов.



Как учесть создание оценочного обязательства?

- Первоначальная стоимость основного средства складывается из связанных с ним капвложений, осуществлённых до его отражения объекта в составе ОС. Состав затрат, включаемых в стоимость капвложений, не изменился по сравнению с нормами [ПБУ 6/01](#). Однако теперь в их перечне прямо указано оценочное обязательство, возникшее при осуществлении капвложений. Раньше мы понимали, что его следует включать в стоимость ОС, из п. 8 [ПБУ 6/01](#), п. 5, 8 [ПБУ 8/2010](#). Например, в стоимость будущего объекта ОС нужно включить предстоящие расходы на:
 - демонтаж и утилизацию;
 - восстановление окружающей среды;
 - регистрацию недвижимости или транспортного средства, если такие расходы еще не осуществлены на момент его перевода в состав ОС.



Оценочное обязательство, если срок его исполнения превышает 12 месяцев, включается в стоимость капвложений в дисконтированной величине (п. 20 [ПБУ 8/2010](#)). Обязательства по демонтажу, утилизации, восстановлению окружающей среды исполняют после того, как закончат использовать основное средство. Значит, они всегда будут дисконтированными, так как срок полезного использования ОС всегда больше 12 месяцев.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете на дату, когда возникают обязанности по демонтажу, утилизации ОС и восстановлению окружающей среды в будущем. Как правило, это происходит одновременно с созданием или приобретением ОС либо при осуществлении мероприятий, негативно воздействующих на окружающую среду. Поскольку предполагаемый срок исполнения ликвидационного обязательства равен или превышает срок эксплуатации ОС, то есть заведомо составляет [более 12 месяцев](#), в первоначальную стоимость ОС следует включить **дисконтированную (приведенную) стоимость** этого оценочного обязательства ([п. п. 8, 20](#) ПБУ 8/2010, [пп. "ж" п. 10](#) ФСБУ 26/2020). Таким образом, для признания в бухгалтерском учете оценочного обязательства нужно:

- 1) определить величину оценочного обязательства в наиболее достоверной сумме ожидаемых затрат, например, по смете;
- 2) определить ставку дисконтирования, используя фактическую ставку по аналогичным заемным обязательствам организации, сравнимым по суммам и иным критериям, либо иную ставку, например, ставку рефинансирования, умноженную на коэффициент 1, 5;
- 3) рассчитать приведенную стоимость оценочного обязательства, умножив величину оценочного обязательства на коэффициент дисконтирования, рассчитанный по формуле $1 / (1 + r/100\%)^n$, где r - ставка дисконтирования за период (в процентах), n - количество периодов до предполагаемого срока исполнения обязательства в месяцах, кварталах или годах - в зависимости от периода, за который определена ставка дисконтирования. Количество периодов может быть дробным числом.
- 4) сделать бухгалтерские записи.
- Ликвидационное оценочное обязательство в связи с ростом его приведенной стоимости надо увеличивать на каждую отчетную дату. Сумма увеличения (проценты) включаются в прочие расходы (п. 20 ПБУ 8/2010). На конец каждого отчетного года, а также при существенном изменении оценочного обязательства необходимо проверять обоснованность его признания и величину (п. 23 ПБУ 8/2010, п. 8 Рекомендации Р-30/2013-КпР «Ликвидационные обязательства»).



Пример признания ликвидационного оценочного обязательства и начисления расходов по его увеличению

- Организация приобрела 17 июля 2021 г. ОС по договорной стоимости 2 640 000 руб., в том числе НДС - 440 000 руб. Срок полезного использования ОС установлен равным 36 месяцам (3 годам). После вывода ОС из эксплуатации организация обязана его утилизировать. Затраты на утилизацию ОС организация оценила в 240 000 руб. Организацией принята годовая ставка дисконтирования, равная фактической ставке по аналогичным заемным обязательствам организации - 5%. Период дисконтирования равен сроку полезного использования ОС.
- Организация составляет бухгалтерскую отчетность ежемесячно.
- **Бухгалтер организации:**
 - 1) рассчитал приведенную стоимость оценочного обязательства, используя функцию Excel ПС с аргументами (5%; 3; 0; - 240 000) - 207 321,02 руб.;
 - 2) для начисления процентов определил месячную ставку дисконтирования: $0,407412\% \left((1 + 5\% / 100\%)^{1/12} - 1 \right) \times 100\%$;
 - 3) перевел месячную ставку в ставку за более короткие периоды для начисления процентов в июле 2021 г. и в июле 2024 г. - $0,183788\% \left(\left((1 + 0,407412\% / 100\%)^{14/31} - 1 \right) \times 100\% \right)$ и $0,223215\% \left(\left((1 + 0,407412\% / 100\%)^{17/31} - 1 \right) \times 100\% \right)$ соответственно;
 - 4) рассчитал увеличение оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за период эксплуатации ОС.



Дата	Сумма, на которую начисляются проценты, руб.	Ставка, %	Проценты, руб.
31.07.2021	207 321,02	0,183788	381,03
31.08.2021	207 702,05	0,407412	846,20
30.09.2021	208 548,25	0,407412	849,65
31.10.2021	209 397,91	0,407412	853,11
30.11.2021	210 251,02	0,407412	856,59
31.12.2021	211 107,61	0,407412	860,08
31.01.2022	211 967,69	0,407412	863,58
28.02.2022	212 831,27	0,407412	867,10
31.03.2022	213 698,37	0,407412	870,63
30.04.2022	214 569,00	0,407412	874,18
31.05.2022	215 443,18	0,407412	877,74
30.06.2022	216 320,93	0,407412	881,32
31.07.2022	217 202,24	0,407412	884,91
31.08.2022	218 087,15	0,407412	888,51
30.09.2022	218 975,67	0,407412	892,13
31.10.2022	219 867,80	0,407412	895,77
30.11.2022	220 763,57	0,407412	899,42
31.12.2022	221 662,99	0,407412	903,08
31.01.2023	222 566,07	0,407412	906,76
28.02.2023	223 472,83	0,407412	910,46
31.03.2023	224 383,29	0,407412	914,17
30.04.2023	225 297,45	0,407412	917,89
31.05.2023	226 215,34	0,407412	921,63
30.06.2023	227 136,97	0,407412	925,38
31.07.2023	228 062,36	0,407412	929,15
31.08.2023	228 991,51	0,407412	932,94
30.09.2023	229 924,45	0,407412	936,74
31.10.2023	230 861,19	0,407412	940,56
30.11.2023	231 801,75	0,407412	944,39
31.12.2023	232 746,14	0,407412	948,24
31.01.2024	233 694,37	0,407412	952,10
29.02.2024	234 646,47	0,407412	955,98
31.03.2024	235 602,45	0,407412	959,87
30.04.2024	236 562,33	0,407412	963,78
31.05.2024	237 526,11	0,407412	967,71
30.06.2024	238 493,82	0,407412	971,65
17.07.2024	239 465,47	0,223215	534,52
Итоговая сумма оценочного обязательства	240 000,00		

В учете бухгалтер организации сделал проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Июль 2021 г.			
Фактические затраты на приобретение основного средства включены в капитальные вложения (2 640 000 - 440 000)	08-4	60	2 200 000
Отражен НДС, предъявленный поставщиком основного средства	19	60	440 000
НДС, предъявленный поставщиком основного средства, принят к вычету	68	19	440 000
Перечислена оплата поставщику основного средства	60	51	2 640 000
Признано оценочное обязательство по утилизации ОС	08-4	96	207 321,02
Признано основное средство (2 200 000 + 207 321,02)	01	08-4	2 407 321,02
31 июля 2021 г.			
Увеличено оценочное обязательство в связи с ростом его приведенной стоимости	91-2	96	381,03
31 августа 2021 г.			
Увеличено оценочное обязательство в связи с ростом его приведенной стоимости	91-2	96	846,20
....			
17 июля 2024 г.			
Увеличено оценочное обязательство в связи с ростом его приведенной стоимости	91-2	96	534,52

Как принять к учету основное средство на условия длительной отсрочки (рассрочки) платежа?



Если при осуществлении капитальных вложений организации предоставляется отсрочка (рассрочка) платежа не менее чем на 12 месяцев, в стоимость капвложений включается сумма, которую нужно было бы уплатить при отсутствии отсрочки (рассрочки) (п. 12 ФСБУ 26/2020). Разница доначисляется по тем же правилам, что и проценты по займам и кредитам. Организация может установить в учетной политике меньший минимальный срок отсрочки (рассрочки) для этого правила.



Как оценивать основные средства, полученные безвозмездно и на условиях оплаты неденежными средствами?

- ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» предписывает в определённых случаях использовать справедливую стоимость имущества. Её нужно определять в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Так, если организация безвозмездно получает будущий объект ОС, его нужно учесть по справедливой стоимости. Если объект оплачивается неденежными средствами, есть три способа принять его к учёту:
 - - оценить по справедливой стоимости передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг;
 - - если первый вариант невозможен — оценить по справедливой стоимости полученных имущества, имущественных прав, работ, услуг;
 - - если оба варианта невозможны, в качестве затрат на приобретение принимается балансовая стоимость переданного имущества, фактические затраты на выполнение работ или оказание услуг.
- Сейчас во всех этих случаях вместо справедливой стоимости используется рыночная.



Как провести переоценку основных средств?

- Как и ранее, организация может выбрать группы основных средств, которые она будет учитывать по переоценённой стоимости. Основные средства переоцениваются по справедливой стоимости. Но сама переоценка может проводиться двумя способами:
- - первоначальная стоимость и накопленная амортизация пересчитываются так, чтобы балансовая стоимость после пересчёта была равна справедливой стоимости ОС;
- - первоначальная стоимость уменьшается на сумму накопленной амортизации, а затем пересчитывается до справедливой стоимости объекта ОС.
- К каждой группе ОС должен применяться единый способ проведения переоценки.
- Если организация решила учитывать основные средства по переоценённой стоимости, то в дальнейшем переоценивать нужно регулярно, чтобы стоимость ОС соответствовала или существенно не отличалась от справедливой стоимости. Компания сама выбирает периодичность переоценки для каждой группы ОС, ориентируясь на то, насколько стоимость таких ОС подвержена изменению. Порядок отражения сумм дооценки (уценки) в общем случае такой же, как был установлен ПБУ 6/01: как правило, дооценка относится на совокупный финансовый результат без включения в прибыль (убыток) периода.



- Бухгалтерские проводки по учету дооценки основных средств (кроме инвестиционной недвижимости) такие:

Содержание операции	Дебет	Кредит
При переоценке ОС путем пересчета первоначальной (переоцененной) стоимости и амортизации		
Скорректирована первоначальная (переоцененная) стоимость ОС при его дооценке	<u>01</u>	<u>83</u>
Скорректирована накопленная амортизация при дооценке ОС	<u>83</u>	<u>02</u>
При переоценке ОС путем пересчета их балансовой стоимости		
Первоначальная (переоцененная) стоимость уменьшена на сумму накопленной амортизации	<u>02</u>	<u>01</u>
Отражена дооценка ОС	<u>01</u>	<u>83</u>



- Бухгалтерские проводки по учету уценки основных средств (кроме инвестиционной недвижимости) следующие:

Содержание операции	Дебет	Кредит
При переоценке ОС путем пересчета первоначальной (переоцененной) стоимости и амортизации		
Скорректирована первоначальная (переоцененная) стоимость ОС при его уценке	<u>83</u> <u>(91-2)</u>	<u>01</u>
Отражено изменение накопленной амортизации при уценке ОС	<u>02</u>	<u>83</u> <u>(91-1)</u>
При переоценке ОС путем пересчета их балансовой стоимости		
Первоначальная (переоцененная) стоимость уменьшена на сумму накопленной амортизации	<u>02</u>	<u>01</u>
Отражена уценка ОС	<u>83</u> <u>(91-2)</u>	<u>01</u>





Если принято решение о переоценке инвестиционной недвижимости, то эта группа ОС не должна амортизироваться ([п. 28](#) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](#) Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29). Поэтому при переоценке необходимо просто скорректировать стоимость инвестиционной недвижимости (первоначальную или уже переоцененную) так, чтобы она стала равна ее справедливой стоимости ([п. 21](#) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](#) Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29). Результаты переоценки инвестиционной недвижимости включаются в периоде проведения переоценки ([п. 21](#) ФСБУ 6/2020, Информационное [сообщение](#) Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29) в прочие доходы, если объект дооценивается, в прочие расходы, если объект подвергается уценке ([п. 11](#) ПБУ 10/99).

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена дооценка инвестиционной недвижимости	03	91-1
Отражена уценка инвестиционной недвижимости	91-2	03



Как признать в учете обесценение основных средств?

- Основные средства и капитальные вложения проверяют на обесценение и учитывают изменения их балансовой стоимости в порядке, установленном [МСФО \(IAS\) 36](#) «Обесценение активов». Это следует из ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», которые обязательны к применению с [2022 г.](#), но по решению организации могут применяться и раньше. Проверять, есть ли признаки обесценения, необходимо на каждую отчетную дату.
- Накопленное обесценение по объектам ОС и капитальным вложениям можно отражать обособленно по кредиту [счета 02](#) «Амортизация основных средств». Если по объекту ОС нет накопленной дооценки, то убыток от обесценения включается в прочие расходы в полной сумме ([п. п. 60, 61](#) МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», [п. 11](#) ПБУ 10/99 «Расходы организации»):

Содержание операции	Дебет	Кредит
Признан убыток от обесценения	91-2	02-обесценение



- Если по объекту ОС есть накопленная дооценка, то с кредитом счета 02 корреспондируют (п. п. 60, 61 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», п. 11 ПБУ 10/99) счет 83 «Добавочный капитал» в пределах суммы накопленной дооценки ОС, счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы», на сумму превышения величины обесценения объекта над его дооценкой, учтенной на счете 83.

Содержание операции	Дебет	Кредит
Признан убыток от обесценения в части, не превышающей накопленной дооценки ОС	<u>83-дооценка</u>	<u>02-обесценение</u>
Признан убыток от обесценения в части, превышающей накопленную дооценку объекта	<u>91-2</u>	<u>02-обесценение</u>

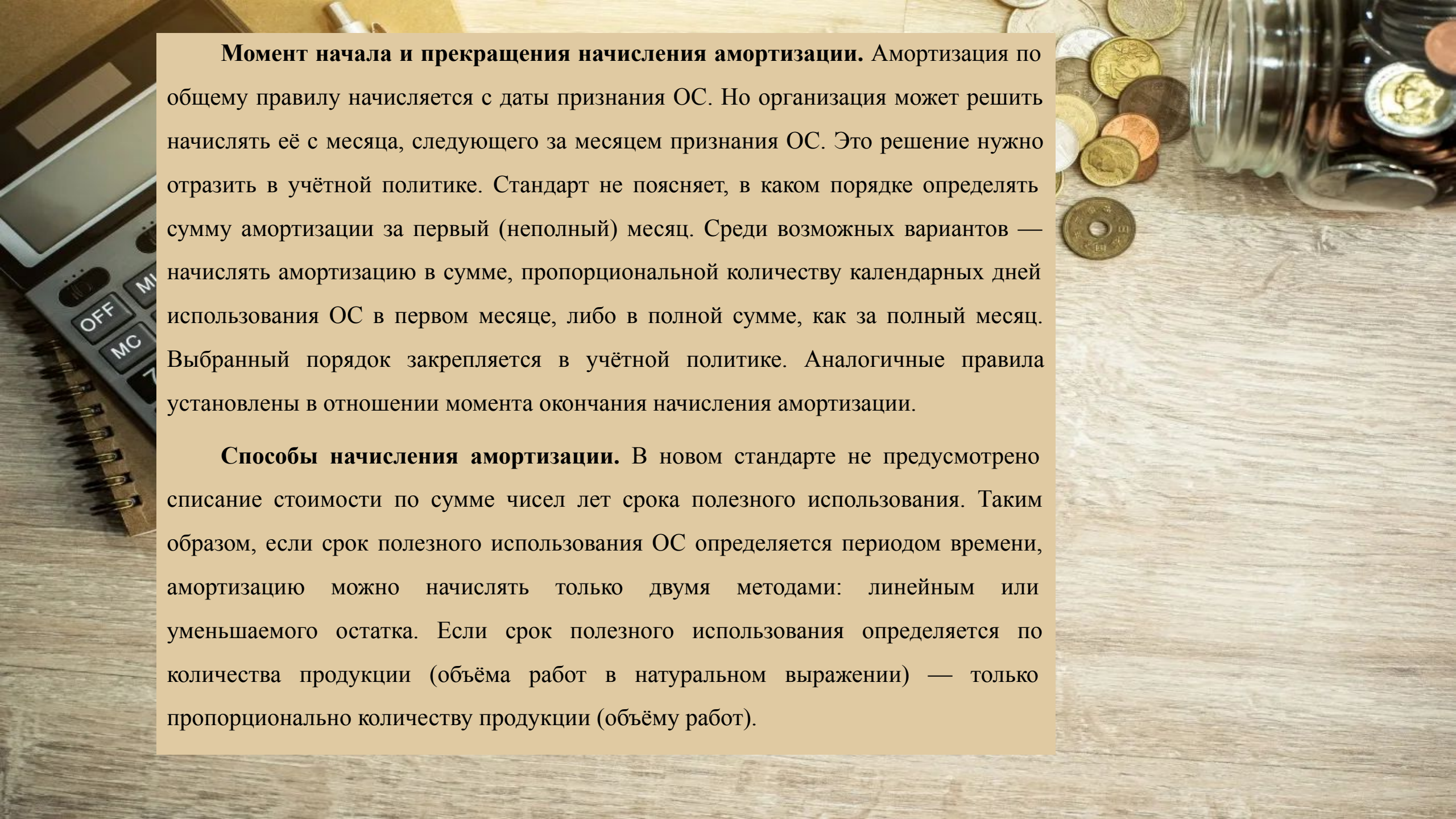
После признания убытка от обесценения необходимо скорректировать регулярно начисляемую в последующие периоды амортизацию по ОС так, чтобы распределить новую балансовую стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости на оставшийся срок его полезного использования (п. 63 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»).



Изменен порядок начисления амортизации основных средств

- В правилах работы с амортизацией много изменений. Рассмотрим все по порядку.
- **Проверка элементов амортизации.** Срок полезного использования, ликвидационную стоимость и способ начисления амортизации надо регулярно проверять на соответствие условиям использования объекта ОС. Проверка проводится на конец каждого года, а в течение года — если есть признаки изменения любого элемента. По результатам проверки может быть принято решение об изменении одного или нескольких элементов. Корректировки отражаются как изменение оценочных значений, то есть перспективно (без пересчёта показателей прошлых лет).
- **Перечень неамортизируемых ОС.** Из перечня исключены ОС некоммерческих организаций — по ним амортизация начисляется в общем порядке, тогда как ранее лишь отражался за балансом износ.





Момент начала и прекращения начисления амортизации. Амортизация по общему правилу начисляется с даты признания ОС. Но организация может решить начислять её с месяца, следующего за месяцем признания ОС. Это решение нужно отразить в учётной политике. Стандарт не поясняет, в каком порядке определять сумму амортизации за первый (неполный) месяц. Среди возможных вариантов — начислять амортизацию в сумме, пропорциональной количеству календарных дней использования ОС в первом месяце, либо в полной сумме, как за полный месяц. Выбранный порядок закрепляется в учётной политике. Аналогичные правила установлены в отношении момента окончания начисления амортизации.

Способы начисления амортизации. В новом стандарте не предусмотрено списание стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Таким образом, если срок полезного использования ОС определяется периодом времени, амортизацию можно начислять только двумя методами: линейным или уменьшаемого остатка. Если срок полезного использования определяется по количеству продукции (объёма работ в натуральном выражении) — только пропорционально количеству продукции (объёму работ).

База для начисления амортизации. Амортизация начисляется не на полную стоимость ОС. Погашаемая амортизацией сумма равна разнице между балансовой и ликвидационной стоимостью. Ликвидационная стоимость — это сумма, которую организация может получить за объект в конце срока полезного использования (в состоянии, характерном для этого момента), за вычетом затрат на выбытие. При этом в большинстве случаев ликвидационная стоимость будет нулевой, а её ненулевая величина может быть признаком того, что срок полезного использования определен неверно (т. к. получается, что объект еще можно использовать).

Приостановление начисления амортизации. Новый стандарт не разрешает приостанавливать начисление амортизации при консервации больше 3 месяцев и восстановлении больше 12 месяцев.

Появилось новое основание для приостановления амортизации: она не начисляется, если ликвидационная стоимость основного средства становится равной или превышает его балансовую стоимость. Если в дальнейшем ликвидационная стоимость ОС становится меньше балансовой стоимости, начисление амортизации возобновляется.



Послабления для малых предприятий, применяющих упрощенный учет

- Организации, которые применяют упрощённый учёт, имеют право на ряд послаблений и упрощений (п. 3 ФСБУ 6/2020, п. 4 ФСБУ 26/2020). Вот основные:
 - - можно определять величину капвложений (т.е., по сути, стоимость основных средств) только в суммах, подлежащих уплате поставщику (подрядчику). В этом случае иные расходы, связанные с осуществлением капвложений, относятся на финансовый результат текущего периода;
 - - не учитывать скидки, премии и т.п., то есть отражать в составе капвложений суммы, предусмотренные соответствующими договорами и не дисконтировать затраты, осуществлённые с продолжительной отсрочкой (рассрочкой);
 - - при оплате капвложений неденежными средствами оценивать их по балансовой стоимости переданных имущества, работ, услуг, без определения справедливой стоимости (однако в случае безвозмездного получения активов определять их справедливую стоимость все равно обязательно);
 - - не отражать изменение оценочного обязательства, включённого в стоимость ОС, как изменение первоначальной стоимости ОС и не проверять основные средства и капвложения на обесценение;
 - - не раскрывать значительную часть информации в бухгалтерской отчётности.



Переходные положения

- По умолчанию Федеральные стандарты 6/2020 и 26/2020 нужно применять ретроспективно, то есть в финансовой отчётности провести пересчёт сравнительных показателей прошлых лет так, как будто новые стандарты применялись и ранее. Но такой порядок необязателен. Так, для учёта капвложений ФСБУ 26/2020 можно применять и перспективно, то есть без пересчёта ранее сформированных показателей.
- В отношении основных средств можно не пересчитывать сравнительные показатели, а произвести единовременную корректировку балансовой стоимости ОС на начало отчётного периода. В отчётности корректировка будет отражена на конец периода, предшествующего отчётному. Например, если организация решает перейти на применение новых стандартов с 2021 года, то в отчётности за 2020 год ещё нужно применять старые правила, а в отчётности за 2021 год нужно будет отразить единовременную корректировку путём изменения данных на 31 декабря 2020 года. Если какие-то активы перестали быть основными средствами по новым правилам, их балансовая стоимость списывается единовременной корректировкой на нераспределённую прибыль. Переоценку ОС, которые будут учитываться по переоценённой стоимости, нужно произвести на дату перехода к применению ФСБУ 6/2020.
- Организации, которые ведут упрощенный учет, могут не производить единовременную корректировку, а применять новые правила только к последующим фактам хозяйственной жизни.



*Благодарю за внимание!
До новых встреч!*

