ВАШ КОНСУЛЬТАНТ
420021, г. Казань,
ул. Татарстан, д. 22/41, 8 этаж
Телефон: 8(800)700-52-23, 8(843)515-20-20
Email: cons@vkons.ru Сайт: www.vkons.ru

# Новые правила учета основных средств и капитальных вложений с 2022 года: переходим на ФСБУ

С 1 января 2022 года всем коммерческим и некоммерческим организациям, а также ИП необходимо вести учет основных средств и капвложений по-новому в связи со вступлением в силу ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». Исключение по применению стандартов сделано только для бюджетных организаций, отдельные послабления вправе применять малые компании, которые ведут упрощенный учет. Большинство этих правил будет способствовать существенному совершенствованию российских требований к оценке при признании указанных активов. Вместе с тем изучение ФСБУ 6/2020 и 26/2020 позволяет сделать вывод, что некоторых из их положений приводят к возникновению отдельных проблемных и дискуссионных вопросов.

В данном аналитическом материале мы подробно рассказали о новых правилах учета основных средств и капитальных вложений с 1 января 2022 года, привели примеры отражения отдельных операций в бухгалтерском и налоговом учете, а также описали, как правильно перейти на применение новых Стандартов и отметили, какие нюансы при этом необходимо учесть.

**Бонус!** Правовая памятка «Основные отличия ФСБУ 6/2020 от ПБУ 6/01»

**Содержание материала:**

1. Бухгалтерский учет основных средств по ФСБУ 6/2020
2. Налоговый учет основных средств по ФСБУ 6/2020
3. Как организации перейти на ФСБУ 6/2020?
4. Бухгалтерский учет капитальных вложений по ФСБУ 26/2020
5. Как организации перейти на учет капитальных вложений по ФСБУ 26/2020?

# Бухгалтерский учет основных средств по ФСБУ 6/2020

Приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. N 204н утвержден Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Данным федеральным стандартом определены требования к формированию в бухгалтерском учете информации об основных средствах организаций.

ФСБУ 6/2020 разработан на основе МСФО (IAS) 16 «Основные средства», введенного в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. N 217н.

Стандарт заменяет Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) «Учет основных средств», утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н. В связи с принятием этого стандарта с 1 января 2022 г. утрачивают силу Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. N 91н.

**Обратите внимание!** Данный стандарт не применяется организациями бюджетной сферы, а организации, которые вправе вести учет упрощенными способами, могут не применять отдельные его пункты.

Стандартом введены отдельные новые понятия и нормативно закреплен ряд понятий, традиционно использовавшихся на практике. Среди них:

а) балансовая стоимость - первоначальная стоимость объекта, уменьшенная на суммы накопленной амортизации и обесценения (ранее определение не формулировалось);

б) группа основных средств - совокупность объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования (ранее определение не формулировалось);

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

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

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

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

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

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

Помимо этого, между ПБУ 6/01 и новыми правилами есть значительные различия. Рассмотрим основные из них:

1. лимит стоимости основных средств, определяемый организацией, может быть определен в любой сумме с учетом существенности информации (до 1 января 2022 года действовала «граница» - не более 40 000 рублей);

2. стоимость «малоценных» основных средств, ранее отражаемых в составе запасов в соответствии с ПБУ 6/01, с 1 января 2022 по ФСБУ 6/2020 можно списать непосредственно на расходы;

3. Федеральными стандартами прямо предусмотрена обязанность включать в стоимость капитального вложения оценочного обязательства (ранее это регламентировалось исключительно положениями ПБУ 8/2010);

4. при длительной отсрочке (рассрочке) платежа в первоначальную стоимость актива

включается дисконтированная сумма обязательства, а разница относится на процентные расходы;

5. при безвозмездном получении активов и осуществлении расчетов неденежными средствами активы принимаются к учету по справедливой стоимости (ранее – по текущей рыночной стоимости);

6. 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);

7. 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;

8. с 01.01.2022 у организаций появилась обязанность ежегодно проверять и при необходимости пересматривать элементы амортизации (срок полезного использования, ликвидационную стоимость (это новое понятие) и способ начисления амортизации). До начала применения Федерального стандарта пересмотр СПИ был возможен только после модернизации, реконструкции и т. д.; остальные элементы не менялись;

9. 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. Ранее приостановить начисление амортизации можно было в случае консервации на срок свыше 3 месяцев или в случае длительного (более 12 месяцев) восстановления актива;

10. 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;

11. с 01.01.2022 введена обязанность проверять основные средства и капитальные вложения на обесценение, чего не предусматривал ПБУ 6/01;

12. традиционный подход к определению инвентарных объектов основных средств дополнен признанием самостоятельным инвентарным объектом:

- каждой части одного объекта основных средств, стоимость и сроки полезного использования которой существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом (ранее - при существенном отличии лишь срока полезного использования);

- существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (ранее - относились на расходы периода).

**Обратите внимание!**

Согласно ПБУ 6/01, основное средство - это актив, который:

- предназначен для производственной (управленческой) деятельности организации или для передачи в аренду;
- имеет срок службы свыше 12 месяцев;
- не предназначен для перепродажи;
- способен приносить доход в будущем.

В ФСБУ 6/2020 критерии ОС изложены по-другому. Согласно новому Стандарту основное средство - это актив, который:

- имеет материально-вещественную форму;
- предназначен для использования в ходе обычной деятельности фирмы, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд;
- предназначен для использования в течение периода длительностью более 12 месяцев

или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

- способен приносить доход (экономические выгоды) в будущем.

Таким образом, из критериев ОС исключено условие, что актив не должен быть предназначен для продажи. Дополнено, что к ОС относится имущество, предназначенное для охраны окружающей среды. И прямо написано, что ОС - это объект, который имеет материально-вещественную форму.

При признании в бухгалтерском учете объекты основных средств оценивают по первоначальной стоимости, которой считают сумму капитальных вложений в соответствующий объект (п. 12 ФСБУ 6/2020, п. 18 ФСБУ 26/2020).

К капитальным вложениям относят фактические затраты на приобретение ОС, их приведение в состояние и местоположение, необходимые для использования (п. 9 ФСБУ 26/2020, п. п. 6, 7 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).

В частности, в капитальные вложения включают:

1. суммы, уплачиваемые продавцу при приобретении объекта (пп. "а" п. 5 ФСБУ 26/2020);

2. затраты на доставку основных средств к месту использования (пп. "з" п. 5 ФСБУ 26/2020);

3. затраты на монтаж, установку основных средств (пп. "з" п. 5 ФСБУ 26/2020);

4. проценты по займам, если основное средство относится к инвестиционным активам (пп. "е" п. 10 ФСБУ 26/2020);

5. суммы оценочных обязательств на демонтаж, утилизацию основных средств и восстановление окружающей среды (пп. "ж" п. 10 ФСБУ 26/2020);

затраты на пусконаладочные работы за вычетом расчетной стоимости произведенной продукции (пп. "и" п. 5, п. 15 ФСБУ 26/2020).

**Обратите внимание!** Суммы, уплачиваемые за основное средство, а также за его доставку, установку, монтаж, пусконаладку, включайте в капитальные вложения (п. 11 ФСБУ 26/2020) с учетом всех предоставленных вам скидок, уступок, премий и т.п., но за вычетом НДС, предъявленного вам и подлежащего вычету.

***Бухгалтерские записи при принятии к учету основных средств, приобретенных за плату, могут быть такими:***

| Содержание операций | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| В стоимость капитальных вложений включена договорная стоимость приобретенного объекта без НДС, подлежащего вычету (в случае значительной отсрочки или рассрочки оплаты - приведенная стоимость) | 08-4 | 60 |
| Затраты на доставку, монтаж, установку и т.п. приобретенного объекта включены в капитальные вложения | 08-4 | 60 (76, 10, 70, 69 и др.) |
| Отражен НДС, предъявленный контрагентами с договорной стоимости объекта, а также со стоимости доставки, монтажа, установки и т.п. | 19 | 60 (76) |
| Принят к вычету НДС, предъявленный контрагентами | 68 | 19 |
| Оценочное обязательство включено в капитальные вложения (по приведенной стоимости) | 08-4 | 96 |
| Капитальные вложения уменьшены на стоимость ценностей, полученных при проведении пусконаладочных работ | 10 (21, 43) | 08-4 |
| Признано в учете основное средство | 01 (03) | 08-4 |
| **Дополнительно ежемесячно в течение периода отсрочки (рассрочки) - в случае приобретения основного средства с отсрочкой (рассрочкой) платежа** | | |
| Признан процентный расход | 91-2 | 60 |
| **Дополнительно на каждую отчетную дату в течение срока полезного использования основного средства - в случае включения оценочного обязательства в первоначальную стоимость основного средства** | | |
| Увеличено оценочное обязательство в связи с ростом его приведенной стоимости | 91-2 | 96 |
| **На дату (даты) оплаты продавцу и иным контрагентам** | | |
| Перечислена оплата продавцу и иным контрагентам | 60 (76) | 51 |

***Амортизация по правилам нового ФСБУ. Элементы амортизации***

Все объекты ОС, за некоторыми исключениями, должны амортизироваться в бухгалтерском учете. В целях начисления амортизации при принятии амортизируемого объекта ОС к учету определите (п. 37 ФСБУ 6/2020):

1. срок полезного использования - период, в течение которого использование объекта принесет экономические выгоды;

2. ликвидационную стоимость. Амортизировать надо будет первоначальную стоимость ОС за вычетом ликвидационной;

3. способ начисления амортизации.

По МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина РФ от 28.12.2015 N 217н) срок полезного использования - это:

1. или период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией;

2. или количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

**Согласно п. 9 ФСБУ 6/2020, срок полезного использования объекта основных средств определяется исходя из следующих показателей:**

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

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

3. из 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;

4. из планов по замене основных средств, модернизации, реконструкции, технического перевооружения.

По сути, принципиально порядок определения срока полезного использования по сравнению с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» не изменился. **Соответственно, организация должна сделать выбор, как будет определяться СПИ (п. 8 ФСБУ 6/2020):**

а) как период, в течение которого использование объекта ОС будет приносить экономические выгоды организации (указать, в каких единицах будет отражаться СПИ - месяцах, годах. Рекомендуем указывать его в месяцах, хотя новый стандарт не требует

ежемесячного начисления амортизации);

б) как количество продукции (объема работ в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования объекта ОС (указать, для каких объектов ОС).

**Однако, согласно п. 32 ФСБУ 6/2020, сумма амортизации объекта ОС за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость этого объекта стала равной его ликвидационной стоимости.**

Ликвидационной стоимостью объекта ОС считается величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие. Причем объект ОС рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца СПИ.

Начисление амортизации по основным средствам **приостанавливается**, если ликвидационная стоимость объекта оказывается равной или превышает его балансовую стоимость. Если впоследствии ликвидационная стоимость будет меньше балансовой стоимости объекта ОС, начисление амортизации возобновляется (п. 30 ФСБУ 6/2020).

Аналогичная норма отражена в п. 54 МСФО (IAS) 16: ликвидационная стоимость актива может увеличиваться до суммы, равной его балансовой стоимости или превышающей ее. Если это происходит, то сумма амортизации по такому активу равна нулю, но только до тех пор, пока его ликвидационная стоимость впоследствии не станет ниже балансовой стоимости данного актива.

Пунктом 31 ФСБУ 6/2020 предусмотрено, что ликвидационная стоимость объекта ОС считается равной нулю, если:

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

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

3. ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта ОС не может быть определена.

**Обратите внимание!**

В пункте 53 МСФО (IAS) 16 отмечено: амортизируемая величина актива определяется за вычетом его ликвидационной стоимости. На практике ликвидационная стоимость часто составляет незначительную величину и, следовательно, является несущественной при расчете амортизируемой величины.

В правилах работы непосредственно с амортизацией также произошло много изменений. 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.

Ранее, согласно ПБУ 6/01, в бухучете можно было применять такие способы амортизации:

1. линейный;
2. способ уменьшаемого остатка;
3. способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
4. способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

**ФСБУ же фактически установлены только три способа амортизации: линейный, способ уменьшаемого остатка и амортизация пропорционально количеству продукции. Порядок применения этих методов амортизации отражен в п. 36 и 37 ФСБУ 6/2020.**

**ФСБУ 6/2020 не предусматривает способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.**

**Принципиальное новшество в том, что, независимо от выбранного метода, амортизацию нужно рассчитать так, чтобы к концу срока полезного использования ОС его остаточная стоимость сравнялась с ликвидационной стоимостью.**

Перечисленные элементы амортизации (срок полезного использования, ликвидационную стоимость и способ начисления амортизации необходимо 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 пересчета показателей прошлых лет).

Начислять амортизацию с применением новых элементов начинайте (п. 4 ПБУ 21/2008, пп. "а" п. 7.1 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", п. 38 МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки"):

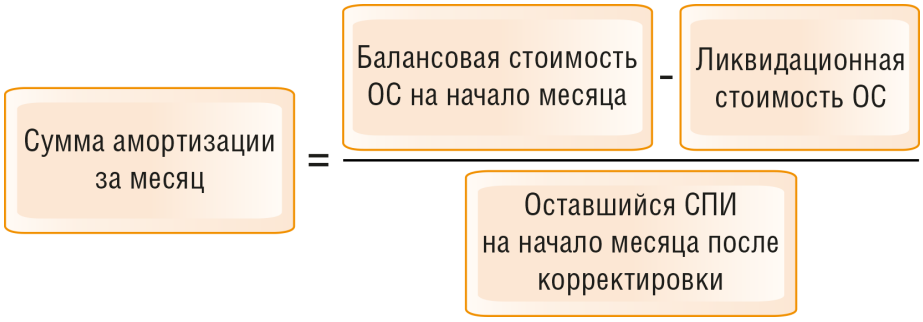
**1.** с 1 января следующего отчетного года, если вы изменили элементы амортизации по результатам **обязательной ежегодной проверки**;

**2.** с даты принятия решения об изменении элементов амортизации, если такое изменение вызвано **получением новой информации в течение года**. Если вы начисляете амортизацию с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете, начисление амортизации исходя из новых элементов амортизации начните с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия соответствующего решения.

**Помните**, если по какому-либо объекту ОС начисление амортизации было приостановлено, а в результате проверки его ликвидационная стоимость стала меньше балансовой стоимости, то начисление амортизации нужно **возобновить** (п. 30 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

**После изменения срока полезного использования ОС и (или) других элементов амортизации** рассчитывайте амортизацию в обычном порядке, но **с применением новых параметров**.

Так, например, при изменении только СПИ ежемесячную сумму амортизации при линейном способе можно рассчитать по формуле:




Если вы изменили элементы амортизации после улучшения объекта ОС (реконструкции, модернизации, достройки и т.п.), то начисляйте амортизацию, применяя новые параметры к увеличенной первоначальной стоимости такого объекта.

Пример расчета амортизации после увеличения срока полезного использования ОС

По оборудованию, первоначальная стоимость которого составила 5 000 000 руб., в бухгалтерском учете определены следующие элементы амортизации:

- СПИ - 60 месяцев (в соответствии с рекомендациями производителя);
- ликвидационная стоимость - 200 000 руб.;
- способ начисления амортизации - линейный.

Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежемесячно. Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете.

Ежемесячная сумма амортизации по оборудованию составляет 80 000 руб.

При ежегодной проверке элементов амортизации по результатам наблюдения за фактическими сроками прекращения эксплуатации в организации аналогичного оборудования установлено, что обычно оно используется в течение 84 месяцев. На основе имеющейся информации из открытых источников организация определила, что аналогичное оборудование, бывшее в эксплуатации 84 месяца, можно продать за 60 000 руб. Организация посчитала, что полученная информация свидетельствует о существенном увеличении ожидаемого периода получения экономических выгод от использования оборудования, поэтому приняла решение с 1 января следующего года

установить новые элементы амортизации:

- новый СПИ - 84 месяца;
- новая ликвидационная стоимость - 60 000 руб.

Способ начисления амортизации не изменился - линейный.

На дату начала применения новых элементов амортизации:

1) срок фактической эксплуатации оборудования - 26 месяцев;
2) сумма начисленной амортизации - 2 080 000 руб. (80 000 руб. x 26 мес.);
3) оставшийся СПИ после корректировки - 58 месяцев (84 мес. - 26 мес.).

Расчет амортизации оборудования после изменения ее элементов следующий:

| Период | Расчет амортизации за месяц, руб. | Амортизация за месяц, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Новый оставшийся СПИ, мес. |
|---|---|---|---|---|
| Январь | (5 000 000 - 2 080 000 - 60 000) / 58 | 49 310,34 | 2 129 310,34 | 57 |
| Февраль | (5 000 000 - 2 129 310,34 - 60 000) / 57 | 49 310,34 | 2 178 620,69 | 56 |
| Март | (5 000 000 - 2 178 620,69 - 60 000) / 56 | 49 310,34 | 2 227 931,03 | 55 |
| Апрель | (5 000 000 - 2 227 931,03 - 60 000) / 55 | 49 310,34 | 2 277 241,38 | 54 |
| Май | (5 000 000 - 2 277 241,38 - 60 000) / 54 | 49 310,34 | 2 326 551,72 | 53 |
| И так далее ежемесячно в течение срока эксплуатации оборудования | | | | |
| Предпоследни | (5 000 000 - 4 841 379,31 - | 49 310,34 | 4 890 689,66 | 1 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| й месяц начисления амортизации | 60 000) / 2 | | | |
| Последний месяц начисления амортизации | (5 000 000 - 4 890 689,66 - 60 000) / 1 | 49 310,34 | 4 940 000,00 | 0 |

Через 58 месяцев балансовая стоимость оборудования будет равна его ликвидационной стоимости (5 000 000 руб. - 4 940 000 руб. = 60 000 руб.).

Пример расчета амортизации после уменьшения срока полезного использования ОС

По состоянию на конец отчетного года используемый в организации объект спецтехники имеет следующие параметры:

- первоначальная стоимость - 4 600 000 руб.;
- СПИ - 84 месяца;
- ликвидационная стоимость - 400 000 руб.;
- способ начисления амортизации - линейный;
- фактический срок эксплуатации - 47 месяцев;
- сумма накопленной амортизации - 2 350 000 руб. ((4 600 000 руб. - 400 000 руб.) / 84 мес. x 47 мес.);
- балансовая стоимость - 2 250 000 руб. (4 600 000 руб. - 2 350 000 руб.).

Организация начисляет амортизацию ежемесячно.

При планировании деятельности на будущие периоды руководство организации решило заменить спецтехнику на новую через 60 месяцев с начала ее эксплуатации, а старую - продать. По информации из открытых источников установлено, что аналогичную спецтехнику после 5 лет эксплуатации можно продать за 690 000 руб.

Учитывая планы руководства и их существенное влияние на период получения экономических выгод от использования спецтехники, при ежегодной проверке элементов амортизации принято решение установить для нее с 1 января следующего года:

- СПИ - 60 месяцев;
- ликвидационную стоимость - 690 000 руб.

Способ начисления амортизации не меняется.

Тогда оставшийся СПИ для начисления амортизации по спецтехнике после корректировки составит 13 месяцев (60 мес. - 47 мес.).

Расчет амортизации спецтехники после изменения ее элементов следующий:

| Период | Расчет амортизации за месяц, руб. | Амортизация за месяц, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Новый оставшийся СПИ, мес. |
|---|---|---|---|---|
| Январь | (4 600 000 - 2 350 000 - 690 000) / 13 | 120 000,00 | 2 470 000,00 | 12 |
| Февраль | (4 600 000 - 2 470 000 - 690 000) / 12 | 120 000,00 | 2 590 000,00 | 11 |
| Март | (4 600 000 - 2 590 000 - 690 000) / 11 | 120 000,00 | 2 710 000,00 | 10 |
| Апрель | (4 600 000 - 2 710 000 - 690 000) / 10 | 120 000,00 | 2 830 000,00 | 9 |
| Май | (4 600 000 - 2 830 000 - 690 000) / 9 | 120 000,00 | 2 950 000,00 | 8 |
| Июнь | (4 600 000 - 2 950 000 - 690 | 120 000,00 | 3 070 000,00 | 7 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 000) / 8 | | | |
| Июль | (4 600 000 - 3 070 000 - 690 000) / 7 | 120 000,00 | 3 190 000,00 | 6 |
| Август | (4 600 000 - 3 190 000 - 690 000) / 6 | 120 000,00 | 3 310 000,00 | 5 |
| Сентябрь | (4 600 000 - 3 310 000 - 690 000) / 5 | 120 000,00 | 3 430 000,00 | 4 |
| Октябрь | (4 600 000 - 3 430 000 - 690 000) / 4 | 120 000,00 | 3 550 000,00 | 3 |
| Ноябрь | (4 600 000 - 3 550 000 - 690 000) / 3 | 120 000,00 | 3 670 000,00 | 2 |
| Декабрь | (4 600 000 - 3 670 000 - 690 000) / 2 | 120 000,00 | 3 790 000,00 | 1 |
| Январь следующего года | (4 600 000 - 3 790 000 - 690 000) / 1 | 120 000,00 | 3 910 000,00 | 0 |

Через 13 месяцев балансовая стоимость спецтехники будет равна ее ликвидационной стоимости (4 600 000 руб. - 3 910 000 руб. = 690 000 руб.).

Начисленная амортизация отражается в бухгалтерском учете в обычном порядке.

### *Проверка на обесценение*

**Кроме того, минимум раз в год на 31 декабря (по правилам – на каждую отчетную дату) необходимо проверять ОС на обесценение по правилам МСФО (IAS) 36 (п. 38 ФСБУ**

**6/2020).**

Признаки обесценения - резкое снижение рыночной стоимости, существенный износ, порча объекта, простой. При наличии таких признаков надо уменьшить балансовую стоимость ОС до рыночной стоимости за минусом затрат на выбытие. Убыток от обесценения относят в прочие расходы (п. п. 12, 18, 59 МСФО (IAS) 36).

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»): Дт 91.2 – Кт 02, субсчет «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 | 83-дооценка | 02-обесценение |
| Признан убыток от обесценения в части, превышающей накопленную дооценку объекта | 91.2 | 02-обесценение |

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»).

### *Переоценка основных средств*

Организация также имеет право проводить переоценку основных средств, причем делать

это она может чаще, чем один раз в год. **Переоценку основных средств обязательно проводить**, если в учетной политике организация закрепила такое решение и определила группы подлежащих переоценке основных средств (пп. "б" п. 13 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

**Инвестиционную недвижимость** переоценивайте на каждую отчетную дату (п. 21 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

**Периодичность переоценки остальных групп ОС определите самостоятельно** исходя из того, насколько подвержена изменениям их справедливая стоимость, и закрепите ее в учетной политике. Если вы приняли решение проводить переоценку ОС, отличных от инвестиционной недвижимости, не чаще одного раза в год, переоценивайте их по состоянию на конец каждого отчетного года (п. 16 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

**Обратите внимание!**

В бухгалтерском учете по-разному отражают результаты переоценки инвестиционной недвижимости и результаты переоценки основных средств, не относящихся к инвестиционной недвижимости.

В налоговом учете результаты переоценки не учитывают вне зависимости от квалификации этого имущества в целях налогообложения (основные средства, прочее имущество и т.п.) - это не предусмотрено гл. 25 НК РФ.

Результаты переоценки основных средств, отличных от инвестиционной недвижимости, можно отражать в учете двумя способами - в зависимости от выбранного способа пересчета стоимости ОС (п. 17 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29):

**1.** можно пересчитывать первоначальную (переоцененную) стоимость и сумму накопленной амортизации так, чтобы балансовая стоимость ОС после переоценки была равна его справедливой стоимости. В этом случае потребуются отдельные записи по корректировке - как для первоначальной стоимости, так и для амортизации;

**2.** можно сначала уменьшить первоначальную (переоцененную) стоимость ОС на сумму накопленной амортизации, а затем полученную балансовую стоимость пересчитать

так, чтобы она была равна справедливой стоимости ОС. В этом случае делают одну корректировочную запись.

Способ пересчета стоимости ОС, включенных в одну группу, должен быть одинаковым. Закрепите его в учетной политике.

Для разных групп ОС можно установить разные способы пересчета.

При первом способе для пересчета стоимости ОС вы можете использовать коэффициент, рассчитанный по формуле:

$$\text{Коэффициент пересчета} = \frac{\text{Справедливая стоимость ОС на дату переоценки}}{\text{Балансовая стоимость ОС на дату переоценки}}$$

Умножение пересчитываемой величины на коэффициент даст новое значение показателя для отражения в бухгалтерском учете. Например, формула для пересчета первоначальной (переоцененной) стоимости будет выглядеть так:

$$\text{Первоначальная (переоцененная) стоимость ОС после переоценки} = \text{Коэффициент пересчета} \times \text{Первоначальная (переоцененная) стоимость ОС до переоценки}$$

**Сумму дооценки основных средств** (кроме инвестиционной недвижимости) в общем случае отнесите на добавочный капитал. Однако в той части, в которой дооценка восстанавливает суммы уценки (обесценения) ОС, признанной в расходах в прошлые периоды, в периоде переоценки включите в прочие доходы. Если сумма дооценки больше суммы ранее начисленной уценки (обесценения), разницу отнесите на добавочный капитал организации (п. п. 18, 20 ФСБУ 6/2020, п. п. 7, 16 ПБУ 9/99 "Доходы организации").

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 | 01 | 83 (91-1) |
| Скорректирована накопленная амортизация при дооценке ОС | 83 (91-2) | 02 |
| При переоценке ОС путем пересчета их балансовой стоимости | | |
| Первоначальная (переоцененная) стоимость уменьшена на сумму накопленной амортизации | 02 | 01 |
| Отражена дооценка ОС | 01 | 83 (91-1) |

**Сумму уценки основных средств** (кроме инвестиционной недвижимости) в общем случае включите в прочие расходы. Однако в части, не превышающей отнесенные в прошлые периоды на добавочный суммы дооценки ОС, признайте за счет уменьшения сумм дооценки. Если сумма уценки больше ранее признанной дооценки, разницу включите в прочие расходы в периоде проведения переоценки (п. 19 ФСБУ 6/2020, п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). Бухгалтерские проводки по учету уценки 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 уценке | 83 (91-2) | 01 |
| Отражено изменение накопленной амортизации при уценке ОС | 02 | 83 |

| | | |
|---|---|---|
| | | (91-1) |
| При переоценке ОС путем пересчета их балансовой стоимости | | |
| Первоначальная (переоцененная) стоимость уменьшена на сумму накопленной амортизации | 02 | 01 |
| Отражена уценка ОС | 83<br>(91-2) | 01 |

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 включите в периоде проведения переоценки (п. 21 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29):

1. в прочие доходы, если дооцениваете объект (п. п. 7, 16 ПБУ 9/99);

2. в прочие расходы, если уцениваете объект (п. 11 ПБУ 10/99).

Сделайте бухгалтерские записи:

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

### *Как учесть затраты на ремонт основных средств?*

В целях бухгалтерского учета имеет значение, проводят ремонт в плановом порядке (в рамках системы планово-предупредительных ремонтов) или причиной его проведения стала авария, стихийное бедствие, неправильная эксплуатация, внезапная поломка и т.п.

Когда говорят о капитальном и текущем ремонте, то в бухгалтерском учете

подразумевают плановые мероприятия, проводимые с определенной периодичностью.

Затраты на проведение капитального, текущего и непланового ремонта отражают по-разному.

**При подрядном способе** в качестве затрат на ремонт рассматривают договорную стоимость выполненных подрядчиком работ (за минусом НДС, принимаемого к вычету).

**При хозяйственном способе к затратам на ремонт в бухгалтерском учете** относят:

- амортизацию задействованных в выполнении работ ОС;
- стоимость материальных ценностей, израсходованных при проведении ремонта;
- заработную плату работников, принимающих участие в ремонтных работах;
- страховые взносы с этой заработной платы.

Предварительно эти затраты могут накапливаться на счете 23, если в организации есть специальное подразделение, занятое ремонтом ОС. С каким счетом будет корреспондировать счет 23 при списании затрат - зависит от вида ремонта.

Облагается ли НДС стоимость ремонта объекта основных средств, выполненного хозяйственным способом

В общем случае не облагается. Ведь затраты на ремонт учитываются в целях налогообложения прибыли, поэтому пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ на выполнение ремонтных работ для собственных нужд не распространяется.

Однако рекомендуем начислить НДС, если:

ремонтные работы относятся к строительно-монтажным;

затраты на ремонт увеличивают первоначальную стоимость отремонтированного объекта ОС (недвижимого имущества) или формируют первоначальную стоимость самостоятельного объекта ОС, относящегося к недвижимости.

Такой подход к определению объекта налогообложения по пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ следует из Писем Минфина России от 15.11.2017 N 03-07-11/75377, от 30.10.2014 N 03-07-10/55074, от 05.11.2003 N 04-03-11/91.

**Обратите внимание!**

Ни на капитальный ремонт основных средств, ни на иные виды ремонта резерв в бухгалтерском учете не создается.

Периодичность проведения капитального ремонта измеряется годами, а затраты, как правило, существенны для организации. Поэтому затраты на капитальные ремонты ОС обычно признают капитальными вложениями (пп. "ж" п. 5 ФСБУ 26/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).

Перечень и величину этих затрат определяйте так же, как и при создании ОС. Материальные ценности, необходимые для капитального ремонта, учитывайте как капитальные вложения (пп. "а" п. 5 ФСБУ 26/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28). Если капитальный ремонт требует длительного времени и существенных затрат, то капитализируйте проценты по кредитам и займам, направленным на его финансирование. Проценты нужно капитализировать в течение периода фактического проведения работ (пп. "е" п. 10 ФСБУ 26/2020, п. 7 ПБУ 15/08 "Учет расходов по займам и кредитам", п. п. 1, 2 Рекомендации Р-71/2016-КпР "Долговые затраты в последующие капвложения").

**Если в ходе капитального ремонта вы извлекли материальные ценности** (запасные части, металлолом и др.), которые собираетесь продать или использовать иным способом, вычтите из сумм фактических затрат на капитальный ремонт расчетную стоимость этих ценностей. Расчетную стоимость определите самостоятельно, например, исходя из справедливой стоимости ценностей, чистой стоимости продажи и др. (п. 15 ФСБУ 26/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).

В зависимости от целей дальнейшего использования признайте извлеченные материальные ценности:

1. как капитальные вложения, если планируете использовать их для создания, капитального ремонта, улучшения других ОС (пп. "а" п. 5 ФСБУ 6/2020);

2 как запасы, если в дальнейшем будете использовать материальные ценности в обычной деятельности, в течение периода, не превышающего 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

3. как долгосрочные активы к продаже, если намерены продать материальные ценности, но не можете квалифицировать их в качестве запасов.

В момент завершения ремонта отнесите сумму затрат на капитальный ремонт на увеличение первоначальной стоимости отремонтированного ОС, если межремонтный

период существенно не отличается от оставшегося срока полезного использования ОС (п. 18 ФСБУ 26/2020, п. 24 ФСБУ 6/2020).

Однако гораздо чаще бывает, что межремонтный период (то есть «срок службы» проведенного ремонта) существенно отличается от оставшегося срока полезного использования объекта ОС (например, установленный изначально срок полезного использования ОС - 30 лет, а капитальный ремонт потребуется каждые 10 лет). В таком случае примите затраты на капитальный ремонт к учету в качестве отдельного объекта ОС и определите его срок полезного использования исходя из продолжительности межремонтного периода (п. 8, пп. "а" п. 9, п. 10 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29). Начисляйте амортизацию по этому объекту тем же способом, что и по самому объекту ОС. Начисленную амортизацию отражайте в бухгалтерском учете в обычном порядке.

**Основные бухгалтерские проводки в связи с капитальным ремонтом** ОС такие:

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| Признаны затраты на капитальный ремонт ОС | 08-ремонт | 60 (10, 70, 69 и др.) |
| Отражен НДС, предъявленный подрядчиком при выполнении работ по капитальному ремонту ОС | 19 | 60 |
| НДС, предъявленный подрядчиком, принят к вычету | 68 | 19 |
| Оплачены ремонтные работы подрядчику | 60 | 51 |
| Оприходованы ценности, полученные в ходе капитального ремонта | 10, 07, 41, 08 - материальные | 08-ремонт |

| | | |
|---|---|---|
| | ценности | |
| Затраты на капитальный ремонт ОС включены в его первоначальную стоимость (учтены в качестве самостоятельного объекта) | 01 (03) | 08-ремонт |

Пример отражения в учете затрат на капитальный ремонт. В процессе ремонта извлечены материальные ценности, пригодные к использованию в качестве запасных частей

В соответствии с технической документацией капитальный ремонт оборудования должен проводиться раз в 5 лет. Срок полезного использования оборудования, определенный при признании этого объекта в качестве ОС, равен 15 годам. Амортизация по объекту начисляется ежемесячно линейным способом.

Организация провела капитальный ремонт оборудования с привлечением подрядной организации. Договорная стоимость работ - 9 600 000 руб. (в том числе НДС - 1 600 000 руб.). В процессе ремонта ОС подрядчиком заменены и переданы организации детали, которые после восстановления предполагается использовать при ремонте аналогичных ОС.

В соответствии с учетной политикой организации материальные ценности, которые можно использовать для создания, капитального ремонта и улучшения объектов ОС, учитываются на счете 10 «Материалы» обособленно.

Рыночная стоимость таких деталей в исправном состоянии, но бывших в употреблении, находится в диапазоне от 90 000 руб. до 95 000 руб. По оценке организации, затраты на восстановление деталей составят 20 000 руб. Фактические затраты на восстановление деталей собственными силами составили 19 000 руб.

В учете организации сделаны следующие записи:

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|---|---|---|
| Стоимость выполненных работ включена в капитальные вложения | 08 | 60 | 8 000 000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| (9 600 000 - 1 600 000) | | | |
| Отражен НДС, предъявленный подрядчиком | 19 | 60 | 1 600 000 |
| Принят к вычету "входной" НДС, предъявленный подрядчиком | 68 | 19 | 1 600 000 |
| Затраты на ремонт уменьшены на среднюю рыночную стоимость запчастей (в неисправном состоянии) ((90 000 + 95 000) / 2 - 20 000) | 10 | 08 | 72 500 |
| Перечислена оплата подрядчику | 60 | 51 | 9 600 000 |
| После ремонта извлеченных ценностей | | | |
| Отремонтированы детали, извлеченные в процессе ремонта | 10 | 70, 69 и др. | 19 000 |
| На дату признания основного средства | | | |
| Затраты на капитальный ремонт включены в состав основных средств (8 000 000 - 72 500) | 01 | 08 | 7 927 500 |
| Ежемесячно в течение межремонтного периода | | | |
| Начислена амортизация по объекту ОС - затратам на ремонт (7 927 500 / 5 / 12) | 20 | 02 | 132 125 |
| По истечении пяти лет | | | |
| Списан объект ОС - затраты на капитальный ремонт | 02 | 01 | 7 927 500 |

Капитальный ремонт здания обычно проводят раз в несколько лет, а затраты на него являются существенными для организации. Поэтому, как правило, их включают в капитальные вложения (пп. "ж" п. 5 ФСБУ 26/2020).

Такими затратами могут быть:

1. затраты на подготовку и экспертизу проектно-сметной документации (пп. "г" п. 5 ФСБУ 26/2020);

2. стоимость материальных ценностей, использованных в процессе капремонта, включая стоимость строительных материалов, деталей и конструкций (пп. "б" п. 10 ФСБУ 26/2020);

затраты на авторский надзор (пп. "е" п. 5 ФСБУ 26/2020);

3. амортизация объектов ОС (строительных машин и оборудования), используемых при капитальном ремонте здания (пп. "в" п. 10 ФСБУ 26/2020);

4. заработная плата работников организации, выполняющих работы по капитальному ремонту здания, а также страховые взносы с нее (пп. "д" п. 10 ФСБУ 26/2020);

5. иные затраты, возникающие в связи с капитальным ремонтом здания.

В случае привлечения подрядчика в затраты включите договорную стоимость выполненных им работ (за минусом НДС, подлежащего вычету).

Уменьшите сумму капитальных вложений на расчетную стоимость извлеченных материальных ценностей, которые собираетесь использовать или продать.

По завершении капитального ремонта на сумму капитальных вложений увеличьте первоначальную стоимость здания, если вы не планируете больше проводить его капитальные ремонты до окончания срока полезного использования. Если же следующий капитальный ремонт здания ожидается через срок, существенно отличающийся от оставшегося срока полезного использования здания, то затраты на капитальный ремонт признайте отдельным объектом ОС. Амортизацию по такому объекту начисляйте в течение срока, равного межремонтному периоду (п. 8, пп. "а" п. 9, п. п. 10, 24 ФСБУ 6/2020, п. 18 ФСБУ 26/2020).

Начисление амортизации по зданию, которое находится в процессе капитального ремонта, не приостанавливайте, даже если оно временно не используется (п. 30 ФСБУ 6/2020). Начисляйте амортизацию в обычном порядке.

Работы, выполняемые при капитальном ремонте зданий, обычно являются строительно-монтажными. Поэтому при выполнении работ собственными силами начислите НДС на стоимость таких работ. Этот НДС при выполнении определенных условий примите к вычету. Начисляйте НДС и принимайте его к вычету на последнее число каждого квартала, в котором проводился капитальный ремонт здания.

Проводки по учету затрат по капитальному ремонту здания могут быть такими:

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| 1. По мере выполнения работ по капитальному ремонту здания | | |

| | | |
|---|---|---|
| 1.1. Капитальный ремонт выполнен с привлечением подрядчика | | |
| Приняты работы, выполненные подрядчиком | 08-ремонт | 60 |
| Отражен НДС, предъявленный подрядчиком при выполнении работ по капитальному ремонту зданий | 19 | 60 |
| НДС, предъявленный подрядчиком, принят к вычету | 68 | 19 |
| Оплачены ремонтные работы подрядчику | 60 | 51 |
| Стоимость использованных строительных материалов, конструкций и иные затраты на капитальный ремонт здания включены в капитальные вложения | 08-ремонт | 10 и др. |
| 1.2. Капитальный ремонт выполнен собственными силами | | |
| Отражены капитальные вложения в сумме затрат на выполнение капитального ремонта здания | 08-ремонт | 10, 70, 69, 02 и др. |
| На последнее число квартала | | |
| Начислен НДС на стоимость выполненных собственными силами СМР | 19 | 68 |
| Принят к вычету НДС, начисленный на стоимость выполненных собственными силами СМР | 68 | 19 |
| 2. При извлечении материальных ценностей в процессе выполнения работ | | |
| Оприходованы ценности, полученные в ходе капитального ремонта здания | 10 (07, 41, 08) **1** | 08-ремонт |
| 3. На дату завершения капитального ремонта здания | | |
| Затраты на капитальный ремонт здания учтены в качестве самостоятельного объекта (включены в его первоначальную стоимость) | 01 (03) | 08-ремонт |

Как правило, периодичность проведения текущего ремонта составляет до одного года, хотя в некоторых случаях может быть установлена иная периодичность. Но в любом случае, когда речь идет о текущем ремонте, сумма затрат представляет собой несущественную для организации величину.

Поэтому фактические затраты на текущие ремонты ОС капитальными вложениями обычно не признают, а включают (пп. "б" п. 16 ФСБУ 26/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28):

1. в себестоимость продукции (работ, услуг), если ремонтируемые основные средства используют в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг (пп. "д" п. 23 ФСБУ 5/2019 "Запасы", п. 7 ПБУ 10/99 "Расходы организации");

2. затраты на капитальные вложения, если ремонтируемые ОС задействованы в создании, капитальном ремонте или улучшении других объектов ОС (пп. "г" п. 10 ФСБУ 26/2020);

3. управленческие или коммерческие расходы, если ремонтируемые ОС не заняты в производстве (создании) активов, но участвуют в обычных видах деятельности организации (п. п. 5, 7 ПБУ 10/99);

4. прочие расходы - в ином случае. Например, к прочим расходам относят затраты на текущий ремонт, если временно не используемый в деятельности организации объект передан в аренду (п. 11 ПБУ 10/99).

Материальные ценности, которые вы приобретаете для текущего ремонта ОС, учитывайте как запасы, так как срок их использования не превышает 12 месяцев (п. 3 ФСБУ 5/2019).

**Если в ходе текущего ремонта вы получили материальные ценности** (запчасти, металлолом и др.), которые собираетесь продать или использовать иным способом, вычтите из сумм фактических затрат на ремонт расчетную стоимость этих ценностей. Расчетную стоимость определите самостоятельно, например, исходя из справедливой стоимости ценностей, чистой стоимости продажи и др.

Извлеченные материальные ценности учитывайте в зависимости от целей дальнейшего использования.

**Основные бухгалтерские проводки в связи с текущим ремонтом** ОС такие:

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| Признаны затраты на текущий ремонт ОС | 20 | 60 |

| | | |
|---|---|---|
| | (26, 44, 08 и др.) | (10, 70, 69 и др.) |
| Отражен НДС, предъявленный подрядчиком при выполнении работ по текущему ремонту ОС | 19 | 60 |
| НДС, предъявленный подрядчиком, принят к вычету | 68 | 19 |
| Оприходованы ценности, полученные в ходе текущего ремонта | 10 **1** (41 и др.) | 20 (26, 44, 08 и др.) |
| Перечислена оплата подрядчику | 60 | 51 |

Неплановый ремонт выполняют при внезапных поломках ОС, вызванных нарушением условий эксплуатации, перегрузками, стихийными бедствиями или другими причинами, для восстановления работоспособности этих объектов.

Фактические затраты не включайте в капитальные вложения, даже если ремонтируемые ОС вы используете при создании другого ОС. Исключением являются случаи, когда неплановый ремонт улучшает нормативные показатели функционирования или продлевает сроки полезного использования ремонтируемого ОС. В такой ситуации часть затрат нужно капитализировать (пп. "в", "д" п. 16 ФСБУ 26/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).

Некапитализируемые затраты на неплановые ремонты, как правило, признают прочими расходами (п. п. 11, 13 ПБУ 10/99, пп. "а", "б" п. 26 ФСБУ 5/2019).

В некоторых случаях их можно включить в себестоимость НЗП или в коммерческие либо управленческие расходы текущего периода (п. 4 ПБУ 10/99). Например, занятая перевозками организация может включать затраты на ремонт после незначительных ДТП в себестоимость перевозок (пп. "д" п. 23 ФСБУ 5/2019).

**Основные бухгалтерские проводки в связи с неплановым ремонтом** ОС такие:

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| Признаны затраты на неплановый ремонт ОС | 91-2 (20 и др.) | 60 (10, 70, 69 и др.) |
| Отражен НДС, предъявленный подрядчиком при выполнении работ по плановому ремонту ОС | 19 | 60 |
| НДС, предъявленный подрядчиком, принят к вычету | 68 | 19 |
| Перечислена оплата подрядчику | 60 | 51 |

### *Как отразить в учете списание основного средства?*

Объект основных средств, который выбывает или становится не способен приносить экономические выгоды в будущем, списывают с бухгалтерского учета. Его балансовую стоимость и затраты на выбытие относят в уменьшение поступлений от выбытия (при их наличии). Полученная разница признается прочим доходом (прочим расходом) периода, в котором списывается объект основных средств.

**Списание неиспользуемых, пришедших в негодность, морально и физически изношенных или выбывающих ОС в бухгалтерском учете отражайте одинаково.**

Независимо от причины списания, сделайте следующее:

- начислите амортизацию по списываемому ОС;
- сформируйте балансовую стоимость ОС;
- спишите балансовую стоимость ОС;
- спишите накопленную дооценку по объекту ОС.

Начислите амортизацию за последний период использования ОС до даты его списания с бухгалтерского учета, то есть вплоть до момента, когда он фактически передан иному лицу либо его использование прекращено без перспектив возобновления в будущем.

Если вы начисляли амортизацию ежемесячно с первого числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете, то к моменту списания ОС начислите амортизацию за весь последний календарный месяц использования.

Это следует из пп. "б" п. 33, п. п. 40, 41 ФСБУ 6/2020.

На счетах бухгалтерского учета сформировать балансовую стоимость можно так.

**Сначала открыть отдельный субсчет "Выбытие основных средств", например субсчет 01-9,** на счете 01 "Основные средства". Для списания ОС, учитываемых на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности", можно открыть аналогичный субсчет "Выбытие материальных ценностей".

Затем в дебет этого субсчета **перенесите первоначальную (переоцененную) стоимость** списываемого объекта ОС.

**Спишите сумму накопленной амортизации**, а при наличии и сумму накопленного обесценения объекта ОС со счета 02 "Амортизация основных средств" в кредит этого субсчета.

Сделайте бухгалтерские записи:

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| Списана первоначальная (переоцененная) стоимость объекта ОС | 01-выбытие (03-выбытие) | 01-первоначальная стоимость (03-первоначальная стоимость) |
| Списана накопленная амортизация по объекту ОС | 02-амортизация | 01-выбытие (03-выбытие) |
| Списано обесценение по объекту ОС | 02-обесценение | 01-выбытие (03-выбытие) |

**Балансовую (остаточную) стоимость объекта ОС спишите** в прочие расходы, если не ожидаете никаких поступлений от выбытия ОС. Например, при безвозмездной передаче, хищении ОС и т.п.

Если вы планируете получить в процессе ликвидации ОС материальные ценности, то уменьшите балансовую стоимость списываемого ОС на стоимость ожидаемых к получению материальных ценностей. А затем спишите оставшуюся сумму в прочие расходы.

В тех случаях, когда ОС выбывает на возмездной основе (по сделкам купли-продажи, мены и др.), в прочие доходы или расходы включите разницу между балансовой стоимостью ОС и затратами на выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия, с другой стороны. Это следует из п. 44 ФСБУ 6/2020.

## Налоговый учет основных средств по ФСБУ 6/2020

При покупке объекта, признаваемого в налоговом учете объектом ОС, сформируйте его первоначальную стоимость исходя из суммы всех затрат на его приобретение, доставку и доведение до состояния, в котором оно будет пригодно для использования. НДС, принимаемый к вычету, в первоначальную стоимость объекта не включайте (п. 1 ст. 257 НК РФ).

**Не забудьте об отличиях между налоговым и бухгалтерским учетом.** В налоговом учете:

1) не считаются основными средствами объекты инвестиционной недвижимости, которые приобретены исключительно в целях получения дохода от прироста их стоимости. Если же до момента продажи планируете сдавать инвестиционную недвижимость в аренду, признайте ее ОС (п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 257 НК РФ, Письмо Минфина России от 13.09.2019 N 03-03-06/1/70481);

2) проценты по заемным обязательствам в стоимость основных средств не включают (Письмо Минфина России от 10.03.2015 N 03-03-10/12339). Независимо от направлений использования средств, проценты учитывают во внереализационных расходах;

3) получение отсрочки (рассрочки) на оплату ОС не влияет на первоначальную стоимость ОС;

4) создание резерва на ликвидацию выводимых из эксплуатации ОС и восстановление окружающей среды предусмотрено только для организаций, добывающих углеводороды, и только в определенной ситуации. Но и в этом случае начисляемый резерв в первоначальную стоимость ОС не включают (п. 4 ст. 267.4 НК РФ);

5) затраты на пусконаладочные работы, проводимые в целях доведения объекта ОС до состояния, пригодного к использованию, учитывают в его первоначальной стоимости (Письма Минфина России от 20.09.2011 N 03-03-06/1/560 (п. 1), от 02.11.2010 N 03-03-06/1/682). Однако скорректировать затраты на пусконаладочные работы на стоимость произведенной продукции нельзя.

Срок полезного использования основного средства в налоговом учете определите самостоятельно на дату ввода его в эксплуатацию с учетом Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (п. 1 ст. 258 НК РФ). Начислять

амортизацию начинайте с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 НК РФ). В месяце начала начисления амортизации учтите в расходах амортизационную премию, если ее применение предусмотрено вашей учетной политикой (п. 3 ст. 272 НК РФ).

Моментом ввода в эксплуатацию считайте событие, фиксирующее готовность объекта к использованию по назначению, документально оформленное в установленном порядке. И только в случае неясности с определением готовности к использованию датой ввода в эксплуатацию следует считать дату начала использования объекта в деятельности организации (Письма Минфина России от 21.06.2019 N 03-03-06/1/45357, от 20.05.2019 N 03-03-06/1/35949, от 10.02.2020 N 03-05-05-01/8435).

Амортизацию начисляйте ежемесячно методом, закрепленным в вашей учетной политике (п. п. 1, 2 ст. 259 НК РФ). Норму амортизации при приобретении основного средства за плату определите в зависимости от того, линейный или нелинейный метод амортизации вы выбрали.

**Обратите внимание!**

По мнению Минфина России, начисленная амортизация по объекту основных средств учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации, если такой объект используется налогоплательщиком для извлечения дохода (Письма от 23.06.2021 N 03-03-06/1/49256, от 01.04.2020 N 03-03-06/1/26179, от 27.11.2019 N 03-03-06/1/92176). Соответственно, если объект фактически не используется, то возникают риски с учетом в расходах начисленной амортизации.

Результат переоценки основных средств не признается доходом или расходом при расчете налога на прибыль, поэтому учесть переоценку в налоговом учете нельзя, переоценка не изменяет стоимость ОС и не влияет на начисление амортизации. Это следует из п. 1 ст. 257 НК РФ и Писем Минфина России от 19.04.2019 N 03-03-06/3/28433 и от 10.09.2015 N 03-03-06/4/52221. Однако в **случае зачисления дооценки ОС в добавочный капитал** в учете организации образуется особая временная разница - результат операции, не включаемой в бухгалтерскую прибыль (убыток). Ее величина

равна разнице между балансовой стоимостью актива, сформированной в бухучете по результатам дооценки, и стоимостью ОС, принимаемой в целях налогообложения (п. 8 ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций", Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13).

Эта временная разница является налогооблагаемой и приводит к возникновению отложенного налогового обязательства (ОНО) - бухгалтерская стоимость актива превышает налоговую, значит, в целях налогообложения организация сможет учесть меньше расходов, чем в бухгалтерском (п. п. 11, 15 ПБУ 18/02, п. 4 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц").

Независимо от применяемого способа определения текущего налога на прибыль (способа отсрочки или балансового) при признании ОНО в учете организация делает запись (п. 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль"):

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| Отражено ОНО | 83 | 77 |

Уменьшать ОНО нужно (п. 18 ПБУ 18/02):

1. при применении способа отсрочки - по мере начисления амортизации по ОС, при выбытии актива, при признании убытка от обесценения, а также при уценке ОС;

2. при применении балансового способа - на конец отчетного периода при условии, что сумма возникших вычитаемых временных разниц, формирующих финансовый результат, превышает сумму налогооблагаемых и (или) достигнуто аналогичное соотношение по временным разницам, возникшим в результате переоценки и обесценения ОС (п. п. 5, 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль").

Записи по уменьшению ОНО такие:

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| **Способ отсрочки** | | |
| Уменьшено ОНО в результате операций, формирующих финансовый результат | 77 | 68 |

| | | |
|---|---|---|
| Уменьшено ОНО в связи с операциями, результат которых не формирует бухгалтерскую прибыль (убыток), - в случае отнесения суммы уценки (обесценения) на уменьшение добавочного капитала | 77 | 83 |
| **Балансовый способ** | | |
| Уменьшено ОНО в результате операций, формирующих финансовый результат | 77 | 99 |
| Уменьшено ОНО в связи с операциями, результат которых не формирует бухгалтерскую прибыль (убыток), - в случае отнесения суммы уценки (обесценения) на уменьшение добавочного капитала | 77 | 83 |

**В случае уценки ОС, по которым нет накопленной дооценки,** в учете организации возникает вычитаемая временная разница. Ведь, поскольку налоговая стоимость актива превышает его балансовую стоимость, в налоговом учете организация сможет признать больше расходов, чем в бухгалтерском. Такая разница приводит к образованию отложенного налогового актива (ОНА) (п. п. 11, 14 ПБУ 18/02, п. 4 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц").

Этот ОНА нужно уменьшать (п. 17 ПБУ 18/02):

1. при применении способа отсрочки - по мере начисления амортизации по ОС, при выбытии актива, при восстановлении убытка от обесценения, а также при дооценке ОС;

2. при применении балансового способа - на конец отчетного периода при условии, что сумма возникших налогооблагаемых временных разниц, формирующих финансовый результат, превышает сумму вычитаемых и (или) достигнуто аналогичное соотношение по временным разницам, возникшим вследствие переоценки и обесценения ОС (п. п. 5, 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль").

Записи по признанию и уменьшению указанного ОНА такие:

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| **Способ отсрочки** | | |
| Признан ОНА | 09 | 68 |

| | | |
|---|---|---|
| Уменьшен ОНА в результате операций, формирующих финансовый результат | 68 | 09 |
| Уменьшен ОНА в связи с операциями, результат которых формирует добавочный капитал | 83 | 09 |
| **Балансовый способ** | | |
| Признан ОНА | 09 | 99 |
| Уменьшен ОНА в результате операций, формирующих бухгалтерскую прибыль (убыток) | 99 | 09 |
| Уменьшен ОНА в связи с операциями, результат которых формирует добавочный капитал | 83 | 09 |

При переоценке инвестиционной недвижимости в учете организации возникают (п. 8 ПБУ 18/02, Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13, п. 4 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"):

1. при дооценке ранее не уцененного объекта, а также в случае дооценки актива сверх ранее признанной уценки - налогооблагаемая временная разница в размере превышения бухгалтерской стоимости актива над налоговой, образовавшегося за счет переоценки, и соответствующее ей ОНО (п. п. 11, 15 ПБУ 18/02);

2. при уценке ранее недооцененного объекта, а также в случае уценки актива сверх накопленной дооценки - вычитаемая временная разница в размере превышения налоговой стоимости актива над бухгалтерской, образовавшегося за счет переоценки, и соответствующий ей ОНА (п. п. 11, 14 ПБУ 18/02).

Уменьшать ОНО нужно:

1. при применении способа отсрочки - при уценке и обесценении объекта, а также при его выбытии (п. 18 ПБУ 18/02);

2. при применении балансового способа - при условии, что на конец отчетного периода сумма вычитаемых временных разниц, формирующих финансовый результат, превышает сумму налогооблагаемых (п. 5 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль").

Уменьшать ОНА нужно:

1. при применении способа отсрочки - при дооценке объекта, при восстановлении убытка от обесценения, а также в случае выбытия объекта (п. 17 ПБУ 18/02);

2. при применении балансового способа - при условии, что на конец отчетного периода сумма налогооблагаемых временных разниц, формирующих финансовый результат, превышает сумму вычитаемых (п. 5 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль").

Если вы читали новый ФСБУ 6/2020, то уже поняли, что в нем очень много новых понятий и требований, которые могут оказать влияние на налог на имущество. Речь идет о налоге, который рассчитывается по среднегодовой стоимости. Увеличится он или уменьшится? Попробуем разобраться.

Из положительного можно отметить то, что переход на новый Федеральный стандарт даст возможность сблизить налоговый и бухгалтерский учет основных средств в части стоимостного лимита (п. 5 ФСБУ 6/2020 и п. 1 ст. 256 НК РФ).

Отдельные новшества будут влиять на исчисление налога на имущество с налоговой базой в виде среднегодовой стоимости.

**Справочно**

В ФСБУ появилась ссылка на Стандарты МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов", введенный в действие на территории России Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н, и Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости", также введенный в действие Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н. Таким образом, для корректного учета основных средств в бухгалтерской отчетности необходимо применять правила действующих на территории России стандартов МСФО.

Налог на имущество компании обязаны платить за недвижимость, в том числе учтенную в составе основных средств по правилам бухучета (п. 1 ст. 374 НК РФ). В этом случае налоговая база по налогу равна среднегодовой стоимости имущества (п. 1 ст. 375 НК РФ).

Алгоритм расчета среднегодовой стоимости основного средства представлен в абз. 2 п. 4 ст. 376 НК РФ. В формуле используется понятие остаточной стоимости.

При расчете налога на имущество под остаточной стоимостью (пока) понимается разница между первоначальной стоимостью объекта и начисленной амортизацией.

Однако в ФСБУ 6/2020 "Основные средства" понятия "остаточная стоимость" нет. Есть только определение балансовой стоимости.

Балансовой стоимостью имущества по ФСБУ 6/2020 является разность между первоначальной стоимостью и суммами накопленной амортизации и обесценения (п. 25 ФСБУ 6/2020). Кроме того, капвложения в течение периода использования ОС увеличивают его первоначальную стоимость.

В Письме от 22.12.2020 N 03-05-05-01/112530 Минфин России сформулировал такое правило определения налоговой базы по имуществу в связи с применением ФСБУ 6/2020.

Для расчета налогооблагаемой базы по налогу на имущество нужно от цены приобретения актива отнять амортизацию и обесценение и прибавить стоимость вложений, связанных с улучшением и (или) восстановлением объектов основных средств.

**Расчет налога на имущество у арендатора при неотделимых улучшениях**

**Если арендатор произведет после 01.01.2022 капвложения в арендуемый объект ОС, то по мнению Минфина (письмо от 22.06.2021 N 03-05-05-01/48860) и правилам учета капвложений и ОС по ФСБУ 26/2020 и ФСБУ 6/2020, арендатору придется учесть эти вложения как самостоятельный объект ОС, с которого далее арендатору придется уплачивать налог на имущество по среднегодовой стоимости. Причем не будет иметь значения, кто по договору аренды платит «основной» налог — арендатор или арендодатель.**

**При этом чиновники не уточняют, к какому учету предмета аренды — балансовому в качестве права пользования активом или забалансовому — нужно относить возникшее подобным образом ОС. Но и мнения своего не меняют.**

**Что же касается порядка учета вложений в арендуемый объект ОС по ФСБУ 25/2018 — Минфин отвечает, что нормы ФСБУ 25 применимы только для начала аренды (доведения полученного ОС до необходимого состояния). Все, что арендатор вкладывает дальше, — это капвложения арендатора, которые потом должны стать ОС, облагаемым налогом на имущество.**

## Как организации перейти на ФСБУ 6/2020?

Последствия изменения учетной политики организации в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 отражаются ретроспективно, т.е. как если бы этот стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни.

При этом для облегчения перехода на новый порядок учета основных средств в бухгалтерской отчетности, начиная с которой применяется ФСБУ 6/2020, 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). Для целей указанной корректировки балансовой стоимостью основных средств считается их первоначальная стоимость (с учетом переоценок), признанная до начала применения ФСБУ 6/2020 в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой, за вычетом накопленной амортизации. При этом накопленная амортизация рассчитывается в соответствии с ФСБУ 6/2020 исходя из указанной первоначальной стоимости, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования, определенного в соответствии с ФСБУ 6/2020.

Избранный организацией способ отражения последствий изменения учетной политики раскрывается в первой бухгалтерской отчетности, составленной с применением ФСБУ 6/2020.

**Обратите внимание!**

В связи с началом применения ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 вам может потребоваться внести в учетную политику, в частности, следующую информацию:

1. новые лимиты стоимости - для совокупности объектов ОС или для отдельного объекта ОС (п. 5 ФСБУ 6/2020). Отметим, Минфин России рекомендует устанавливать лимит для отдельных объектов ОС, а не для их группы (Приложение к Письму от 18.01.2022 N 07-04-09/2185, Письмо от 25.08.2021 N 07-01-09/68312);

2. критерий существенности величины затрат на ремонты, технические осмотры,

техническое обслуживание ОС, проводимые с периодичностью более 12 месяцев (более обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев) (п. 10 ФСБУ 6/2020);

3. классификационные виды и группы ОС, применяемые в организации (п. 11 ФСБУ 6/2020);

4. условия и порядок ведения группового учета ОС (п. 7.4 ПБУ 1/2008);

5. способ оценки после признания ОС в бухгалтерском учете - для каждой группы ОС (п. 13 ФСБУ 6/2020);

6. периодичность переоценки и способы пересчета первоначальной стоимости ОС, отличных от инвестиционной недвижимости (п. п. 16, 17 ФСБУ 6/2020);

7. способы списания сумм накопленной дооценки (п. 20 ФСБУ 6/2020);

8. периодичность начисления амортизации ОС. Начислять амортизацию можно на конец каждого отчетного периода или на конец иного периода, не превышающего установленный в организации отчетный период;

9. момент начала и прекращения начисления амортизации ОС (п. 33 ФСБУ 6/2020);

10. способы начисления амортизации для каждой группы ОС (п. 34 ФСБУ 6/2020);

11. формулу расчета суммы амортизации для способа уменьшаемого остатка (п. 35 ФСБУ 6/2020);

12. порядок проверки элементов амортизации, а также уровень и иные критерии существенности, соответствие которым влечет за собой пересмотр элементов амортизации (п. 37 ФСБУ 6/2020);

13. порядок перехода на ФСБУ 6/2020 - ретроспективный или альтернативный (п. п. 48, 49 ФСБУ 6/2020);

14. порядок перехода на ФСБУ 26/2020 - ретроспективный или перспективный (п. п. 25, 26 ФСБУ 26/2020).

Измененная учетная политика должна применяться с начала года, с которого вы переходите на новые стандарты (п. п. 10, 12 ПБУ 1/2008).

**Итак, ФСБУ 6/2020 допускает два способа отражения в учете и отчетности последствий изменения учетной политики в связи с началом применения стандарта:**

1. ретроспективный (п. 48 ФСБУ 6/2020);

2. альтернативный (п. 49 ФСБУ 6/2020).

Ретроспективный способ отражения в учете и отчетности последствий изменения учетной политики позволяет формировать максимально точную информацию об объектах учета (в данном случае - основных средствах и связанных с ними объектах) и полную сопоставимость показателей бухгалтерской отчетности за предыдущие годы. Однако он является наиболее трудоемким. При принятии решения о применении этого способа помните о требовании рациональности бухгалтерского учета.

Если вами принято решение отразить последствия перехода на применение ФСБУ 6/2020 ретроспективно, сделайте следующее (п. 48 ФСБУ 6/2020, п. 15 ПБУ 1/2008):

1) скорректируйте остатки по счетам 01 "Основные средства", 03 "Доходные вложения в материальные ценности", 02 "Амортизация", 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и другим связанным счетам на дату начала применения нового стандарта таким образом, как если бы он применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни;

2) при составлении бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения ФСБУ 6/2020 пересчитайте сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, которые отражаются в этой отчетности (например, если вы переходите на применение ФСБУ 6/2020 с 2022 г., то в бухгалтерском балансе придется скорректировать показатели на 31 декабря 2021 г. и на 31 декабря 2020 г., а в отчете о финансовых результатах - пересчитать показатели за 2021 г.).

Если вы не можете с достаточной надежностью пересчитать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, ретроспективный способ не применяйте (п. 15 ПБУ 1/2008).

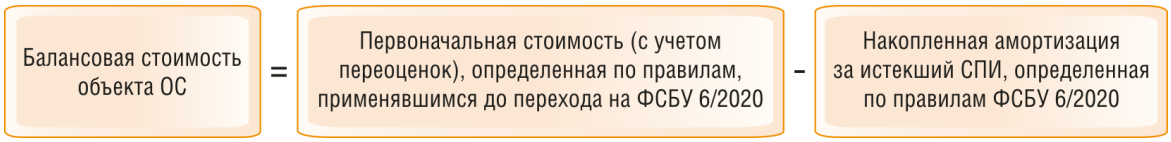
**При применении альтернативного способа допускается не пересчитывать сравнительные показатели бухгалтерской отчетности в связи с переходом на применение нового стандарта (п. 49 ФСБУ 6/2020).**

По состоянию **на 1 января первого года применения** ФСБУ 6/2020 скорректируйте:

1) состав объектов ОС. В частности, спишите балансовую стоимость объектов, которые являются несущественными активами (п. 49 ФСБУ 6/2020);

2) балансовую стоимость ОС. Для этого по каждому объекту ОС:

- установите ликвидационную стоимость;
- проверьте применяемый СПИ и способ начисления амортизации. В случае необходимости измените их;
- рассчитайте по правилам ФСБУ 6/2020 сумму накопленной амортизации за истекший СПИ исходя из:
  - первоначальной (с учетом переоценок, если они проводились) стоимости, сформированной до начала применения ФСБУ 6/2020 согласно ранее применявшейся учетной политике;
  - установленной на дату перехода ликвидационной стоимости;
  - способа амортизации, установленного учетной политикой, действующей с момента перехода на ФСБУ 6/2020;
  - СПИ объекта ОС, скорректированного на дату перехода;
  - истекшего СПИ на дату перехода;
- рассчитайте балансовую стоимость ОС по формуле:




- сравните эту балансовую стоимость с прежней балансовой (остаточной) стоимостью. Скорректируйте прежнюю балансовую стоимость на полученную разницу. Так как первоначальная стоимость объектов ОС при расчете новой балансовой стоимости не меняется, корректировать нужно сумму накопленной амортизации. Сумму корректировки отнесите на нераспределенную прибыль (убыток), если она не связана с изменением других статей баланса (п. 50 ФСБУ 6/2020).

По состоянию на 1 января года начала применения ФСБУ 6/2020 могут быть сделаны, например, следующие записи:

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| Списана первоначальная стоимость объектов, являющихся несущественными активами | 84 | 01 |
| Списана накопленная амортизация по объектам, являющимся несущественными активами | 02 | 84 |
| Отражена корректировка накопленной амортизации, не затрагивающая других статей баланса, кроме нераспределенной прибыли | 84<br>(02) | 02<br>(84) |

## Пример расчета суммы амортизации, накопленной на дату перехода на применение ФСБУ 6/2020

Организация применяет ФСБУ 6/2020 с 1 января 2022 г. На эту дату в учете организации числится объект ОС, используемый для управленческих целей, у которого:

- первоначальная стоимость - 100 000 руб.;
- СПИ - 10 лет;
- истекший СПИ - 4 года;
- способ амортизации - линейный;
- начисленная амортизация - **40 000** руб. (100 000 руб. / 10 лет x 4 года).

На 1 января 2022 г. в отношении этого объекта установлены:

- ликвидационная стоимость - 20 000 руб.;
- способ амортизации - линейный;
- СПИ - 6 лет;
- оставшийся СПИ - 2 года (6 лет - 4 года). Через 2 года организация предполагает продать объект за 20 000 руб.

Накопленная амортизация по объекту ОС, рассчитанная по правилам ФСБУ 6/2020, - **53 333** руб. ((100 000 руб. - 20 000 руб.) / 6 лет x 4 года).

По состоянию на 1 января 2022 г. в учете организация корректирует балансовую стоимость объекта ОС бухгалтерской записью:

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|---|---|---|
| Скорректирована амортизация по объекту ОС (53 333 - 40 000) | 84 | 02 | 13 333 |

**Пример отражения в бухгалтерском учете перехода на ФСБУ 6/2020 альтернативным способом**

Организация применяет ФСБУ 6/2020 с 1 января 2021 г.

При переходе на применение ФСБУ 6/2020 принято решение применить альтернативный способ отражения последствий изменения учетной политики - с единовременной корректировкой балансовой стоимости ОС на дату перехода и без пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности.

Для перехода потребовались следующие корректировки:

1) в учетной политике на 2021 г. установлен лимит в отношении совокупности несущественных активов - 500 000 руб.

На конец 2020 г. в организации имеются объекты ОС, являющиеся несущественными активами. Их общая первоначальная стоимость составляет 480 000 руб., общая накопленная амортизация - 220 000 руб.;

2) при пересчете амортизации по правилам ФСБУ 6/2020 необходимо уменьшить ее накопленную сумму на конец 2020 г. на 625 940 руб. с отнесением корректировки на нераспределенную прибыль.

В учете организация 1 января 2021 г. делает следующие записи:

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|---|---|---|
| Списана первоначальная стоимость объектов ОС, которые являются несущественными активами | 84 | 01 | 480 000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Списана накопленная амортизация по объектам ОС, которые являются несущественными активами | 02 | 84 | 220 000 |
| Отражено уменьшение накопленной амортизации | 02 | 84 | 625 940 |

**Что делать с полностью амортизированными ОС при переходе на новый ФСБУ 6/2020?**

**Тот факт, что остаточная стоимость ОС достигла нуля, сам по себе не является основанием для его списания.**

**ОС с нулевой стоимостью, хоть и не отражается в балансе, продолжает числиться на счете 01 по первоначальной стоимости, а на счете 02 - его амортизация, равная первоначальной стоимости. И фирма вполне может продолжать его использовать по назначению.**

**А списывают ОС по другим причинам:**

**- когда ОС, причем независимо от величины его остаточной стоимости, становится непригодным для использования;**

**- в связи с его выбытием (продажей, передачей в погашение долга, утилизацией, безвозмездной передачей другому лицу или в качестве вклада в УК РФ и т.д.).**

**Однако при переходе на ФСБУ 6/2020 в межотчетный период вы можете списать те ОС, которые для вашей фирмы будут несущественными по стоимости. Ее нужно установить в учетной политике на 2022 год.**

**Если у вас есть такие несущественные ОС, то 1 января 2022 года спишите их проводками Дебет 84 - Кредит 01 - списана первоначальная стоимость ОС, являющихся несущественными активами и Дебет 02 - Кредит 84 - списана накопленная амортизация ОС, являющихся несущественными активами.**

**Обратите внимание, что переводить такие ОС в состав запасов не нужно. Ведь к запасам можно отнести только то, что имеет срок полезного использования меньше 12 месяцев. А то, что ОС достигли нулевой стоимости, запасами их не делает.**

**А по остальным ОС, включая полностью самортизированные, на дату начала**

**применения ФСБУ 6/2020 (это 1 января 2022 г.) нужно будет пересмотреть их балансовую стоимость.**

**После пересмотра она должна быть больше нуля. Для таких ОС должен быть пересмотрен (увеличен) оставшийся срок полезного использования, а также определена ликвидационная стоимость.**

**Ликвидационная стоимость - это расчетная величина, определяющая стоимость, которую фирма получила бы в случае выбытия ОС (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат, которые могут возникнуть в связи с выбытием объекта. Для определения ликвидационной стоимости предполагается, что объект достиг окончания срока полезного использования и находится в состоянии, характерном для конца такого срока.**

**Ликвидационная стоимость считается равной нулю, если:**

**- фирма не ожидает поступления от выбытия объекта в конце срока полезного использования;**

**- ожидаемая сумма не является существенной;**

**- ожидаемая сумма не может быть определена.**

**Разницу между амортизацией, определенной по новым правилам, и амортизацией, учтенной ранее, нужно списать на нераспределенную прибыль (п. 50 ФСБУ 6/2020).**

**Нераспределенная прибыль увеличится на сумму амортизации, которая ранее начислялась (отражалась в расходах) быстрее. Ведь при вводе ОС в эксплуатацию срок полезного использования был установлен более короткий по сравнению с реальным (вновь установленным) сроком эксплуатации ОС. В течение оставшегося нового срока полезного использования будут признаны расходы, равные сумме амортизации, отраженной на счете 84 при переходе на ФСБУ 6/2020.**

**Пример. Как пересчитать балансовую стоимость ОС при переходе на ФСБУ 6/2020**

**На 1 января 2020 года в учете фирмы числится ОС, у которого:**

**- первоначальная стоимость - 100 000 руб.;**

**- срок полезного использования - пять лет;**

**- истекший срок полезного использования - пять лет;**

**- способ амортизации - линейный;**

**- начисленная амортизация: 100 000 руб.**

**На 1 января 2022 в отношении этого ОС фирма установила:**

**- ликвидационную стоимость - 20 000 рублей;**

**- способ амортизации - линейный;**

**- срок полезного использования - шесть лет;**

**- оставшийся срок полезного использования - один год (6 - 5).**

**Рассчитаем накопленную амортизацию по ОС по правилам ФСБУ 6/2020. Она окажется равной 80 000 руб. ((100 000 - 20 000) : 6 х 5). Разницу в сумме 20 000 (100 000 - 80 000) нужно отнести на увеличение нераспределенной прибыли: Дебет 02 - Кредит 84 - 20 000 руб. - скорректирована амортизация по ОС.**

**Обратите внимание: этот способ корректировки амортизации относится к упрощенному порядку перехода на новый Стандарт. Он предусмотрен п. 49 ФСБУ 6/2020 и разрешен п. 15 ПБУ 1/2008, когда фирма не может с достаточной надежностью пересчитать сравнительные показатели ретроспективным способом. Укажите на это в учетной политике.**

**Итак, обобщим все сказанное. Если вы решили применять упрощенный способ перехода на ФСБУ 6/2020, то по состоянию на 1 января 2022 года вам нужно сделать следующее.**

Скорректируйте состав объектов ОС - спишите балансовую стоимость объектов, являющихся несущественными активами. Стоимостный лимит признания имущества в качестве ОС установите в учетной политике.

Скорректируйте балансовую стоимость ОС. Для этого по каждому объекту установите ликвидационную стоимость.

Проверьте применяемый срок полезного использования и способ начисления амортизации и измените их, если это необходимо.

Рассчитайте по правилам ФСБУ 6/2020 сумму накопленной амортизации за истекший срок полезного использования исходя из:

- первоначальной стоимости (с учетом переоценок, если они проводились),

сформированной до начала применения стандарта;

- установленной на дату перехода ликвидационной стоимости;

- способа амортизации, установленного ранее;

- срока полезного использования ОС, скорректированного на дату перехода;

- истекшего срока полезного использования на дату перехода.

Рассчитайте новую балансовую стоимость ОС путем вычитания из первоначальной стоимости с учетом переоценок суммы амортизации, накопленной за истекший срок полезного использования, рассчитанной по правилам ФСБУ 6/2020.

Прежнюю балансовую стоимость скорректируйте на полученную разницу путем корректировки суммы накопленной амортизации через счет 84 (п. 50 ФСБУ 6/2020).

**Перечень основных нормативно-правовых актов:**

- *Приказ Минфина России от 17.09.2020 N 204н "Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения" {КонсультантПлюс}*
- *Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии" {КонсультантПлюс}*
- *Вопрос: Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности последствий изменения учетной политики. (Письма Минфина России от 23.12.2021 N 07-01-09/105290, от 09.09.2021 N 07-01-09/73140) {КонсультантПлюс}*
- *Вопрос: Об исчислении налога на имущество организаций в отношении ОС (в том числе инвестиционной недвижимости) при применении ФСБУ 6/2020. (Письмо Минфина России от 22.12.2020 N 03-05-05-01/112530) {КонсультантПлюс}*

**Полезные материалы из СПС «КонсультантПлюс»:**

- *Типовая ситуация: ФСБУ 6/2020: основные изменения в учете ОС с 2022 г. (Издательство "Главная книга", 2022) {КонсультантПлюс}*
- *Статья: Учет ОС - 2022: ФСБУ 6/2020 - для всех и для каждого ("Практическая бухгалтерия", 2021, N 12) {КонсультантПлюс}*
- *Статья: Начало применения ФСБУ 6/2020 "Основные средства": переходные моменты (Давыдова О.В.) ("Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и*

*налогообложение", 2021, N 5) {КонсультантПлюс}*

- *"Годовой отчет. Бухгалтерская отчетность для коммерческих организаций - 2021" (под общ. ред. д. э. н. Ю.А. Васильева) ("БиТуБи", 2021) {КонсультантПлюс}*
- *Типовая ситуация: Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет (Издательство "Главная книга", 2022) {КонсультантПлюс}*
- *Готовое решение: Как учитывать основные средства для целей налога на прибыль (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}*
- *Готовое решение: Как организации перейти на учет основных средств и капитальных вложений по ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}*

# Бухгалтерский учет капитальных вложений по ФСБУ 26/2020

Для целей бухучета под капитальными вложениями понимаются затраты организации на приобретение, создание, улучшение или восстановление объектов основных средств.

К ним относятся, в частности, расходы на покупку имущества, предназначенного для использования в качестве объектов ОС или их частей либо для использования в процессе их приобретения, создания, улучшения и восстановления. К таким затратам относят строительство, сооружение, изготовление объектов, коренное улучшение земель и расходы на подготовку проектной, рабочей и организационно-технологической документации.

В эту же категорию включаются затраты на организацию строительной площадки, осуществление авторского надзора, улучшение или восстановление объекта основных средств (например, достройку, дооборудование, модернизацию, реконструкцию, замену частей, ремонт, технические осмотры и техническое обслуживание), а также на доставку и приведение объекта в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию, в том числе его монтаж, установку и проведение пусконаладочных работ, испытаний.

Кроме того, обязательно должна быть определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина. Капитальные вложения признаются в бухучете при соблюдении условий, установленных вне зависимости от того, осуществлены ли они при первоначальном приобретении, создании объектов основных средств или при последующем их улучшении или восстановлении.

**Обратите внимание!**

ФСБУ 26/2020 установлены условия, одновременное соблюдение которых необходимо для признания капитальных вложений в бухгалтерском учете:

- понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана) в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

- определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина.

При соблюдении данных условий капитальные вложения признаются вне зависимости от того, осуществлены они при первоначальном приобретении, создании объектов основных средств либо при их последующем улучшении и (или) восстановлении.

Стандартом также урегулированы следующие моменты:

- определен момент признания капитальных вложений - по мере осуществления фактических затрат, в отношении которых соблюдаются условия их признания;

- уточнено определение единицы учета капитальных вложений - приобретаемый, создаваемый, улучшаемый или восстанавливаемый объект основных средств;

- установлен общий подход к определению затрат на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств, в сумме которых признаются капитальные вложения.

**Первоначальную стоимость ОС в бухгалтерском учете** считают равной сумме капитальных вложений в соответствующий объект (п. 12 ФСБУ 6/2020, п. 18 ФСБУ 26/2020).

**В сумму фактических расходов, необходимых для приобретения (создания) и подготовки к использованию ОС**, в частности, включают:

**1.** затраты на приобретение имущества, предназначенного для использования непосредственно в качестве объекта ОС или его части (пп. "а" п. 5, пп. "а" п. 10 ФСБУ 26/2020);

**2.** стоимость работ по строительству, сооружению, изготовлению объекта ОС, выполненных подрядчиком (пп. "б" п. 5, пп. "а" п. 10 ФСБУ 26/2020);

**3.** стоимость материальных ценностей, списываемых в связи с их использованием при создании ОС (пп. "б" п. 5, пп. "б" п. 10 ФСБУ 26/2020);

**4.** амортизацию активов, используемых при создании ОС (пп. "б" п. 5, пп. "в" п. 10 ФСБУ 6/2020);

**5.** заработную плату работников, занятых созданием ОС, и страховые взносы с нее (пп. "б" п. 5, пп. "д" п. 10 ФСБУ 26/2020);

**6.** затраты на доставку, монтаж, установку ОС (пп. "з" п. 5 ФСБУ 26/2020);

**7.** затраты на проведение пусконаладочных работ, испытаний за вычетом расчетной стоимости произведенной продукции и иных полученных ценностей (пп. "и" п. 5, п. 15 ФСБУ 26/2020);

**8.** проценты по займам, использованным для приобретения (создания) ОС, признаваемого инвестиционным активом (пп. "е" п. 10 ФСБУ 26/2020);

**9.** суммы возникших в связи с приобретением (созданием) ОС оценочных обязательств - ликвидационных обязательств, оценочных обязательств по оплате отпусков работникам, занятым созданием ОС, и т.п. (пп. "ж" п. 10 ФСБУ 26/2020).

Все затраты включают в капитальные вложения за вычетом НДС, подлежащего вычету (п. 11 ФСБУ 26/2020).

Если объект незавершенных капитальных вложений **ликвидируется в процессе создания нового объекта ОС**, то затраты на его ликвидацию, а также стоимость самих незавершенных капитальных вложений в ОС включите в первоначальную стоимость нового объекта в той части, в какой эти незавершенные капитальные вложения в ОС будут использованы при создании нового объекта (п. 1 ст. 257 НК РФ, Письмо ФНС России от 27.08.2018 N СД-4-3/16501@).

Затраты на приобретение ОС в общем случае отражают на счете 08, субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств». Затраты на строительство, сборку и монтаж ОС - на субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств».

**Субсчет 08-4** используют в следующем порядке:

1. по дебету субсчета, как правило, отражают затраты на приобретение ОС в корреспонденции со счетами учета расчетов с продавцом и иными контрагентами;

2. по кредиту субсчета отражают:

- уменьшение затрат на приобретение, например на расчетную стоимость материальных ценностей, полученных при проведении пусконаладочных работ;

- списание первоначальной стоимости в дебет счета 01 «Основные средства» (03 «Доходные вложения в материальные ценности») по завершении капитальных вложений.

В аналогичном порядке используют **субсчет 08-3**. Капитальные вложения на улучшение и восстановление ОС в бухгалтерском учете отражают аналогично капитальным вложениям на приобретение и создание объектов ОС.

### *Проверка капитальных вложений на обесценение*

Под обесценением активов понимают снижение стоимости актива, превышающее плановое (нормальное) снижение его стоимости в связи с его использованием (нормальным физическим и/или моральным износом) (МСФО 36).

Проверять, есть ли признаки обесценения, необходимо по состоянию на каждую отчетную дату. При наличии хотя бы одного признака надо определить возмещаемую сумму актива (п. п. 8, 9 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

Углубленную проверку на наличие признаков обесценения с анализом накопленной за год информации рекомендуем провести в рамках годовой инвентаризации в целях составления годовой отчетности.

Если организация составляет отчетность ежемесячно или ежеквартально, то, на наш взгляд, на промежуточные отчетные даты специальную процедуру проверки признаков можно не инициировать, а определять возмещаемую сумму при наличии событий, очевидно приводящих к обесценению (таких, например, как остановка производства в связи с пандемией коронавируса).

Согласно указанному МСФО 36 проверка активов на обесценение включает в себя следующие этапы:

- идентификацию актива, который может быть обесценен;
- оценку возмещаемой суммы;
- признание и оценку убытка от обесценения;
- анализ ситуации после отчетной даты;
- раскрытие информации в отчетности.

Убыток от обесценения признается для капитальных вложений в составе финансового результата того отчетного периода, в котором процесс будет завершен.

### *Прекращение признания капитальных вложений*

Согласно п. 18 ФСБУ 26/2020 капвложения по их завершении (то есть после приведения объекта капвложений в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях) считаются основными средствами.

Если предприятие начнет фактическую эксплуатацию части объекта капвложений до

завершения капвложений в целом, эту часть оно признает объектом ОС.

Капитальные вложения, которые выбывают или не способны приносить предприятию экономические выгоды в будущем, списываются с бухучета (п. 19 ФСБУ 26/2020).

Списание капвложений обусловливается, например:

а) передачей другому лицу имущества в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, в некоммерческую организацию;

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

в) прекращением осуществления капитальных вложений при отсутствии перспектив возобновления или продажи незавершенных объектов.

Капвложения подлежат списанию в том отчетном периоде, в котором они выбывают или прекращаются при отсутствии перспектив возобновления или продажи (п. 20 ФСБУ 26/2020).

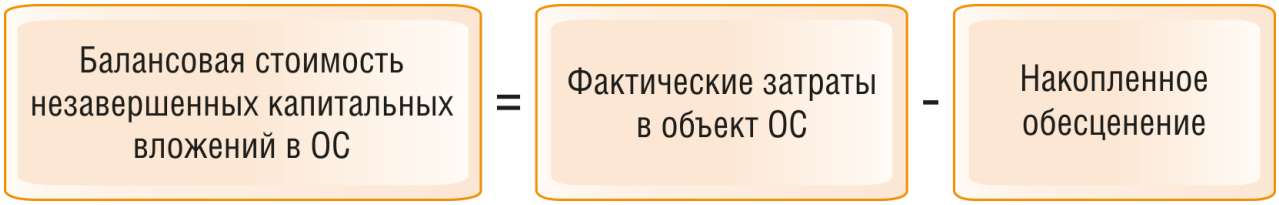
Если предприятие несет затраты на демонтаж, утилизацию объектов незавершенных капвложений и восстановление окружающей среды, такие затраты признаются расходами периода, в котором были понесены (за исключением случаев, когда в отношении этих затрат ранее было признано оценочное обязательство).

Разница между суммой балансовой стоимости списываемых капвложений (БСкв) и затрат на их выбытие (Зв), с одной стороны, и поступлениями от их выбытия (Пв), с другой стороны, признается расходом (Р) или доходом (Д) периода, в котором списываются такие капвложения (п. 22 ФСБУ 26/2020):

**Д (Р) = Пв - (БСкв + Зв)**

Независимо от причины списания незавершенных капитальных вложений определите их балансовую стоимость. В общем случае она равна сумме фактических капитальных затрат в объект ОС, учитываемых на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" (п. 9 ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения").

Если по списываемому объекту есть обесценение, то его балансовая стоимость равна фактическим затратам в объект ОС за вычетом накопленного обесценения (п. 17 ФСБУ 26/2020):




Для формирования балансовой стоимости незавершенных капитальных вложений можно открыть к счету 08 отдельный субсчет "Выбытие незавершенных капитальных вложений" (по аналогии с порядком, применяемым при выбытии ОС).

Балансовую стоимость необходимо списать в том отчетном периоде, в котором капитальные вложения выбывают или прекращаются при отсутствии перспектив возобновления или продажи (п. 20 ФСБУ 26/2020).

Чаще всего списание незавершенного объекта ОС происходит в результате:

1. продажи другому лицу (пп. "а" п. 19 ФСБУ 26/2020);

**Обратите внимание!**

Объект не списывают, а переквалифицируют в долгосрочные активы к продаже, если ваша организация:

- приняла решение о продаже объекта;
- прекратила действия по осуществлению капитальных вложений в ОС;
- не планирует их возобновлять (за исключением действий, необходимых для подготовки объекта к продаже);
- имеет подтверждение того, что завершение вложений и последующая эксплуатация ОС не предполагаются;

2. принятия решения о ликвидации в связи с нецелесообразностью продолжения или возобновления капитальных вложений и невозможностью его продажи, в том числе в случаях, когда объект пострадал в результате пожара, аварии или иной чрезвычайной ситуации (пп. "б", "в" п. 19 ФСБУ 26/2020).

Если вы не прекращали капитальные вложения в ОС и продаете объект незавершенных капитальных вложений, то в периоде продажи признайте (п. 22 ФСБУ 26/2020):

- прочий доход, если поступления от продажи незавершенных капитальных вложений

в ОС превышают сумму их балансовой стоимости и затрат на выбытие;

- прочий расход, если сумма их балансовой стоимости и затрат на выбытие больше поступлений от продажи этих незавершенных капитальных вложений в ОС.

Продажу незавершенных капитальных вложений в ОС можно отразить такими проводками:

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| Списана балансовая стоимость незавершенных капитальных вложений в ОС | 62 (91-2) | 08 |
| Начислен НДС | 62 | 68 |
| Отражены затраты, связанные с продажей незавершенных капитальных вложений в ОС [2] | 62 (91-2) | 60 (70, 69 и др.) |
| Отражен НДС, предъявленный контрагентами по затратам, связанным с продажей объекта | 19 | 60 |
| НДС, предъявленный контрагентами, принят к вычету (при наличии права на вычет) | 68 | 19 |
| Признан прочий доход в размере превышения поступлений от продажи незавершенных капитальных вложений в ОС над суммой их балансовой стоимости и затрат на продажу (при наличии) | 62 | 91-1 |

Пример отражения в бухгалтерском учете продажи незавершенных капитальных вложений с убытком

Организация продает незаконченные капитальные вложения в ОС по цене 6 480 000 руб., в том числе НДС 1 080 000 руб. На дату передачи объекта покупателю по данным

бухгалтерского учета:

4) сумма фактических капитальных затрат в ОС, учитываемых на счете 08, субсчет 08-4 "Приобретение объектов основных средств" - 6 300 000 руб.;

5) сумма накопленного обесценения - 400 000 руб.

Услуги по поиску покупателя оказаны сторонней организацией, не являющейся плательщиком НДС. Стоимость услуг составила 90 000 руб.

Организация формирует балансовую стоимость незавершенных капитальных вложений при их выбытии на отдельном субсчете 08-9 "Выбытие капитальных вложений", открытом к счету 08.

На дату передачи незавершенных капитальных вложений покупателю в бухгалтерском учете сделаны записи:

| **Содержание операции** | **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** |
|---|---|---|---|
| Списаны фактические затраты в незавершенный объект ОС | 08-9 | 08-4 | 6 300 000 |
| Списано накопленное обесценение | 02 | 08-9 | 400 000 |
| Списана балансовая стоимость незавершенных капитальных вложений в ОС в части, не превышающей поступления от их продажи (без учета НДС) (6 480 000 - 1 080 000) | 62 | 08-9 | 5 400 000 |
| Списана балансовая стоимость незавершенных капитальных вложений в ОС в части, | 91-2 | 08-9 | 500 000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| превышающей поступления от их продажи (без учета НДС) ((6 300 000 - 400 000) - 5 400 000) | | | |
| Начислен НДС | 62 | 68 | 1 080 000 |
| Признаны затраты, связанные с продажей незавершенных капитальных вложений в ОС | 91-2 | 60 | 90 000 |

Таким образом, в бухгалтерском учете организации в периоде списания незавершенных капитальных вложений в ОС признан прочий расход в размере превышения суммы их балансовой стоимости и затрат на продажу над поступлениями от продажи в сумме 590 000 руб. (500 000 руб. + 90 000 руб.)

Пример отражения в бухгалтерском учете продажи незавершенных капитальных вложений с прибылью

Организация продает незаконченные капитальные вложения в ОС по цене 5 040 000 руб., в том числе НДС 840 000 руб. На дату передачи объекта покупателю по данным бухгалтерского учета сумма фактических капитальных затрат в ОС, учитываемых на счете 08, субсчет 08-4 - 3 900 000 руб.

Услуги по поиску покупателя оказаны сторонней организацией, не являющейся плательщиком НДС. Стоимость услуг составила 60 000 руб.

На дату передачи незавершенных капитальных вложений покупателю в бухгалтерском учете сделаны записи:

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|---|---|---|

| | | | |
|---|---|---|---|
| Списана балансовая стоимость незавершенных капитальных вложений в ОС | 62 | 08-4 | 3 900 000 |
| Начислен НДС | 62 | 68 | 840 000 |
| Учтены затраты, связанные с продажей незавершенных капитальных вложений в ОС | 62 | 60 | 60 000 |
| Признан прочий доход в размере превышения поступлений от продажи незавершенных капитальных вложений над суммой их балансовой стоимости и затрат на продажу (5 040 000 - 840 000 - 3 900 000 - 60 000) | 62 | 91-1 | 240 000 |

Балансовую стоимость незавершенных капитальных вложений, в отношении которых принято решение о ликвидации, за вычетом стоимости ценностей, которые вы ожидаете получить в ходе ликвидации, включите в прочие расходы (п. 22 ФСБУ 26/2020, п. 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

В бухгалтерском учете отразите эту операцию так:

| Содержание операций | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| Списана балансовая стоимость незавершенных капитальных вложений в ОС (за вычетом стоимости | 91-2 | 08 |

| | | |
|---|---|---|
| материальных ценностей, ожидаемых к получению в результате ликвидации) | | |

Стоимость материальных ценностей, ожидаемых к получению в результате ликвидации незавершенного объекта, определяйте в том же порядке, что и стоимость материальных ценностей, получаемых при ликвидации ОС - в зависимости от того, как вы собираетесь использовать эти ценности:

- как запасы;
- как долгосрочные активы к продаже;
- как части новых объектов ОС.

Материальные ценности от ликвидации незавершенных капитальных вложений принимайте к учету за счет балансовой стоимости выбывающего объекта одновременно с его списанием с учета (п. 3 Рекомендации Р-63/2015-КпР "Материальные ценности от ликвидации основных средств"):

| Содержание операций | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| Приняты к учету материальные ценности, подлежащие извлечению в процессе ликвидации объекта капитальных вложений | 10 (15, 41 и др.) | 08 |

Затраты на ликвидацию объекта незавершенных капитальных вложений, связанные с извлечением материальных ценностей, включайте в стоимость ценностей, пока эта стоимость не достигнет максимально возможного размера.

**Затраты на ликвидацию** объекта незавершенных капитальных вложений, не связанные с извлечением ценностей, а также затраты, понесенные в связи с извлечением ценностей, но не включаемые в их стоимость (п. п. 21, 22 ФСБУ 26/2020):

- отнесите за счет ранее созданного ликвидационного оценочного обязательства (п.

21 ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы");

- включите в прочие расходы, если такое оценочное обязательство не признавалось или его средств недостаточно (п. 21 ПБУ 8/2010, п. 11 ПБУ 10/99).

**"Входной" НДС** со стоимости материалов, работ, услуг, использованных при осуществлении ликвидируемых капитальных вложений, как правило, не восстанавливают. Если вы ликвидируете (демонтируете) объект незавершенного строительства и привлекаете для этого подрядчика, то, по мнению Минфина России, суммы НДС, предъявленные подрядчиком со стоимости работ, вычету не подлежат. Суды же считают, что НДС принять к вычету можно, если работы по ликвидации (демонтажу) связаны с операциями, признаваемыми объектами налогообложения НДС (например, с продажей извлеченных ценностей, последующим использованием земельного участка для производственно-хозяйственной деятельности).

Затраты на ликвидацию незавершенного объекта могут отражаться в бухгалтерском учете такими записями:

| Содержание операций | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| Признаны затраты на ликвидацию незавершенных капитальных вложений, включаемые в стоимость материальных ценностей | 10 (15, 41 и др.) | 60 (70, 69 и др.) |
| Признаны затраты на ликвидацию незавершенных капитальных вложений в ОС, не включаемые в стоимость ценностей, в части, покрываемой оценочным обязательством | 96 | 60 (70, 69 и др.) |
| Признаны затраты на ликвидацию незавершенных капитальных вложений, не включаемые в стоимость ценностей, в сумме, превышающей оценочное обязательство | 91-2 | 60 (70, 69 и др.) |

| | | |
|---|---|---|
| Отражен НДС, предъявленный подрядчиком по работам по ликвидации (демонтажу) незавершенных капитальных вложений в ОС | 19 | 60 |
| НДС, предъявленный подрядчиком, принят к вычету, если работы по ликвидации (демонтажу) незавершенных капитальных вложений связаны с операциями, признаваемыми объектами налогообложения НДС | 68 | 19 |

### *Как отразить списание капвложений в основные средства в налоговом учете?*

**При продаже** незавершенных капитальных вложений в ОС выручку от продажи уменьшите на стоимость незавершенных капитальных вложений и на затраты, связанные с их реализацией (п. 1, пп. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ, Письмо УФНС России по г. Москве от 28.02.2005 N 20-12/12075.1).

**При ликвидации** объекта незавершенных капитальных вложений затраты на его ликвидацию включите во внереализационные расходы на дату подписания акта о выполнении работ по демонтажу или акта о ликвидации (пп. 8 п. 1 ст. 265, пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ, Письма Минфина России от 20.01.2017 N 03-03-06/1/2486, ФНС России от 27.08.2018 N СД-4-3/16501@).

Включать в расходы в целях налогообложения прибыли стоимость самих незавершенных капитальных вложений при их ликвидации, по мнению Минфина России, нельзя (см. Письма от 14.03.2019 N 03-03-06/2/16615, от 14.03.2019 N 03-07-11/16750, от 20.01.2017 N 03-03-06/1/2486). Суды в большинстве случаев занимают противоположную позицию. Они считают, что стоимость незавершенных капитальных вложений в объект ОС можно отнести в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль при соблюдении требований п. 1 ст. 252 НК РФ, так как перечень внереализационных расходов не закрыт. Однако поступать так рискованно, поскольку есть примеры судебных решений, в которых судьи соглашаются с проверяющими.

В то же время если объект незавершенных капитальных вложений **ликвидируется в процессе создания нового объекта ОС**, то затраты на его ликвидацию, а также стоимость

самих незавершенных капитальных вложений в ОС включите в первоначальную стоимость нового объекта в той части, в какой эти незавершенные капитальные вложения в ОС будут использованы при создании нового объекта (п. 1 ст. 257 НК РФ, Письмо ФНС России от 27.08.2018 N СД-4-3/16501@).

Если при ликвидации незавершенных капитальных вложений в ОС вы получили **материальные ценности,** пригодные к дальнейшему использованию, то их рыночную стоимость (без НДС) безопаснее включить во внереализационные доходы в том отчетном периоде, в котором они получены (ст. 250, п. п. 5, 6 ст. 274, пп. 1 п. 4 ст. 271 НК РФ, Письма Минфина России от 19.04.2010 N 03-03-06/1/277, от 06.04.2010 N 03-03-06/1/234, от 26.03.2010 N 03-03-06/1/199). Позиция о том, что признавать доход не нужно, высказана в некоторых официальных разъяснениях и судебной практике, но следование ей может привести к спорам с налоговыми органами.

Независимо от того, какое решение вы примете - признавать доход или нет - вы не сможете учесть в расходах стоимость материальных ценностей, полученных при ликвидации незавершенного объекта, при их использовании или продаже. Норма п. 2 ст. 254 НК РФ определяет порядок формирования налоговой стоимости ценностей, полученных при ликвидации ОС, и не может быть применена к ценностям, полученным при ликвидации незавершенных капитальных вложений (Письма Минфина России от 19.04.2010 N 03-03-06/1/277, от 06.04.2010 N 03-03-06/1/234, от 26.03.2010 N 03-03-06/1/199).

# Как организации перейти на учет капитальных вложений по ФСБУ 26/2020?

По общему правилу, последствия изменений в учетной политике в связи с началом применения ФСБУ 26/2020 отражаются ретроспективно: как если бы данный стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни.

Для облегчения перехода на новый порядок учета капитальных вложений в бухгалтерской отчетности, начиная с которой применяется ФСБУ 26/2020, организация может применять перспективно новые требования к формированию в бухгалтерском учете информации о капитальных вложениях, то есть только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета.

Организация должна раскрыть выбранный ею способ отражения последствий изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 26/2020 в первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с его применением.

ФСБУ 26/2020 допускает отражение последствий изменения учетной политики в связи с началом применения стандарта по выбору организации любым из способов:

1. ретроспективным (п. 25 ФСБУ 26/2020);
2. перспективным (п. 26 ФСБУ 26/2020).

Выбранный организацией способ раскрывается в бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения ФСБУ 26/2020 (п. 27 ФСБУ 26/2020, п. 21 ПБУ 1/2008).

Если вы приняли решение отражать переход на ФСБУ 26/2020 ретроспективно, вам нужно (п. 25 ФСБУ 26/2020, п. 15 ПБУ 1/2008):

1. скорректировать остатки по счетам 08 "Вложения во внеоборотные активы", 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и другим связанным счетам на дату начала применения нового стандарта таким образом, как если бы он применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни;
2. при составлении бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения ФСБУ 26/2020 пересчитать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, которые отражаются в этой отчетности.

По состоянию **на 1 января первого года применения** ФСБУ 26/2020 скорректируйте:

1)**состав капитальных вложений.** Например, спишите отраженную на счете 08 сумму затрат, понесенных на создание (приобретение) ОС, если точно известно, что затраты на этот актив формируют стоимость несущественных активов с учетом лимита, установленного организацией для всей их совокупности;

2)**фактические затраты на капитальные вложения.** Например, исключите из фактических затрат на капитальные вложения стоимость продукции, полученной при пусконаладочных работах, продолжающихся на объекте капитальных вложений.

По состоянию на 1 января года начала применения ФСБУ 26/2020 могут быть сделаны, например, следующие записи:

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| Капитальные вложения уменьшены на расчетную стоимость материальных ценностей, полученных в процессе пусконаладочных работ, продолжающихся на объекте | 84 | 08 |
| Списаны капитальные вложения в объекты ОС, предполагаемая первоначальная стоимость которых формирует стоимость несущественных активов | 84 | 08 |
| В капитальные вложения включены материальные ценности, предназначенные для создания, улучшения и (или) восстановления ОС (если рабочим планом счетов организации предусмотрено применение счета 08 для учета всех активов, отвечающих условиям признания капитальных вложений) | 08 | 10, 07 |
| В капитальные вложения включены затраты, понесенные по незаконченным капитальным ремонтам | 08 | 84 |
| Уменьшены фактические затраты на капитальные вложения при приобретении (создании) ОС с длительной отсрочкой (рассрочкой) платежа на разницу между договорной стоимостью и приведенной (дисконтированной) стоимостью кредиторской задолженности на дату | 60 | 08 |

| | | |
|---|---|---|
| признания капитальных вложений в учете | | |
| Отражены проценты за длительную отсрочку (рассрочку) платежа за период с даты признания капитальных вложений в учете до даты перехода на применение ФСБУ 26/2020 | 84 (08) | 60 |

Организация применяет ФСБУ 26/2020 с 1 января 2021 г.

Переход на применение ФСБУ 26/2020 организация отражает ретроспективно.

Для перехода потребовались следующие корректировки:

из состава капитальных вложений исключены затраты на объекты, которые являются несущественными активами.

На 31 декабря 2020 г. на счете 08 числился один такой объект (недоукомплектованный системный блок компьютера для руководителя отдела продаж) стоимостью 60 000 руб.

На 31 декабря 2019 г. в учете таких объектов не было;

в 2020 г. при приобретении материальных ценностей, признаваемых капитальными вложениями на 31 декабря 2020 г., организации предоставлена длительная отсрочка по их оплате. Превышение договорной стоимости (без НДС) над приведенной (дисконтированной) стоимостью кредиторской задолженности на дату признания капитальных вложений в учете равно 120 000 руб. На эту сумму необходимо уменьшить величину капитальных вложений и кредиторскую задолженность поставщика материальных ценностей;

проценты за длительную отсрочку платежа, подлежащие самостоятельному начислению организацией за период с даты принятия материальных ценностей к учету до 1 января 2021 г., - 43 000 руб. Капитальные вложения связаны с созданием объекта ОС, не являющегося инвестиционным активом согласно учетной политике организации.

Организация отражает капитальные вложения в бухгалтерском балансе по отдельной самостоятельно введенной строке "Капитальные вложения" в разд. I бухгалтерского баланса, а долгосрочную кредиторскую задолженность перед поставщиками - по самостоятельно введенной строке "Кредиторская задолженность" в разд. IV бухгалтерского баланса.

Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежегодно.

В учете организации 1 января 2021 г. сделаны следующие записи:

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|---|---|---|
| Списаны капитальные вложения в объект, являющийся несущественным активом | 84 | 08 | 60 000 |
| Уменьшены капитальные вложения и кредиторская задолженность поставщика на разницу между договорной (без НДС) и приведенной стоимостью материальных ценностей | 60 | 08 | 120 000 |
| Кредиторская задолженность перед поставщиком увеличена на сумму процентов за отсрочку платежа за период с момента приобретения материальных ценностей до 1 января 2021 г. | 84 | 60 | 43 000 |

В бухгалтерской отчетности за 2021 г. организации необходимо скорректировать сравнительные показатели.

**В бухгалтерском балансе:**

| Пояснения | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2021 г. | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| | АКТИВ | | | | |
| | I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ | | | | |
| | Капитальные вложения | 1155 | | -180 **1** | - |
| | Итого по разд. I | 1100 | | -180 | - |
| | БАЛАНС | 1600 | | -180 | - |
| | ПАССИВ | | | | |
| | III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ | | | | |
| | Нераспределенная прибыль | 1370 | | -103 **2** | - |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | (непокрытый убыток) | | | | |
| | Итого по разд. III | 1300 | | -103 | - |
| | IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА | | | | |
| | Кредиторская задолженность | 1440 | | -77 **3** | - |
| | Итого по разд. IV | 1400 | | -77 | - |
| | БАЛАНС | 1700 | | -180 | - |

**1** Показатель строки 1155 "Капитальные вложения" на 31 декабря 2020 г. надо уменьшить на 180 000 руб. (60 000 руб. + 120 000 руб.).

**2** Показатель строки 1370 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" надо уменьшить на 103 000 руб. (60 000 руб. + 43 000 руб.).

**3** Показатель строки 1440 "Кредиторская задолженность" надо уменьшить на 77 000 руб. (120 000 руб. - 43 000 руб.).

**В отчете о финансовых результатах:**

| Пояснения | Наименование показателя | Код | За 2021 г. | За 2020 г. |
|---|---|---|---|---|
| | Коммерческие расходы | 2210 | | (+60) |
| | Прибыль (убыток) от продаж | 2200 | | -60 |
| | Проценты к уплате | 2330 | | (+43) |
| | Прибыль (убыток) до налогообложения | 2300 | | -103 |
| | Чистая прибыль (убыток) | 2400 | | -103 |
| | Совокупный финансовый результат периода | 2500 | | -103 |

Вы также вправе принять решение о переходе на применение ФСБУ 26/2020 перспективно (п. 26 ФСБУ 26/2020, п. 14 ПБУ 1/2008). В таком случае:

1. применяйте новые правила учета только в отношении фактов хозяйственной жизни, имеющих место после даты начала применения нового стандарта. Не корректируйте сформированные ранее данные бухгалтерского учета;

2. при составлении бухгалтерской отчетности сравнительные показатели за предыдущие периоды не пересчитывайте.

**Обратите внимание!**

Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, обязаны **раскрывать в бухгалтерской отчетности с учетом существенности только следующую информацию** (п. 3 ФСБУ 6/2020, п. 4 ФСБУ 26/2020):

1. балансовую стоимость ОС, отличных от инвестиционной недвижимости, и инвестиционной недвижимости на начало и конец отчетного периода (пп. "а" п. 45 ФСБУ 6/2020);

2. результат от выбытия ОС за отчетный период (пп. "г" п. 45 ФСБУ 6/2020);

3. результат переоценки ОС, включенный в доходы или расходы отчетного периода, а также отнесенный на добавочный капитал в отчетном периоде, если организация учитывает ОС по переоцененной стоимости (пп. "д", "е" п. 45 ФСБУ 6/2020);

4. балансовую стоимость капитальных вложений в объекты, отличные от инвестиционной недвижимости, и в инвестиционную недвижимость на начало и конец отчетного периода (пп. "а" п. 23 ФСБУ 26/2020);

5. результат от выбытия капитальных вложений за отчетный период (пп. "б" п. 23 ФСБУ 26/2020).

**Полезные материалы из СПС «КонсультантПлюс»:**

- *Типовая ситуация: ФСБУ 26/2020: основные изменения в учете капвложений с 2022 г. (Издательство "Главная книга", 2022) {КонсультантПлюс}*
- *Готовое решение: Как отражать в бухгалтерском учете капитальные вложения в основные средства при применении ФСБУ 26/2020 и ФСБУ 6/2020 (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}*
- *Статья: Новации в учете капитальных вложений (Бунина А.Ю., Павлюченко Т.Н.) ("Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях", 2021, N 7) {КонсультантПлюс}*
- *Статья: Принят ФСБУ по капвложениям (Кремова Д.Р.) ("Бухгалтер Крыма: учет в унитарных предприятиях", 2020, N 4) {КонсультантПлюс}*
- *Статья: ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения": изменения в учетной политике*

*(Петрова Н.А.) ("Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения", 2021, N 3) {КонсультантПлюс}*

- *Статья: ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения": особенности регулирования, проблемы и сравнительный анализ (Козменкова С.В., Сушко И.Д.) ("Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях", 2021, N 14) {КонсультантПлюс}*
- *Статья: Как вести учет капвложений? (Липина М.А.) ("Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение", 2020, N 12) {КонсультантПлюс}*
- *Готовое решение: Как признать в бухгалтерском учете обесценение основных средств и капитальных вложений при применении ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}*
- *Готовое решение: Как учесть списание незавершенных капитальных вложений в основные средства при применении ФСБУ 26/2020 (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}*
- *Готовое решение: Какие упрощения в бухгалтерском учете основных средств и капитальных вложений допускают ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}*