

Утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР) 2020-07-23

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-118/2020-КпР

«ПЕРЕКЛАССИФИКАЦИЯ ДООЦЕНЕННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ К ПРОДАЖЕ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В соответствии с пунктом 10.2 ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» долгосрочный актив к продаже (далее – ДАП) оценивается по балансовой стоимости соответствующего основного средства или другого внеоборотного актива на момент его переклассификации в долгосрочный актив к продаже. Последующая оценка долгосрочных активов к продаже осуществляется в порядке, предусмотренном для оценки запасов.

Согласно федеральному стандарту бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»¹ для целей бухгалтерского учета превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи считается обесценением запасов. В случае обесценения запасов организация создает резерв под обесценение в размере превышения фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи. Величина обесценения запасов признается расходом периода, в котором создан (увеличен) резерв под их обесценение.

При этом в момент переквалификации основного средства, по которому ранее в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» производилась дооценка стоимости, в состав долгосрочных активов к продаже его балансовая стоимость определяется исходя из текущей (восстановительной) стоимости за вычетом накопленной амортизации.

Однако ПБУ 6/01 и ПБУ 16/02 не устанавливают особенности бухгалтерского учета сумм дооценки по таким основным средствам в момент их переквалификации в состав долгосрочных активов к продаже. В соответствии с пунктом 15 ПБУ 6/01 перенос суммы дооценки с добавочного капитала в нераспределенную прибыль предусмотрен только для случая выбытия объекта основных средств.

В международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) по данному вопросу также не предусмотрено каких-либо положений.

В связи с вышеизложенным возникают вопросы учета сумм дооценки основных средств, которые переквалифицируются в состав долгосрочных активов к продаже.

¹ ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», действующее в 2020 году, не имеет по рассматриваемому вопросу принципиальных отличий от ФСБУ 5/2019 «Запасы», вступающего в силу для обязательного применения с отчетности за 2021 год.

РЕШЕНИЕ

1. При переводе основного средства в долгосрочный актив к продаже балансовая стоимость основного средства определяется в нетто-оценке, то есть за вычетом регулирующих величин, с учетом положений Рекомендации Р-56/2015-КпР «Обесценение основных средств».
2. В случае перевода в долгосрочный актив к продаже основного средства, в отношении которого ранее проводилась переоценка по текущей (восстановительной) стоимости, отраженный в капитале накопленный результат дооценки этого актива списывается единовременно за счет балансовой стоимости актива в момент перевода в пределах его обесценения по состоянию на указанный момент. При проверке на предмет обесценения основного средства, переводимого в долгосрочный актив к продаже, его возмещаемой величиной считается чистая стоимость его возможной продажи. Соответственно, накопленный результат дооценки основного средства, переводимого в долгосрочный актив к продаже, списывается в момент перевода за счет балансовой стоимости актива в пределах величины, на которую балансовая стоимость актива до учета обесценения превышает чистую стоимость его возможной продажи.
3. В случае отсутствия признаков того, что балансовая стоимость основного средства, переводимого в долгосрочный актив к продаже, превышает чистую стоимость его возможной продажи, отраженный в капитале накопленный результат дооценки такого основного средства списывается на нераспределенную прибыль в момент, определенный пунктом 4 настоящей Рекомендации. Порядок, определенный настоящим пунктом, применяется также для списания части отраженного в капитале накопленного результата дооценки основного средства сверх пределов величины, указанной в пункте 2 настоящей Рекомендации.
4. Организация выбирает для списания накопленного результата дооценки основного средства на нераспределенную прибыль в соответствии с пунктом 3 настоящей Рекомендации один из следующих моментов:
 - а) момент перевода в долгосрочные активы к продаже основных средств, к которым относится накопленный результат дооценки;
 - б) момент выбытия долгосрочного актива к продаже.Выбранный в соответствии с настоящим пунктом момент списания применяется ко всем без исключения переводимым в долгосрочные активы к продаже основным средствам, в отношении которых ранее проводилась переоценка по текущей (восстановительной) стоимости.
5. После перевода основного средства в долгосрочный актив к продаже (в том числе с учетом применения пункта 2 настоящей Рекомендации) все последующие начисления и изменения резерва под обесценение этого актива относятся на прочие расходы (доходы), независимо от момента списания накопленного результата дооценки на нераспределенную прибыль, выбранного в соответствии с пунктом 4 настоящей Рекомендации.
6. В целях реализации требования рациональности организация вправе применять настоящую Рекомендацию исходя из допущения, как если бы перевод основного средства в долгосрочный актив к продаже произошел по состоянию на первую отчетную дату

промежуточной или годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за период, в котором произошел этот перевод, вместо фактической даты перевода (в том числе с учетом уточнения чистой стоимости возможной продажи актива). В случае применения предусмотренного настоящим пунктом допущения под понятием «момент перевода» по тексту настоящей Рекомендации следует понимать соответствующую отчетную дату.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 10.2. Положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02 долгосрочный актив к продаже оценивается по балансовой стоимости соответствующего основного средства или другого внеоборотного актива на момент его переклассификации в долгосрочный актив к продаже. Последующая оценка долгосрочных активов к продаже осуществляется в порядке, предусмотренном для оценки запасов.

В соответствии с пунктом 35 ПБУ 4/99 «Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто - оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках». Для основных средств регулируемыми величинами являются амортизация и обесценение. В соответствии с п.14 ПБУ 6/01 стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных настоящим и иными Положениями (Стандартами) по бухгалтерскому учету. При этом признание обесценения не касается вопросов учета первоначальной стоимости, не влияет на нее и не изменяет ее каким-либо образом. В этой связи требования п.14 ПБУ 6/01 при признании обесценения не нарушаются (подробно по этому вопросу см. Рекомендацию Р-56/2015-КпР «Обесценение основных средств»). Вместе с тем, не влияя на первоначальную стоимость, обесценение влияет на балансовую стоимость основных средств, являясь регулирующей величиной, аналогичной начисленной амортизацией, т.е. при определении балансовой стоимости основных средств из первоначальной стоимости наряду с накопленной амортизацией должно также вычитаться его обесценение.

При проверке на обесценение основного средства, использование которого не прекращается, возмещаемая величина рассчитывается как наибольшая из двух – чистая справедливая стоимость (за вычетом затрат на продажу) или ценность использования. Однако в случае перевода основного средства в долгосрочный актив к продаже, ценность использования актива утрачивает релевантность и не может служить показателем возмещаемой величины, поскольку возмещение балансовой стоимости актива путем продолжения его использования по определению не предполагается. Таким образом, из двух указанных выше параметров возмещаемой величины для оценки обесценения основного средства, переводимого в долгосрочный актив к продаже, уместным остается только один. То есть, возмещаемую величину такого актива следует рассчитывать исходя из только чистой стоимости его возможной продажи, не принимая во внимание его ценность использования.

Пунктом 15 ПБУ 6/01 определено, что коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

В соответствии с абзацем 2 пункта 29 ПБУ 6/01 выбытие объекта основных средств имеет место в случае: продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции; в иных случаях.

Согласно пункту 30 ФСБУ 5/2019 для целей бухгалтерского учета превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи считается обесценением запасов. Признаками обесценения запасов могут быть, в частности, моральное устаревание запасов, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их рыночной стоимости, сужение рынков сбыта запасов. В случае обесценения запасов организация создает резерв под обесценение в размере превышения фактической себестоимости запасов над их чистой

стоимостью продажи. При этом балансовой стоимостью запасов считается их фактическая себестоимость за вычетом данного резерва. В случае если чистая стоимость продажи запасов, по которым признано обесценение, продолжает снижаться, балансовая стоимость таких запасов уменьшается до их чистой стоимости продажи путем увеличения резерва под обесценение. В случае если чистая стоимость продажи запасов, по которым признано обесценение, повышается, балансовая стоимость таких запасов увеличивается до их чистой стоимости продажи путем восстановления ранее созданного резерва (но не выше их фактической себестоимости).

Пунктом 31 ФСБУ 5/2019 закреплено, что величина обесценения запасов признается расходом периода, в котором создан (увеличен) резерв под их обесценение.

Величина восстановления резерва под обесценение запасов относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде в соответствии с подпунктом "а" пункта 43 ФСБУ 5/2019.

В соответствии с пунктом 7.1. Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) в случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пунктах 5 и 6 настоящего Положения, использует последовательно следующие документы:

- а) международные стандарты финансовой отчетности;
- б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;
- в) рекомендации в области бухгалтерского учета.

Пунктом 41 МСФО (IAS) 16 определено, что сумма прироста стоимости объекта основных средств от его переоценки, включенная в состав собственного капитала, может быть перенесена непосредственно в состав нераспределенной прибыли в момент прекращения признания соответствующего актива. Это может повлечь за собой перенос в состав нераспределенной прибыли всей суммы прироста стоимости от переоценки в момент прекращения эксплуатации соответствующего актива или его выбытия. В то же время часть суммы прироста стоимости от переоценки может переноситься в состав нераспределенной прибыли по мере использования актива организацией. В таком случае переносимая сумма прироста стоимости от переоценки представляет собой разницу между величиной амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и величиной амортизации, рассчитанной на основе первоначальной стоимости актива. Перенос сумм со счета прироста стоимости от переоценки на счет нераспределенной прибыли не может осуществляться через прибыль или убыток.

Пунктом 60 МСФО (IAS) 36 закреплено, что убыток от обесценения признается немедленно в составе прибыли или убытка, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости в МСФО (IAS) 16). Убыток от обесценения переоцененного актива должен учитываться как уменьшение суммы переоценки в соответствии с положениями такого стандарта.

В соответствии с пунктом 18 МСФО (IFRS) 5 непосредственно перед первоначальной классификацией актива (или выбывающей группы) как предназначенного для продажи, балансовая стоимость актива (или всех активов и обязательств в группе) должна быть оценена в соответствии с применимыми МСФО. При этом в соответствии с пунктом 41 МСФО (IAS) 16 после признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учету по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения.