

Принята Комитетом по рекомендациям (КнР) 29 марта 2021

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-126/2021-КнР «СТОИМОСТНОЙ ЛИМИТ ДЛЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Новый Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» изменил норму, регулирующую подход к бухгалтерскому учету активов, характеризующихся признаками основных средств, но имеющих стоимость ниже установленного организацией лимита. Так, в соответствии с пунктом 5 ФСБУ 6 организация может принять решение не применять этот Стандарт в отношении активов, характеризующихся одновременно признаками, установленными пунктом 4 Стандарта, но имеющих стоимость ниже лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах. При этом затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены. Указанное решение раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием лимита стоимости, установленного организацией. Организация должна обеспечить надлежащий контроль наличия и движения таких активов.

Изменения затронули пять следующих важных аспектов:

- а)** исключено указание максимальной величины стоимостного лимита;
- б)** исключено указание на установление стоимостного лимита в отношении отдельных единиц активов;
- в)** введено требование установления лимита с учетом существенности информации о рассматриваемых активах;
- г)** исключено указание на измерение стоимостного лимита в денежных единицах;
- д)** учет рассматриваемых активов в составе материально-производственных запасов заменен признанием расходами периода затрат на приобретение, создание таких активов.

В связи с изложенным необходимо определить надлежащий порядок практической реализации нового положения Федерального стандарта с целью принятия организацией эффективного и рационального решения по его применению.

РЕШЕНИЕ

- 1.** Предметом настоящей Рекомендации являются вопросы применения пункта 5 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства». В настоящей Рекомендации используются следующие сокращения, выделенные по тексту Решения курсивом:

несущественные активы – определяемые организацией в соответствии с пунктом 5 ФСБУ 6/2020 активы, характеризующихся одновременно признаками основных средств, но имеющие стоимость ниже лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах;

решение – принимаемое организацией на основании пункта 5 ФСБУ 6/2020 решение о неприменении этого Стандарта в отношении определенных указанным пунктом активов;

лимит – лимит стоимости, устанавливаемый организацией на основании пункта 5 ФСБУ 6/2020 для определения основных средств, информация о которых незначительна;

релевантные показатели – показатели бухгалтерской отчетности организации, значения которых непосредственно зависят от применяемых организацией способов учета капитальных вложений и основных средств.

2. При принятии *решения* организация руководствуется целью выделить из состава основных средств такую их совокупность, информация о которой исходя из структуры активов и затрат организации и особенностей ее деятельности не способна повлиять на экономические решения пользователей бухгалтерской отчетности организации.
3. Организация определяет *лимит* в отношении всей выделяемой совокупности *незначительных активов*. Необходимость в установлении каких-либо стоимостных лимитов в отношении отдельных единиц активов отсутствует. Основные средства, которые по их совокупной стоимости не могут быть отнесены к *незначительным активам*, учитываются в порядке, предусмотренном ФСБУ 6/2020, независимо от стоимости отдельных объектов.
4. Количественное значение *лимита* устанавливается организацией исходя из потенциального влияния *решения* на *релевантные показатели*. При оценке такого влияния рассматриваются *релевантные показатели*, характеризующие как финансовое положение организации (показатели бухгалтерского баланса и пояснений к нему), так и финансовые результаты (показатели отчета о финансовых результатах и пояснений к нему), с учетом раскрытия информации по сегментам, а также информации по группам основных средств.
5. Количественно *лимит* может выражаться непосредственно в денежной сумме либо в процентах от денежной величины *релевантных показателей*. При установлении количественного значения *лимита* принимаются во внимание:
 - а) характер и условия инвестиционной деятельности организации;
 - б) сроки полезного использования *незначительных активов*, в том числе их сравнение со сроками полезного использования основных средств, не относимых к *незначительным активам*;
 - в) графики обновления основных средств, относимых к *незначительным активам*;
 - г) капиталоемкость производства и доля амортизации в структуре затрат организации;
 - д) доля амортизации в структуре себестоимости запасов с учетом их оборачиваемости, в структуре себестоимости продаж и других статей отчета о финансовых результатах;
 - е) иные факторы, обуславливающие степень влияния *решения* на показатели бухгалтерской отчетности организации.
6. При принятии *решения* организация выделяет исходя из особенностей своей деятельности и структуры своих активов и затрат совокупность основных средств, которые потенциально могут быть отнесены к *незначительным активам*. Организация самостоятельно определяет идентификационные признаки объектов для выделения указанной совокупности – принадлежность объектов к определенным видам, подвидам, группам, подгруппам, сегментам и т.п. таким образом, чтобы уже в момент осуществления каждой конкретной затраты было ясно, относится ли данная затрата к *незначительным активам*. В целях ведения учета в течение отчетного года организация до его начала оценивает предполагаемую годовую сумму затрат на приобретение, создание, улучшение, восстановление *незначительных активов* и предполагаемое значение *релевантных показателей*. Указанные величины оцениваются исходя из имеющихся фактических прошлых данных и инвестиционных планов организации на предстоящий год. Организация до начала отчетного года должна удостовериться в том, что предполагаемая совокупная годовая сумма затрат на приобретение, создание, улучшение, восстановление *незначительных активов* не превышает *лимит*, установленный с учетом предполагаемого значения *релевантных показателей*, и при этом на начало года отсутствуют основания

полагать, что этот *лимит* по факту будет превышен. При необходимости организация уточняет состав *несущественных активов* таким образом, чтобы обеспечить соблюдение указанного условия.

7. Определенный настоящей Рекомендацией порядок применения пункта 5 ФСБУ 6/2020 подлежит проверке на соответствие условиям и характеру инвестиционной деятельности организации. Такая проверка проводится в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих об изменениях условий инвестиционной деятельности организации или характера этой деятельности. По результатам такой проверки при необходимости организация принимает решение об изменении используемых *релевантных показателей*, количественных значений *лимита*, состава *несущественных активов*. Рекомендуются увязывать такую проверку с проверкой элементов амортизации основных средств, предусмотренной пунктом 37 ФСБУ 6/2020, и проводить обе указанные проверки в рамках единой процедуры. Корректировки, возникшие в связи с результатами предусмотренной настоящим пунктом проверки, отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений аналогично отражению корректировок по результатам проверки элементов амортизации основных средств в соответствии с пунктом 37 ФСБУ 6/2020.
8. Затраты на приобретение, создание, улучшение, восстановление *несущественных активов* признаются расходами периода, в котором они понесены. В этой связи требования подпункта «б» пункта 45 ФСБУ 6/2020 о раскрытии сверки остатков и движения основных средств не распространяются на *несущественные активы*.
9. Принятие организацией *решения* не является основанием для изменения классификации финансовых результатов и денежных потоков организации, связанных с *несущественными активами*, а также других связанных показателей бухгалтерской отчетности. В этой связи, настоящая Рекомендация исходит из предположения о том, что:
 - расходы, признаваемые в соответствии с пунктом 8 настоящей Рекомендации, включаются в ту статью (статьи) отчета о финансовых результатах, в которую включалась бы амортизация основных средств в отсутствии *решения*; при представлении элементов затрат на производство в приложениях к отчету о финансовых результатах (табл.6 Прил.№3 к приказу Минфина РФ от 02.07.2010 №66н) указанные расходы представляются вместе с амортизацией¹;
 - платежи организации в связи с приобретением, созданием, улучшением, восстановлением *несущественных активов*, представляются в отчете о движении денежных средств в составе денежных потоков от инвестиционных операций;
 - авансы, предварительная оплата, задатки, уплаченные организацией в связи с приобретением, созданием, улучшением, восстановлением *несущественных активов*, включаются в ту же статью бухгалтерского баланса, в которой организация представляет авансы, предварительную оплату, задатки, уплаченные организацией в связи с осуществлением капитальных вложений.

В случае если организация намерена изменить классификацию финансовых результатов, денежных потоков или других показателей бухгалтерской отчетности, связанных с *несущественными активами*, она не может обосновывать такую учетную политику положениями настоящей Рекомендации. При этом в случае если организация обосновывает такую учетную политику несущественностью влияния на бухгалтерскую отчетность на основании пункта 7.4 ПБУ 1/2008, то для подтверждения такой несущественности должен быть рассмотрен более широкий спектр возможных последствий для бухгалтерской отчетности, чем рассматривается в настоящей Рекомендации, в том числе дополнительные факторы помимо указанных в пункте 5 настоящей Рекомендации. Это может привести к

¹ Пояснением к этому показателю может служить, например, фраза: «включая расходы в связи с приобретением активов, не признаваемых основными средствами в силу несущественности их стоимости».

необходимости установить более низкое количественное значение *лимита* по сравнению с тем, которое могло бы быть установлено в отсутствии указанных переклассификаций.

- 10.** В целях обеспечения надлежащего контроля наличия и движения *несущественных активов* организация не обязана производить их денежную оценку и отражать их на счетах бухгалтерского учета, включая забалансовые счета. Такой контроль может осуществляться без участия бухгалтерской службы уполномоченными лицами организации с помощью документов, удостоверяющих материальную ответственность работников за вверенное им имущество, зафиксированное в указанных документах в натуральных единицах.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

Цель пункта 5 ФСБУ 6/2020 состоит в реализации требования рациональности, что означает возможность максимально упростить порядок учета той части основных средств, информация о которых в силу их незначительной стоимости не влияет на решения пользователей бухгалтерской отчетности, в связи с чем ценность такой информации не оправдывает затрат на ее получение. В этой связи редакция пункта 5 ФСБУ 6/2020 изменена по сравнению с прежней редакцией п.5 ПБУ 6/01.

В частности, в новой редакции п.5 ФСБУ 6/2020 исключено указание на применение лимита стоимости в отношении отдельных единиц активов. При этом пункт 5 ФСБУ 6 требует устанавливать лимит стоимости с учетом существенности информации об этих активах. Максимальным уровнем детализации информации об основных средствах организации, представляемой в ее бухгалтерской отчетности, является уровень групп основных средств. Соответственно, информация об отдельных объектах основных средств внутри групп заведомо не может повлиять на решения пользователей бухгалтерской отчетности и, следовательно, является несущественной вне зависимости от стоимости отдельных объектов. В этой связи установление стоимостного лимита в отношении отдельных объектов основных средств с точки зрения применения пункта 5 ФСБУ 6/2020 лишено смысла.

Вместе с тем, в случае наличия большого количества малоценных объектов, соответствующих признакам основных средств, их совокупная стоимость может оказаться существенной, даже несмотря на то, что стоимость каждого отдельно взятого объекта незначительна. Отказ от применения ФСБУ 6/2020 в отношении таких объектов является необоснованным и не соответствующим требованию пункта 5 ФСБУ 6/2020 об установлении лимита с учетом существенности. Таким образом, для реализации требований пункта 5 ФСБУ 6/2020 принципиальное значение имеет лимит стоимости применительно ко всей совокупности объектов, в отношении которых организация принимает решение о неприменении ФСБУ 6/2020. При этом стоимость отдельных объектов в составе этой совокупности значения не имеет.

В новой редакции п.5 ФСБУ 6/2020 исключено указание на измерение стоимостного лимита в денежных единицах. С точки зрения существенности количественное выражение какой-либо пороговой величины в денежной сумме имеет смысл лишь в ее сопоставлении с денежным выражением показателей бухгалтерской отчетности, формирование которых зависит от учетной политики организации в отношении формирования информации о рассматриваемом объекте бухгалтерского учета. Денежная сумма, рассматриваемая сама по себе в отрыве от связанных показателей бухгалтерской отчетности, не способна учесть аспект существенности и поэтому не может применяться для реализации п.5 ФСБУ 6/2020. Таким образом лимит стоимости количественно может выражаться в процентах от релевантных показателей бухгалтерской отчетности. При этом организация не обязана выражать его в денежной сумме. Между тем, если организация принимает решение выразить лимит стоимости в денежной сумме, размер этой суммы должен определяться обязательно исходя из ее соотношения с релевантными показателями бухгалтерской отчетности.

В соответствии с пунктом 5 ФСБУ 6/2020 затраты на приобретение, создание активов, в отношении которых организацией принято решение о неприменении ФСБУ 6/2020, признаются расходами периода, в котором они понесены. При этом в соответствии с пунктом 5 ФСБУ 6/2020 этот Стандарт не распространяется на капитальные вложения. В свою очередь в соответствии с пунктом 5 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» для целей бухгалтерского учета под капитальными вложениями понимаются определяемые в соответствии с ФСБУ 26/2020 затраты организации на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств.

В связи с приведенными нормами для надлежащего выполнения требования пункта 5 ФСБУ 6/2020 организация должна идентифицировать затраты, в отношении которых применяется данный пункт, до момента осуществления этих затрат. В этой связи соответствие активов установленному организацией лимиту стоимости может определяться никак иначе, кроме как оценочное значение исходя из предполагаемой суммы затрат организации на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление рассматриваемых активов и предполагаемых значений показателей бухгалтерской отчетности, в соотношении с которыми организация устанавливает лимит стоимости.

Пункт 5 ФСБУ 6/2020 не содержит оснований для изменения классификации финансовых результатов, денежных потоков и других показателей бухгалтерской отчетности, связанных с активами, в отношении которых организация принимает решение о неприменении ФСБУ 6/2020. При принятии решения по пункту 5 ФСБУ 6/2020 организация должна минимизировать последствия такого решения для бухгалтерской отчетности в той степени, в которой это не обусловлено целью принимаемого решения – реализовать требование рациональности. В этой связи организация должна сохранить классификацию расходов, денежных потоков и других показателей такой, какой она была бы в отсутствии принятого решения. Если организация, несмотря на изложенное, намерена поменять указанную классификацию, она должна принимать во внимание, что обосновать несущественность последствий такой переклассификации будет сложнее, из-за того, что в этом случае необходимо рассматривать последствия решения не только с точки зрения инвестиционной деятельности организации, но и с точки зрения других аспектов, затрагиваемых переклассификацией. В этой связи организация может столкнуться с необходимостью установить более низкое количественное значение стоимостного лимита по сравнению с тем, которое она могла бы установить, если бы не изменяла классификацию расходов, денежных потоков и других связанных показателей бухгалтерской отчетности.

Информация о наличии и движении активов, в отношении которых организация принимает решение о неприменении ФСБУ 6/2020, не представляется в бухгалтерской отчетности. В этой связи для обеспечения надлежащего контроля наличия и движения таких активов отсутствует необходимость их денежной оценки и отражения на счетах бухгалтерского учета. Соответственно организация может организовать такой контроль в порядке, определяемом самостоятельно исходя из целей и задач этого контроля, в том числе без участия бухгалтерской службы.