

**Принята Комитетом по рекомендациям 2019-09-27**

**РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-106/2019-КпР**  
**«ИЗМЕНЕНИЕ МОДЕЛИ ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ  
ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА ФСБУ»**

**ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств» для коммерческих организаций предусмотрена возможность проведения регулярной переоценки однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости по состоянию на отчетную дату. При принятии решения о переоценке основных средств организация должна в последующем переоценивать их регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Проектом Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» предусмотрены положения, которыми также допускается переоценка основных средств. Вместе с тем, эти положения изложены иначе, чем в действующем ПБУ 6/01, и имеют с ним ряд существенных отличий:

- непосредственно предусмотрена необходимость выбора одного из двух способов учета – с переоценкой или без переоценки;
- переоценка производится до справедливой, а не до восстановительной стоимости;
- основным предметом переоценки является балансовая, а не первоначальная стоимость;
- изложен порядок пересчета первоначальной стоимости и накопленной амортизации;
- указывается на перспективное изменение способа учета.

Международным стандартом финансовой отчетности IAS 16 «Основные средства» также предусмотрена возможность выбора одной из двух моделей текущей оценки основных средств. При этом существенных отличий от проекта ФСБУ «Основные средства» нет.

**Возникает вопрос о порядке перехода на новую модель оценки основных средств в связи с началом применения ФСБУ «Основные средства» организацией, которая ранее осуществляла переоценку основных средств в соответствии с ПБУ 6/01.**

## **РЕШЕНИЕ**

1. Организация, которая ранее осуществляла переоценку основных средств в соответствии с ПБУ 6/01, переходит на порядок учета, предусмотренный ФСБУ «Основные средства» (далее – ФСБУ) в соответствии с выбранным ею способом оценки на отчетную дату в отношении каждой группы основных средств в зависимости от того, является ли применявшийся ранее организацией порядок переоценки основных средств аналогом способа учета с переоценкой, предусмотренного ФСБУ.
2. Для основных средств, представляющих собой недвижимость, предназначенную для предоставления за плату во временное владение и (или) пользование и (или) получения дохода от прироста стоимости, (инвестиционная недвижимость) применявшийся ранее порядок переоценки не является аналогом способа учета с переоценкой, предусмотренного ФСБУ.
3. Для основных средств, не являющихся инвестиционной недвижимостью, любой из следующих признаков служит подтверждением того, что применявшийся ранее порядок переоценки основных средств является аналогом способа учета с переоценкой, предусмотренного ФСБУ:
  - а) текущая восстановительная стоимость основного средства при переоценке определялась таким образом, чтобы в результате после вычета пропорционально пересчитанной накопленной амортизации получилась текущая справедливая стоимость основного средства.
  - б) методы определения текущей восстановительной стоимости основного средства, применявшиеся при переоценке основного средства, соответствуют требованиям IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости» к определению справедливой стоимости с учетом соблюдения иерархии источников информации о справедливой стоимости.
4. При отсутствии признаков, перечисленных в пункте 3 настоящей Рекомендации, применявшийся ранее порядок переоценки основных

средств не является аналогом способа учета с переоценкой, предусмотренного ФСБУ.

5. В отношении тех групп основных средств, для которых применявшийся ранее порядок переоценки является аналогом способа учета с переоценкой, предусмотренного ФСБУ, организация использует далее способ учета с переоценкой в соответствии с ФСБУ. Организация может изменить этот способ учета на способ учета без переоценки в случае, когда такое изменение соответствует требованиям федерального стандарта, регулирующего порядок изменения учетной политики организации. Указанное изменение не должно увязываться с переходом на ФСБУ.
6. В отношении тех групп основных средств, для которых применявшийся ранее порядок переоценки не является аналогом способа учета с переоценкой, предусмотренного ФСБУ, организация осуществляет при переходе на ФСБУ выбор одного из двух способов учета в отношении каждой группы таких основных средств – с переоценкой либо без переоценки.
7. Накопленный результат прошлых дооценок таких основных средств, числящийся в составе добавочного капитала, подлежит единовременному списанию на нераспределенную прибыль при переходе на ФСБУ. Организация может рассматривать и использовать восстановительную стоимость указанных основных средств, отраженную в учете в результате последней переоценки (без вычета накопленной амортизации), в качестве первоначальной стоимости этих основных средств с целью применения переходных положений ФСБУ.

## **ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

В соответствии с пунктом 15 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств» 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 уценки его, 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 проекте Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» также предусмотрена возможность регулярной переоценки основных средств. Однако в отличие от ПБУ 6/01 данная процедура представляет собой существо одной из двух возможных моделей учета основных средств и при этом описывается с использованием иной терминологии и иных формулировок:

«14. Организация осуществляет выбор одного из двух способов учета в отношении каждой группы основных средств – с переоценкой либо без переоценки. Выбранный способ учета применяется ко всей группе основных средств. Организация не вправе применять разные способы учета к основным средствам, входящим в одну группу.

В случае изменения способа учета основных средств, такое изменение применяется перспективно.

15. При использовании способа учета без переоценки, первоначальная стоимость основного средства, по которой оно было признано, и суммы начисленной по нему амортизации впоследствии не изменяются, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Стандартом.

16. При использовании способа учета с переоценкой балансовая стоимость основного средства регулярно переоценивается до его справедливой стоимости. Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном международными стандартами финансовой отчетности.

Основные средства, представляющие собой недвижимость, предназначенную для предоставления за плату во временное владение и (или) пользование и (или) получения дохода от прироста стоимости, (далее – инвестиционная недвижимость), переоцениваются в порядке, предусмотренном пунктом 17 настоящего Стандарта. Основные средства, не являющиеся инвестиционной недвижимостью, переоцениваются в порядке, предусмотренном пунктами 18 – 21 настоящего Стандарта.

17. В случае применения способа учета с переоценкой в отношении инвестиционной недвижимости организация должна применять такой способ учета в отношении всей имеющейся инвестиционной недвижимости. Переоценка инвестиционной недвижимости производится на каждую отчетную дату. При этом первоначальная стоимость объекта инвестиционной недвижимости (в том числе ранее переоцененная) переоценивается до его справедливой стоимости. Изменения стоимости в результате указанной переоценки относятся на финансовый результат в качестве дохода или расхода периода.

18. В случае применения способа учета с переоценкой первоначальная стоимость и накопленная амортизация основного средства регулярно пересчитываются таким образом, чтобы балансовая стоимость основного средства равнялась его справедливой стоимости.

Периодичность проведения переоценок выбирается для каждой группы переоцениваемых основных средств исходя из степени изменений их справедливой стоимости так, чтобы балансовая стоимость переоцениваемых основных средств существенно не отличалась от их справедливой стоимости. Переоценка проводится по состоянию на конец отчетного года, за исключением случаев ее проведения чаще, чем один раз в год.

19. При переоценке основного средства пересчет его первоначальной стоимости и накопленной амортизации осуществляется пропорциональным способом или способом обнуления амортизации.

При применении пропорционального способа первоначальная стоимость и накопленная амортизация основного средства пересчитываются пропорционально таким образом, чтобы балансовая стоимость основного средства после переоценки равнялась справедливой стоимости основного средства. Пропорциональный способ применяется, например, к производственному оборудованию.

При применении способа обнуления амортизации первоначальная стоимость основного средства уменьшается на сумму накопленной амортизации по данному основному средству на дату переоценки. После этого первоначальная стоимость основного средства пересчитывается до его справедливой стоимости. Способ обнуления амортизации применяется, например, к недвижимости.

20. Сумма осуществленной в отчетном периоде дооценки основных средств отражается в составе совокупного финансового результата этого периода обособленно без включения в прибыль (убыток), за исключением той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения основных средств, признанные в прошлых периодах расходом в составе прибыли (убытка). Сумма осуществленной в отчетном периоде дооценки основных средств признается доходом этого периода в составе прибыли (убытка) в той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки основных средств, признанные в прошлых периодах расходом в составе прибыли (убытка).

Сумма осуществленной в отчетном периоде уценки основных средств признается расходом этого периода в составе прибыли (убытка), за исключением той части, в которой эта уценка уменьшает суммы дооценки основных средств, отраженные в прошлых периодах в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток). Сумма осуществленной в отчетном периоде уценки основных средств отражается в составе совокупного финансового результата этого периода обособленно без включения в прибыль (убыток) в той части, в которой эта уценка уменьшает признанные в таком же порядке в прошлых периодах суммы дооценки основных средств.

21. Суммы переоценки основных средств, отраженные в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток), формируют на сальдовой основе накопленный результат дооценки основных средств, который отражается в бухгалтерском балансе обособленно в составе капитала. Указанный результат списывается на нераспределенную прибыль одним из следующих способов:



а) единовременно при списании основного средства, по которому была накоплена дооценка;

б) по мере начисления амортизации по основному средству. В таком случае сумма накопленной дооценки, подлежащая списанию на нераспределенную прибыль, определяется как положительная разница между величиной амортизации за период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости основного средства с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости основного средства без учета переоценок.

22. В случае изменения предназначения объекта недвижимости, в отношении которого применяется способ учета с переоценкой, так, что объект, ранее относившийся к инвестиционной недвижимости, более к ней не относится, либо наоборот, объект, ранее не относившийся к инвестиционной недвижимости, теперь к ней относится (без изменения классификации актива в качестве основного средства), балансовая стоимость такого основного средства на момент изменения его предназначения считается его первоначальной стоимостью.»

Переход на новый порядок учета зависит от того, насколько этот новый порядок отличается от ранее использовавшегося. В части переоценки основных средств это зависит от того, насколько модель переоценки по ФСБУ является по существу продолжением прежнего порядка учета, и в конечном итоге от того, является ли применявшийся ранее организацией порядок переоценки основных средств аналогом способа учета с переоценкой, предусмотренного ФСБУ.

В соответствии с пунктом 10 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает повышение качества информации об объекте бухгалтерского учета;

существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

В соответствии с пунктом 11 этого Положения изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляться в порядке, предусмотренном пунктом 8 Положения.

В случае если применявшийся ранее порядок переоценки основных средств является аналогом способа учета с переоценкой, предусмотренного ФСБУ, изменения правил бухгалтерского учета в части данного вопроса не происходит. Соответственно отсутствуют основания менять учетную политику в соответствии со вторым абзацем пункта 10 ПБУ 1/20008 по причине «изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету». При этом у организации остается возможность изменить порядок учета в соответствии с третьим или четвертым абзацем пункта 10 ПБУ 1/20008.

В случае если применявшийся ранее порядок переоценки основных средств не является аналогом способа учета с переоценкой, предусмотренного ФСБУ, организация начинает применять модель переоценки как новый способ учета, введенный впервые. Это является изменением учетной политики «в случаях изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету».

В таком случае принятие решения о модели учета основных средств в момент начала применения ФСБУ не означает пересмотр ранее принятого решения в соответствии с ПБУ 6/01. Необходимость принятия нового решения вызвана изменением законодательства (применение нового стандарта учета).

При этом в ситуации, когда ранее организация проводила переоценку в соответствии с ПБУ 6/01, но принимает решение не проводить переоценку в соответствии с ФСБУ (если будет определено, что ранее применявшиеся методы и результаты переоценки несопоставимы с новыми), сложившуюся в результате предыдущих переоценок стоимость на счете 01 для целей применения ФСБУ, не следует рассматривать как содержащую в себе переоценку (в терминах и определениях ФСБУ), а принимать как стоимость, исторически сложившуюся для объекта основных средств в соответствии с требованиями ранее действовавшего законодательства, что позволяет считать



ее первоначальной стоимостью основного средства для целей перехода на применение ФСБУ.