

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-139/2022-КпР

ОБЕСЦЕНЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА ФСБУ 6/2020

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

ФСБУ 6/2020 «Основные средства» предусматривает различные варианты отражения последствий изменений учетной политики в связи с началом применения Стандарта. Так, пунктом 48 в качестве общего правила предусмотрен ретроспективный переход, то есть, как если бы Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни. В случае ретроспективного перехода обесценившиеся основные средства будут отражены по балансовой стоимости, которая в соответствии с пунктом 25, представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения. Таким образом, обесценение будет отражено ретроспективно с отнесением на нераспределенную прибыль.

Пунктом 49 предусмотрен упрощенный вариант перехода, при котором организация не пересчитывает сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, производя единовременную корректировку балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода, начиная с отчетности за который применяется Стандарт. Для целей указанной корректировки балансовой стоимостью основных средств считается их первоначальная стоимость, признанная до начала применения Стандарта в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой, за вычетом накопленной амортизации, рассчитанной в соответствии со Стандартом. Про вычет накопленного обесценения в пункте 49 ничего не сказано.

Руководствуясь буквальным прочтением пункта 49, организация осуществит переходную корректировку на начало отчетного периода без учета обесценения. При этом на конец отчетного периода организация должна отразить основные средства в соответствии с пунктом 25, то есть с учетом обесценения. Таким образом, обесценение основных средств, обусловленное фактами, имевшими место до даты переходной корректировки, организация вынуждена будет признать в расходах, уменьшающих прибыль за отчетный период.

Многие организации, заинтересованные в упрощенном переходе на ФСБУ 6 (по пункту 49) без пересчета сравнительных показателей за предшествующий период, полагают, что включение обесценения, обусловленного фактами до начала отчетного периода, в финансовый результат отчетного периода может ввести пользователя отчетности в заблуждение относительно реального финансового результата отчетного периода. Необходимо оценить допустимость упрощенного перехода на новый Стандарт без пересчета сравнительных показателей за предшествующий период с ретроспективным признанием обесценения основных средств, то есть с такой единовременной корректировкой балансовой стоимости основных средств, в которой учитывается не только накопленная амортизация, но и накопленное обесценение.

РЕШЕНИЕ

1. Организация, выбравшая упрощенный вариант отражения последствий изменений учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 в соответствии с пунктом 49 этого стандарта, может для целей указанной корректировки считать балансовой стоимостью основных средств их первоначальную стоимость (с учетом переоценок), признанную до начала

применения Стандарта в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой, за вычетом накопленной амортизации и накопленного обесценения.

2. При применении пункта 1 настоящей Рекомендации накопленное обесценение основных средств рассчитывается в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» на дату единовременной корректировки. Накопленная амортизация при этом рассчитывается на указанную дату в соответствии с последним предложением первого абзаца пункта 49 ФСБУ 6/2020.
3. Применение пункта 1 настоящей Рекомендации не означает ретроспективного варианта перехода на ФСБУ 6/2020. То есть, организация сохраняет за собой право не пересчитывать первоначальную стоимость основных средств, а также право не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному.
4. Организация раскрывает предусмотренные настоящей Рекомендацией особенности отражения последствий изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 в своей первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением Стандарта.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 48 ФСБУ 6 последствия изменений учетной политики в связи с началом применения Стандарта отражаются ретроспективно (как если бы Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни), если иное не установлено Стандартом. Данным пунктом установлено ретроспективное применение Стандарта как основной вариант перехода, используемый «по умолчанию». При ретроспективном применении Стандарта прошлое обесценение относится на нераспределенную прибыль.

Возможность отступления от этого основного варианта перехода предусмотрена пунктом 49 ФСБУ 6. В соответствии с ним в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, начиная с которой применяется Стандарт, допускается не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, производя единовременную корректировку балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) в соответствии с настоящим пунктом. Для целей указанной корректировки балансовой стоимостью основных средств считается их первоначальная стоимость (с учетом переоценок), признанная до начала применения Стандарта в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой, за вычетом накопленной амортизации. При этом накопленная амортизация рассчитывается в соответствии со Стандартом исходя из указанной первоначальной стоимости, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования, определенного в соответствии с Стандартом.

Указанная норма предусматривает два типа упрощений по сравнению с ретроспективным переходом:

- отказ от пересчета сравнительных показателей за периоды, предшествующие отчетному, с проведением вместо этого единовременной корректировки балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода;
- упрощенный порядок определения балансовой стоимости основных средств для целей единовременной корректировки, обязывающий пересчитать в соответствии с новыми правилами только накопленную амортизацию.

При этом об обесценении основных средств ничего не сказано.

В соответствии с пунктом 7.1. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» 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.

В международных стандартах финансовой отчетности отсутствуют положения, применимые к рассматриваемой ситуации, поскольку в истории развития МСФО не было ситуации, сравнимой с переходом на правила ФСБУ 6/2020 с ранее действовавших правил. Так в частности, переходные положения международных стандартов IAS 16 «Основные средства» и IAS 36 «Обесценение активов» рассчитаны на принципиально иную «отправную точку», с которой осуществлялся переход, по сравнению с отправной точкой при первом применении ФСБУ 6/2020.

Положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным вопросам также отсутствуют, так как пункт 49 ФСБУ 6/2020 представляет собой специальное переходное положение, являющееся по содержанию уникальным в истории развития ФСБУ. Вместе с тем, необходимо отметить положения ФСБУ по связанным вопросам. Так, в соответствии с пунктом 25 ФСБУ 6/2020 в бухгалтерском балансе основные средства отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения. При этом в соответствии с пунктом 38 ФСБУ 6/2020 организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов». В свою очередь параграфами 59–61 IAS 36 предусмотрено включение в финансовый результат отчетного периода убытка от обесценения, имевшего место в отчетном периоде. Данным стандартом не предусмотрено включение в финансовый результат отчетного периода обесценения, накопленного до начала отчетного периода.

Предусмотренное указанным выше пунктом 25 ФСБУ 6/2020 правило определения балансовой стоимости основных средств появилось в ФСБУ 6 впервые. До этого в российских стандартах порядок определения балансовой стоимости основных средств отсутствовал. В связи с этим по вопросу определения балансовой стоимости основных средств была выпущена Рекомендация Р-56/2015-КпР «Обесценение основных средств». Исходя из этой Рекомендации основания для применения предусмотренного пунктом 25 ФСБУ 6 определения балансовой стоимости основных средств (т.е. с учетом обесценения) существовали в том числе и в рамках действовавшего ранее ПБУ 6/01. В этой связи при прочтении пункта 49 ФСБУ 6 невозможно исходить из того, что данный пункт запрещает признание накопленного ранее обесценения при единовременной корректировке балансовой стоимости основных средств.

Исходя из изложенного выше и в связи с отсутствием в пункте 49 упоминаний об обесценении, организация, решившая применить этот пункт, самостоятельно принимает решение о необходимости включения накопленного обесценения в единовременную корректировку стоимости основных средств при переходе на ФСБУ 6.

В соответствии с пунктом 52 ФСБУ 6 организация раскрывает выбранный ею способ отражения последствий изменения учетной политики в связи с началом применения Стандарта в своей первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением Стандарта. В этой связи в случае наличия накопленного ранее обесценения основных средств организация должна помимо прочего раскрыть в бухгалтерской отчетности выбранный ею подход в отношении такого обесценения при переходе на ФСБУ 6.