

Утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР) 2020-06-18

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-116/2020-КпР

«ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ К ПРОДАЖЕ – ОПРЕДЕЛЕНИЕ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В соответствии с пунктом 10.1 ПБУ 16/02 под долгосрочным активом к продаже (далее – ДАП) понимается объект основных средств или других внеоборотных активов (за исключением финансовых вложений), **использование которого прекращено** в связи с принятием решения о его продаже, и имеется подтверждение того, что возобновление использования этого объекта не предполагается. Таким образом стандарт увязывает квалификацию ДАП с прекращением использования объекта. Между тем, организации в своей хозяйственной деятельности сталкиваются с ситуациями, когда предназначение внеоборотного актива к продаже не связано с фактом прекращения его использования.

Это имеет место, в частности, в ситуациях, когда использование объекта не начиналось до его предназначения к продаже. Например, к продаже может быть предназначен объект незавершенного строительства. Также это имеет место в случае, когда объект готов к использованию, и в этой связи уже признан основным средством, однако его эксплуатация в силу вновь возникших обстоятельств не начинается. Через какое-то время руководство организации может принять решение о продаже такого объекта, так и не начав его использовать. Кроме того, объект основных средств может долгое время находиться в запасе и затем без начала фактической эксплуатации предназначаться к продаже.

Что касается тех объектов, которые уже эксплуатировались, то на практике зачастую решение о прекращении их эксплуатации принимается не в связи с намерением продажи, а в связи с невостребованностью объекта в производстве. Позднее руководство организации принимает решение о продаже невостребованного объекта.

В связи с описанными ситуациями возникают вопросы о возможности классификации внеоборотных активов в качестве ДАП в связи с обстоятельствами иными, чем факт прекращения их использования.

РЕШЕНИЕ

1. Обязательным условием переклассификации внеоборотного актива в долгосрочный актив к продаже является факт неиспользования этого актива на момент переклассификации при наличии решения о его продаже и подтверждении того, что его использование в будущем не предполагается (принято соответствующее решение руководства, начаты действия по подготовке актива к продаже, заключено соглашение о продаже, другое). При этом факт прекращения использования внеоборотного актива не является обязательным событием, которое должно

произойти, чтобы этот актив классифицировался как долгосрочный актив к продаже. Также для этой цели не обязательно, чтобы решение о продаже актива явилось первопричиной прекращения его использования.

2. Незавершенные капитальные вложения классифицируются как долгосрочный актив к продаже, если организация приняла решение о продаже незавершенного объекта, прекратила действия по осуществлению дальнейших капитальных вложений (за исключением действий, необходимых для подготовки объекта к продаже) и имеет подтверждение того, что завершение капитальных вложений и последующая эксплуатация объекта не предполагается.
3. Готовый к использованию, но не введенный в эксплуатацию объект основных средств классифицируется как долгосрочный актив к продаже, если организация приняла решение о его продаже и имеет подтверждение того, что использование объекта в будущем не предполагается.
4. В случае если использование внеоборотного актива было приостановлено или прекращено по причинам иным, чем принятие решения о его продаже, но впоследствии принято решение о его продаже, такой актив переклассифицируется в долгосрочный актив к продаже при наличии подтверждения того, что возобновление использования этого объекта не предполагается.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 10.1. Положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, утвержденного приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н (в редакции от 05.04.2019) для целей Положения под долгосрочным активом к продаже понимается объект основных средств или других внеоборотных активов (за исключением финансовых вложений), использование которого прекращено в связи с принятием решения о его продаже, и имеется подтверждение того, что возобновление использования этого объекта не предполагается (принято соответствующее решение руководства, начаты действия по подготовке актива к продаже, заключено соглашение о продаже, другое). Долгосрочными активами к продаже считаются также предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции, за исключением случая, когда такие ценности классифицируются в качестве запасов.

В случае узкого буквального понимания фразы «использование которого прекращено в связи с принятием решения о его продаже» под данное определение могут не подойти:

активы, использование которых не начиналось, такие как незавершенные капитальные вложения или готовые к использованию, но не введенные в эксплуатацию объекты;

активы, решение о продаже которых было принято после приостановки (прекращения) их использования и не являлось причиной этой приостановки (прекращения).

Вместе с тем, в силу требований стандартов, регулирующих учет внеоборотных активов, предназначенные для продажи неиспользуемые объекты в любом случае не могут продолжать учитываться в прежнем качестве. Так, например, исходя из подпункта в) пункта 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н, предположение организацией последующей перепродажи объекта исключает возможность его классификации в качестве основного средства.

В этой связи учет таких объектов должен осуществляться в соответствии с пунктом 7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденного При-

казом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, исходя из которого организация так или иначе должна обратиться к порядку учета долгосрочных активов к продаже (будь то МСФО, или ФСБУ).

Таким образом, фраза «использование которого прекращено в связи с принятием решения о его продаже» должна пониматься в широком смысле, то есть, объект, который не используется и по которому принято решение о его продаже. Узкое буквальное толкование фразы «использование которого прекращено в связи с принятием решения о его продаже» не имеет смысла, поскольку в силу требований к учетной политике организация все равно вынуждена будет перейти к широкому толкованию.

История редакций изменений 2019 года в ПБУ 16/02 показывает намерение регулятора указать прежде всего на отсутствие намерений возобновления эксплуатации объекта организацией. Цель корректировки в окончательной редакции – провести четкое разделение между объектами, чья эксплуатация прекращена только временно, и ДАП.

Исключение из ДАП объектов в описанных выше ситуациях приведет к искажению информации в отчетности об активах организации. С точки зрения полезности информации для пользователей отчетности, в ДАП следует относить все объекты, которые больше не соответствуют классификации их в качестве конкретных внеоборотных активов, но которые способны принести организации экономические выгоды (доход) в будущем посредством продажи.

При этом объекты, чья эксплуатация прекращена окончательно, и они не способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежат списанию с бухгалтерского учета (см., в частности, п.29 ПБУ 6/01).