



ПООБЪЕКТНЫЙ УЧЕТ ОС. ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ И ПЕРЕСМОТРУ СПИ



1. Учет несущественных активов



Варианты постановки учета



1. Не применять Стандарт к несущественным активам, руководствуясь только требованием рациональности, не устанавливая лимит
2. Не устанавливать лимит и признавать ОС, невзирая на стоимость
3. Установить лимит для совокупности несущественных активов
4. Установить лимит для объекта с учетом интересов пользователей отчетности
5. Установить лимит с учетом традиционных приоритетов бухучета в организации
6. Установить лимит с учетом интересов бухгалтера
7. Оставить все как есть



Цель ведения бухучета

В отношении информации для внутренних пользователей
- формирование информации, полезной руководству организации для принятия управленческих решений, планирования, анализа и контроля.

п. 3.6 Концепции бухучета в рыночной экономике России



Требование рациональности

При ведении бухучета нужно учитывать соотношение затрат на формирование информации об объекте учета и полезность этой информации.

Если применение правил Стандартов приводит к формированию незначительной информации, организация вправе выбрать способ ведения бухучета, руководствуясь исключительно требованием рациональности.

п. 6, 7.4 ПБУ 1/2008

Некоторые возможные варианты

- ✓ Рекламные конструкции, торговое оборудование, передаваемые в сторонние торговые точки.
- ✓ Бытовая и офисная техника.
- ✓ Отдельные виды мебели.
- ✓ Все виды ОС с СПИ незначительно превышающими 12 мес.



VS





Про ОС

Для целей бухгалтерского учета объектом основных средств считается актив, характеризующийся одновременно следующими признаками:

- а) имеет материально-вещественную форму;
- б) предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд, либо для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;
- в) предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
- г) способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана).

п. 4 ФСБУ 6/2020



Про лимит

Организация **может принять решение** не применять настоящий Стандарт в отношении активов, характеризующихся признаками ОС, 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.

п. 5 ФСБУ 6/2020

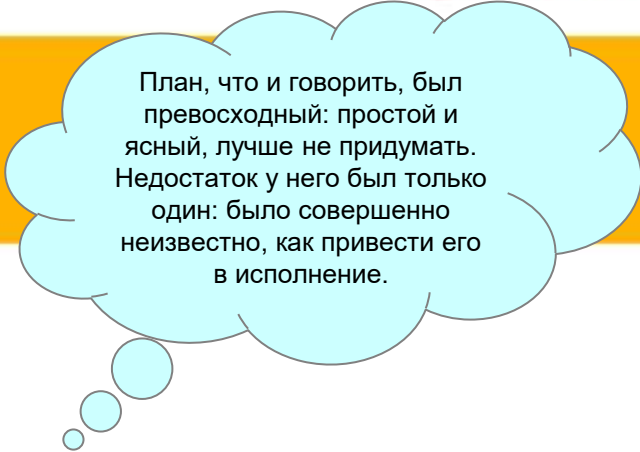


Про лимит

Принятое решение раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием лимита стоимости, установленного организацией.

Организация должна обеспечить надлежащий контроль наличия и движения таких активов.

п. 5 ФСБУ 6/2020



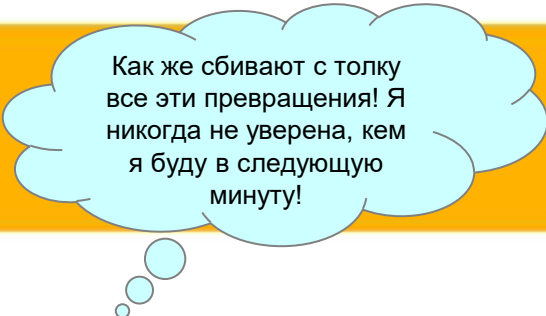
План, что и говорить, был превосходный: простой и ясный, лучше не придумать. Недостаток у него был только один: было совершенно неизвестно, как привести его в исполнение.

Рекомендация НРБУ БМЦ

Р-126/2021-КпР "Стоимостной лимит для основных средств"



5 изменений



Как же сбивают с толку все эти превращения! Я никогда не уверена, кем я буду в следующую минуту!

- 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.



Лимит для совокупности активов

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.

Организация определяет **лимит в отношении всей выделяемой совокупности несущественных активов**.

п. 2, 3 Рекомендации Р-126/2021-КпР "Стоимостной лимит для основных средств"



Лимит для совокупности 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 несущественным активам, учитываются в порядке, предусмотренном ФСБУ 6/2020, независимо от стоимости отдельных объектов.

Принципиальное значение имеет лимит стоимости применительно ко всей совокупности объектов, стоимость отдельных объектов в составе этой совокупности значения не имеет.

п. 2, 3 Рекомендации Р-126/2021-КпР "Стоимостной лимит для основных средств"

Количественное значение лимита

может выражаться непосредственно в денежной сумме либо в процентах от денежной величины релевантных показателей.

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.

п. 5 Рекомендации Р-126/2021-КпР

Количественное значение лимита

При установлении количественного значения лимита принимаются во внимание:

- а) характер и условия инвестиционной деятельности организации;
- б) СПИ несущественных активов, в том числе их сравнение с СПИ основных средств, не относимых к несущественным активам;
- в) графики обновления основных средств, относимых к несущественным 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.

п. 5 Рекомендации Р-126/2021-КпР



Логика решения

Организация самостоятельно определяет идентификационные признаки несущественных активов - 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 *несущественным активам*.

п. 6 Рекомендации Р-126/2021-КпР



Логика решения

До начала года нужно оценить предполагаемую годовую сумму затрат на приобретение, создание, улучшение, восстановление *несущественных активов*.

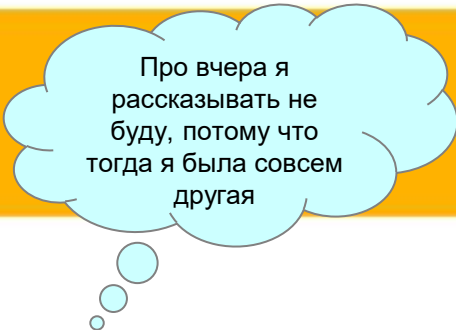
Цель – удостовериться, что лимит в течение предстоящего года не будет превышен.

В конце каждого года нужно провести анализ актуальности видом несущественных активов и размера лимита и, при необходимости, пересмотреть их.

п. 6, 7 Рекомендации Р-126/2021-КпР



Признание расходов



Про вчера я
рассказывать не
буду, потому что
тогда я была совсем
другая

на приобретение незначительных активов не предполагает признания какого-либо актива.

Учитываются текущие расходы:

Дт 20, 23, 25, 26, 29, 44, 91 Кт 60, 76

Раскрытие в отчетности

Учет несущественных активов вне категории ОС не является основанием для изменения классификации финансовых результатов и денежных потоков организации, связанных с ними, а также других связанных показателей бухгалтерской отчетности.

п. 9 Рекомендации Р-126/2021-КпР



Раскрытие в отчетности

расходы на приобретение незначительных активов включаются в ту статью (статьи) отчета о финансовых результатах, в которую включалась бы амортизация основных средств в отсутствие решения; при представлении элементов затрат на производство в приложениях к отчету о финансовых результатах указанные расходы представляются вместе с амортизацией;

п. 9 Рекомендации Р-126/2021-КпР

Отчет о финансовых результатах

за _____ 20__ г.

Форма по ОКУД

Дата (число, месяц, год)

по ОКПО

ИНН

по

ОКВЭД 2

по ОКОПФ/ОКФС

по ОКЕИ

Организация _____

Идентификационный номер налогоплательщика _____

Вид экономической
деятельности _____

Организационно-правовая форма/форма собственности _____

Единица измерения: тыс. руб.

Коды

0710002

384

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	За _____ 20__ г. ³	За _____ 20__ г. ⁴
	Выручка ⁵		
✓	Себестоимость продаж	()	()
	Валовая прибыль (убыток)		
✓	Коммерческие расходы	()	()
✓	Управленческие расходы	()	()
	Прибыль (убыток) от продаж		
	Доходы от участия в других организациях		
	Проценты к получению		
	Проценты к уплате	()	()
	Прочие доходы		
✓	Прочие расходы	()	()
	Прибыль (убыток) до налогообложения		
	Налог на прибыль ⁷		
	в т.ч. текущий налог на прибыль	()	()
	отложенный налог на прибыль		
	Прочее		
	Чистая прибыль (убыток)		



Раскрытие в отчетности

платежи организации в связи с приобретением, созданием, улучшением, восстановлением незначительных активов представляются **в отчете о движении денежных средств в составе денежных потоков от инвестиционных операций (стр. 4221);**

авансы, предварительная оплата, задатки, уплаченные организацией в связи с приобретением, созданием, улучшением, восстановлением незначительных активов, включаются **в ту же статью бухгалтерского баланса, в которой организация представляет авансы, предварительную оплату, задатки, уплаченные организацией в связи с осуществлением капитальных вложений (стр. 1190 "Прочие внеоборотные активы" Баланса – см. Письма Минфина от 24.01.2011 № 07-02-18/01, от 11.04.2011 № 07-02-06/42).**

п. 9 Рекомендации Р-126/2021-КпР



Последующий контроль сохранности

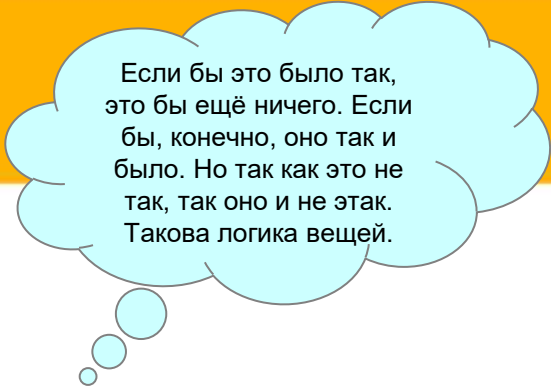
В целях обеспечения надлежащего контроля наличия и движения *несущественных активов* организация **не обязана производить их денежную оценку и отражать их на счетах бухгалтерского учета, включая забалансовые счета.**

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.

п. 10 Рекомендации Р-126/2021-КпР



Версия Минфина



Если бы это было так,
это бы ещё ничего. Если
бы, конечно, оно так и
было. Но так как это не
так, так оно и не этак.
Такова логика вещей.

Лимит стоимости должен устанавливаться организацией для актива (а не группы активов).

Письмо Минфина России от 25.08.2021 № 07-01-09/68312



VS





**Лежала на столе четвертка чистой бумаги.
Куда ты дела, разбойница, бумагу? Я по
глазам вижу, что подтибрила!**





В налоговом учете

Стоимостной лимит установлен для единицы ОС = 100 000 руб.

п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 257 НК РФ



2. Единица учета



Необходимые понятия



Актив

- хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

п. 7.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997)



ОС по ФСБУ 6/2020

- актив, характеризующийся одновременно следующими признаками:

- а) имеет материально-вещественную форму;
- б) предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд, либо для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;
- в) предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
- г) способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана).

п. 4 ФСБУ 6/2020



vs Запасы по ФСБУ 5/2019

- активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев; способны приносить в будущем экономические выгоды организации (обеспечивать достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана).

п. 3, 5 ФСБУ 5/2019



Будущие экономические выгоды

- потенциальная возможность активов прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию.

Считается, что актив принесет в будущем экономические выгоды организации, когда он может быть:

- а) использован обособленно или в сочетании с другим активом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
- б) обменян на другой актив;
- в) использован для погашения обязательства;
- г) распределен между собственниками организации.

п. 7.2.1 Концепции бухучета в рыночной экономике России

Кто ты?

Воображение -
единственное
оружие в войне с
реальностью.



25 руб.



4 200 000 руб.



Инвентарный объект

- единица учета основных средств.

- ✓ Представляет собой в общем случае объект основных средств со всеми приспособлениями и принадлежностями.
- ✓ Может объединять комплекс объектов (сложный объект).
- ✓ Может объединять группу однородных объектов.
- ✓ Может представлять собой часть основного средства, по СПИ или стоимости существенно отличающуюся от ОС в целом.
- ✓ Может представлять собой существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев.

п. 10 ФСБУ 6/2020,
Рекомендация НРБУ БМЦ Р-82/2017-КпР,
Рекомендация НРБУ БМЦ Р-125/2021-КпР



Группа ОС

- совокупность объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования.

п. 11 ФСБУ 6/2020,

Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 № ИС-учет-29

✓ виды, например: недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь

✓ группы, например: инвестиционная недвижимость, легковой транспорт, грузовой транспорт, строительная техника, офисный инвентарь, телефоны и т.д.



ОС по НК РФ

- разновидность амортизируемого имущества, часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

Имеет СПИ > 12 мес.

Имеет первоначальную стоимость > 100 000 рублей.

п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 257 НК РФ

Инвентарный объект по НК РФ

не предусмотрен.

Определяются

Как она ни пыталась,
она не могла найти
тут ни тени смысла,
хотя все слова были
ей совершенно
понятны

Элемент	БУ	НУ
стоимость	для инвентарного объекта	для ОС
СПИ	(п. 8, 10 ФСБУ 6/2020, Рекомендация НРБУ БМЦ Р-82/2017-КпР)	(п. 1 ст. 257, п. 1 ст. 258 НК РФ)
ликвидационная стоимость	для ОС (п. 30 ФСБУ 6/2020)	х
способ последующей оценки	для группы ОС (п. 13, 34 ФСБУ 6/2020)	х
метод амортизации		применительно ко всем объектам амортизируемого имущества (п. 1 ст. 259 НК РФ)



Капвложения в предметы аренды и ссуды

- отдельный вид амортизируемого имущества, не ОС.

Представляют собой капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.

Имеют СПИ > 12 мес.

Имеют первоначальную стоимость > 100 000 рублей.

п. 1 ст. 256 НК РФ



Капвложения в предмет аренды в БУ

- самостоятельные ОС.



Не являются частью ППА, если не сооружаются в счет арендной платы.



Вещь в гражданском праве

- предмет внешнего (материального) мира, находящийся в естественном состоянии в природе или созданный трудом человека; основной объект имущественного правоотношения.



Недвижимая вещь

- земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно.

В частности, здания, сооружения, объекты незавершенного строительства, подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания; жилые и нежилые помещения, машино-места, если их границы описаны в кадастровом учете.

п. 1 ст. 131 ГК РФ

✓ один объект недвижимости может быть представлен несколькими ОС и/или несколькими инвентарными объектами или лишь частью инвентарного объекта; может быть не ОС, а иным активом.



Объект обложения налогом на имущество

1) недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе организации в качестве объектов ОС в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, в случае, если налоговая база в отношении такого имущества определяется как среднегодовая стоимость;

2) недвижимое имущество, принадлежащее организациям на праве собственности или праве хозяйственного ведения, а также полученное по концессионному соглашению, в случае, если налоговая база в отношении такого имущества определяется как кадастровая стоимость.

п. 1 ст. 374 НК РФ



Сложности выбора единицы учета



Инвентарным объектом основных средств признается

- ✓ объект основных средств **со всеми приспособлениями и принадлежностями** или
- ✓ отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных **самостоятельных** функций, или
- ✓ обособленный **комплекс конструктивно сочлененных предметов**, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения **определенной работы** (один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет **может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно**) или
- ✓ часть объекта основных средств имеющая, стоимость и СПИ **существенно отличающиеся** от стоимости и СПИ объекта в целом или
- ✓ **существенные** по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев.

п. 10 ФСБУ 6/2020

Рекомендация НРБУ БМЦ

Р-82/2017-КпР "Единицы учета основных средств в составе комплексных объектов"



Логика определения инвентарного объекта

1. Наличие единого и самостоятельного функционала у объекта
2. Компоновка объектов для удобства инвентаризации
3. Разукрупнение объекта с целью обеспечения переноса стоимости на расходы через амортизацию за срок СПИ части объекта => выделение частей в отдельные инвентарные объекты
4. Укрупнение объектов учета путем группировки однородных объектов с целью обеспечения существенности единицы учета
5. Иные рациональный мотивы



Компьютер*. Инвентарным объектом может быть:

БУ:

- ✓ компьютер;
- ✓ группа компьютеров;
- ✓ системный блок/блоки;
- ✓ монитор/мониторы;
- ✓ периферия (мыши, клавиатуры, гарнитуры и т.д.);
- ✓ компьютерная сеть;
- ✓ автоматизированная система и т.д.

НУ:

- ✓ объект, имеющий функционал самостоятельного средства труда. Части объекта ОС не могут выделяться для целей налогообложения прибыли в отдельные объекты амортизируемого имущества, им нельзя устанавливать собственные СПИ

Письма Минфина от 02.06.2010 № 03-03-06/2/110, от 03.08.2010 № 03-03-06/1/518 (п. 1)

* если отвечает критериям признания ОС



Пример

Компьютерная техника входит в состав автоматизированной информационно-измерительной системы коммерческого учета электроэнергии и мощности.

Объект включает в себя приборы учета (счетчики) электроэнергии, компьютерное оборудование и программное обеспечение для сбора, передачи и обработки данных.

Данный объект является для НУ единым ОС, относимым к средствам измерения, также выполняющим функцию передачи, контроля и управления подаваемой электрической энергии, а не функцию управления вычислительными сетями.

Т.к. система состоит из совокупности различных элементов, которые собраны в единый большой комплекс с общим функционалом, это одно ОС в НУ.

Постановление АС МО от 23.09.2020 № Ф05-8706/2020 по делу № А40-317545/2018



Пример

Налогоплательщик разместил на судне рыбную фабрику и упаковочный комплекс.

Оборудование используется для производства продукции и может быть классифицировано в качестве самостоятельных объектов, не являющихся частью судна.

Постановление АС ЗСО от 20.05.2020 № Ф07-3212/2020 по делу № А05-5074/2019, Определением Верховного Суда РФ от 09.09.2020 № 307-ЭС20-11875 отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра



Пример

На плавучей буровой установке смонтированы палубные краны. Они могут быть установлены на любом объекте, но буровая без них неработоспособна.

Первоначально буровая была принята на учет вместе с кранами как единый инвентарный объект.

При замене кранов новые были приняты к учету как самостоятельные инвентарные объекты с БУ, самостоятельные ОС в НУ, сочтены движимым имуществом.

Такое решение могло быть принято в БУ только при изначальном их учете в качестве самостоятельных инвентарных объектов, как частей ОС с существенно отличным СПИ.

В противном случае замену кранов следовало рассматривать как модернизацию буровой.

в НУ буровая это единое ОС с единым СПИ. Краны не могут быть самостоятельными ОС.

Для НИ буровая с кранами – недвижимое имущество, сложная вещь.

Определение ВС РФ от 24.09.2018 № 307-КГ18-14515 по делу № А42-5598/2017,
Письмо ФНС России от 20.11.2018 № БС-4-21/22488@



Пример. ЛЭП, ВОЛС

В качестве единицы учета могут быть выбраны:

- а) объект со всеми принадлежностями, например: ЛЭП, ВОЛС или распределительные устройства подстанции;
- б) функционально обособленный предмет, например: опора ЛЭП, мультиплексор ВОЛС или силовой трансформатор;
- с) комплекс предметов, образующий функциональное единство, когда отдельный предмет не способен работать без других предметов, например: провода, траверсы, изоляторы и т.д. или система питания собственных нужд подстанции;
- в) часть единого объекта с существенно отличающимся СПИ и стоимостью от иных его частей.

Рекомендация НРБУ БМЦ Р-45/2013-ОК Связь "Комплексные основные средства (ЛЭП, ВОЛС)"



БУ: часть ОС как инвентарный объект

- ✓ существенность расхождений в СПИ и стоимости устанавливается УП;
- ✓ СПИ определяется исходя из технических характеристик / планов по замене и т.п.;
- ✓ стоимость части определяется профессиональным суждением технических служб или бухгалтерии (в этом случае – на основании исследования рынка или прайсов поставщика).

Рекомендация НРБУ БМЦ Р-82/2017-КпР "Единицы учета основных средств в составе комплексных объектов"



Для налога на имущество

Важно что входит в состав недвижимой вещи.

При обложении по среднегодовой стоимости нужно объединить стоимости всех частей, учтенных как отдельные инвентарные объекты. Значимо какие для них выбраны СПИ.

При обложении по кадастровой стоимости деление объекта недвижимости в учете на инвентарные объекты не значимо.

Письмо Минфина России от 28.01.2014 № 03-05-05-01/3115,
Постановление АС ПО от 08.07.2020 № Ф06-60789/2020 по делу № А12-19959/2019 (Определением ВС РФ от 29.12.2020 № 306-ЭС20-16689 отказано в передаче дела № А12-19959/2019 в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ для пересмотра),

Письма ФНС России от 23.10.2014 № БС-4-11/22012, от 15.07.2014 № 03-05-05-01/34473



Неделимые вещи

Вещь, раздел которой в натуре невозможен без разрушения, повреждения вещи или изменения ее назначения и которая выступает в обороте как единый объект вещных прав, является неделимой вещью и в том случае, если она имеет составные части.

п. 1 ст. 133 ГК РФ



Неделимые вещи

Высоковольтная ЛЭП представляет собой единый линейный объект и выступает как единый объект вещных прав, ее раздел в натуре невозможен без изменения ее назначения, в связи с чем такая линия представляет собой неделимую вещь, отдельные составные части которой не являются самостоятельными объектами недвижимости и не могут иметь самостоятельную юридическую судьбу.

Определение ВС РФ от 19.07.2016 № 18-КГ16-61,
п. 1 Обзора судебной практики ВС РФ № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 20.12.2016)



Неделимые вещи

Если какая-то часть неделимой вещи – объект недвижимости, то вся неделимая вещь – недвижимость.

Письма ФНС от 08.02.2019 № БС-4-21/2181, № БС-4-21/2179



Сложная вещь

Если различные вещи соединены таким образом, который предполагает их использование по общему назначению, они рассматриваются как единая сложная вещь.

ст. 134 ГК РФ



Сложная вещь. Пример

Помещения зданий трансформаторных, электрических и водонасосных подстанций и смонтированное в них оборудование следует рассматривать как единую сложную вещь (ввиду строго единого функционала всего комплекса), относимую к недвижимости.

Определение ВС РФ от 03.09.2018 № 307-КГ18-13146 по делу № А05-1595/2017,

Определение ВАС РФ от 09.09.2011 № ВАС-8799/11 по делу № А66-7056/2010,

Постановление АС СЗО от 18.05.2018 № Ф07-5328/2018 по делу № А05-1595/2017,

Письмо ФНС от 18.10.2018 № БС-4-21/20327@

Сложная вещь. Здание

В отношении зданий и сооружений:

Федеральный закон от 30.12.2009 № 384-ФЗ "Технический регламент о безопасности зданий и сооружений",

Введение к ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008)

Письма ФНС от 08.02.2019 № БС-4-21/2181, № БС-4-21/2179, от 23.04.2018 № БС-4-21/7770 и др.

Письмо Минфина от 03.07.2019 № 03-05-05-01/48946



Сложная вещь. Здание

Здание включает в себя:

- ✓ помещения,
- ✓ сети инженерно-технического обеспечения (совокупность трубопроводов, коммуникаций и других сооружений, предназначенных для инженерно-технического обеспечения зданий и сооружений),

п. п. 6, 20, 21 ч. 2 ст. 2 Федерального закона от 30.12.2009 № 384-ФЗ



Сложная вещь. Здание

Здание включает в себя:

✓ системы инженерно-технического обеспечения (системы водоснабжения, канализации, отопления, вентиляции, кондиционирования воздуха, газоснабжения, электроснабжения, связи, информатизации, диспетчеризации, мусороудаления, вертикального транспорта (лифты, эскалаторы) или функций обеспечения безопасности).

п. п. 6, 20, 21 ч. 2 ст. 2 Федерального закона от 30.12.2009 № 384-ФЗ



Сложная вещь. Здание

В состав зданий входят коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации, как-то:

- ✓ система отопления, включая котельную установку для отопления (если последняя находится в самом здании);
- ✓ внутренняя сеть водопровода, газопровода и водоотведения со всеми устройствами и оборудованием;



Сложная вещь. Здание

В состав зданий входят коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации, как-то:

- ✓ внутренняя сеть силовой и осветительной электропроводки со всей осветительной арматурой,
- ✓ внутренние телефонные сети,
- ✓ внутренние сигнализационные сети,
- ✓ вентиляционные устройства общесанитарного назначения,
- ✓ подъемники и лифты.

Введение к ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008)

Письма ФНС от 08.02.2019 № БС-4-21/2181, № БС-4-21/2179



Сложная вещь. Здание

Водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства водоотведения включаются в состав зданий, начиная от вводного вентиля или тройника у зданий, или от ближайшего смотрового колодца, в зависимости от места присоединения подводящего трубопровода.

Проводка электрического освещения и внутренние телефонные и сигнализационные сети включаются в состав зданий, начиная от вводного ящика или кабельных концевых муфт (включая ящик и муфты) или проходных втулок (включая сами втулки).

Введение к ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008)



Сложная вещь. Здание

Встроенные в здания (не отдельно стоящие) котельные установки (бойлерные, тепловые пункты), включая их оборудование по принадлежности, также относятся к зданиям.

Введение к ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008)



Сложная вещь. Здание

Фундаменты под всякого рода объектами, такими как котлы, генераторы, станки, машины, аппараты и прочими, расположенными внутри зданий, не входят в состав здания, кроме фундаментов крупногабаритного оборудования. Фундаменты этих объектов входят в состав установленных на них объектов.

Фундаменты крупногабаритного оборудования, сооруженные одновременно со строительством здания, входят в состав здания.

Введение к ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008)



Для налога на имущество

В состав налоговой базы при среднегодовом обложении необходимо включать учитываемые как отдельные инвентарные объекты такие объекты ОС, как лифты, встроенная система вентиляции помещений, локальные сети, другие коммуникации здания и прочее.

Письмо Минфина от 26.06.2006 № 03-06-01-04/136,
Письма ФНС от 08.02.2019 № БС-4-21/2181, № БС-4-21/2179, от 23.04.2018
№ БС-4-21/7770, от 20.04.2020 № БС-4-21/6581 (п. 8),
Постановление АС ПО от 28.05.2019 № Ф06-47057/2019 по делу № А12-14902/2018



Для налога на имущество

Если в качестве налоговой базы определяется кадастровая стоимость здания, то являющиеся неотъемлемой его частью сети и системы инженерно-технического обеспечения (в том числе учитываемые как отдельные инвентарные объекты) подлежат налогообложению в составе этого здания и самостоятельных объектов обложения налогом по среднегодовой стоимости не формируют.

Письма Минфина от 04.07.2017 № 03-05-05-01/42244, от 15.07.2014 № 03-05-05-01/34473,

Письма ФНС от 23.04.2018 № БС-4-21/7770, от 21.12.2017 № БС-4-21/26114@



Сложная вещь. Сооружение

В состав сооружения входят все устройства, составляющие с ним единое целое.

Оборудование, установленное на сооружении, не входит в состав сооружения (например, оборудование связи (антенны, электрическое оборудование), установленное на вышках сотовой связи).

Введение к ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008)



Сложная вещь. Примеры

Нефтяная скважина включает вышку и обсадные трубы.

Плотина включает тело плотины, фильтры и дренажи, шпунты и цементационные завесы, водоспуски и водосливы с металлическими конструкциями, крепления откосов, автодороги по телу плотины, мостики, площадки, ограждения и др.

Эстакада включает фундамент, опоры, пролетные строения, настил, пути по эстакаде, ограждения.

Введение к ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008)



Сложная вещь. Примеры

Мост включает пролетное строение, опоры, мостовое полотно (мостовые охранные брусья, контрольный и мостовой настил).

Автомобильная дорога в установленных границах включает земляное полотно с укреплениями, верхнее покрытие и обстановку дороги (дорожные знаки и т.п.), другие относящиеся к дороге сооружения - ограждения, сходы, водосливы, кюветы, мосты длиной не более 10 м.

Введение к ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008)



Единый недвижимый комплекс

Недвижимой вещью может являться единый недвижимый комплекс - совокупность объединенных единым назначением зданий, сооружений и иных вещей, неразрывно связанных физически или технологически, в том числе линейных объектов (железные дороги, линии электропередачи, трубопроводы и другие), либо расположенных на одном земельном участке, если в ЕГРН зарегистрировано право собственности на совокупность указанных объектов в целом как одну недвижимую вещь.

ст. 133.1 ГК РФ,

п. 39 Постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25



Для налога на имущество

важна также оборотоспособность вещи, т.е. способность выступать в гражданском обороте в качестве отдельных объектов гражданских прав.



Пример. Ограждение

Ограждение земельного участка не имеет самостоятельного хозяйственного назначения, не является отдельным объектом гражданского оборота, выполняя лишь обслуживающую функцию по отношению к соответствующему земельному участку и находящимся на нем зданиям.

Ограждение не является недвижимостью независимо от его физических характеристик и наличия отдельных элементов, обеспечивающих прочную связь этого сооружения с соответствующим земельным участком.

Постановление Президиума ВАС РФ от 24.09.2013 № 1160/13 по делу № А76-1598/2012



Пример. Замощение земельного участка

Замощение из щебня или гравия и других твердых материалов, используемое для покрытия автомобильной дороги, обеспечивает чистую, ровную и твердую поверхность, но не обладает самостоятельными полезными свойствами, а лишь улучшает полезные свойства земельного участка, на котором оно находится.

Письмо МЭР от 02.05.2017 № ОГ-Д23-5242



Пример. Замоещение земельного участка

Твердое покрытие не имеет конструктивных элементов, которые могут быть разрушены при перемещении объекта.

Дорожные покрытия из гравия и щебня устраиваются путем россыпи данных материалов непосредственно на земляное полотно, что исключает прочную связь с землей, при их переносе не теряют качеств, необходимых для дальнейшего использования.

Письмо МЭР от 02.05.2017 № ОГ-Д23-5242



Пример. Замоещение земельного участка

Замоещение, покрытие и т.п. земельного участка, не отвечающее признакам сооружения, является частью земельного участка (его неотделимым улучшением) и не может быть признано самостоятельной недвижимой вещью.

п. 1 ст. 133 ГК РФ,
п. 10 ст. 1 ГрК РФ,
п. 38 Постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25,
п. 21 Обзора судебной практики ВС РФ № 4 (2017) (утв. Президиумом ВС РФ 15.11.2017)

Необоротоспособность объекта

Замощение, ограждение, система ирригации, разъездная автодорога, открытый склад, открытая стоянка, разъездная площадка, наружное электрическое освещение и т.п. земельного участка, не отвечающее признакам сооружения, является его частью и не может быть признано самостоятельной недвижимой вещью, поскольку не имеют самостоятельного хозяйственного назначения, не являются отдельным объектом гражданского оборота, выполняя лишь обслуживающую функцию по отношению к соответствующему земельному участку и находящимся на нем зданиям.

Необоротоспособность объекта

п. 1 ст. 133 ГК РФ;
Определение ВС РФ от 19.01.2016 № 306-ЭС15-17797 по делу № А65-983/2015;
Определение ВС РФ № 304-ЭС16-20773 (п. 21 Обзора судебной практики ВС РФ № 4 (2017) (утв. Президиумом ВС РФ 15.11.2017);
Определение ВС РФ от 23.01.2015 № 305-ЭС14-7970 по делу № А40-94643/13;
Постановление Президиума ВАС РФ от 24.09.2013 № 1160/13 по делу № А76-1598/2012;
Постановление Президиума ВАС РФ от 17.01.2012 № 4777/08 по делу № А56-31923/2006 и др.
Письмо ФНС от 10.11.2016 № БС-4-21/21273@
Письмо Минфина от 26.10.2016 № 03-05-04-01/62406,
Письмо Минфина от 26.07.2018 № 03-05-05-01/52582,
Письмо ФНС от 31.08.2018 № БС-4-21/16895@,
Письмо МЭР от 11.10.2016 № Д23и-4847



Групповая единица учета



Реализация требования рациональности. Групповые единицы учета

Организация может ограничить применение единиц учета активов, определенных ФСБУ, только теми вопросами бухгалтерского учета, решение которых зависит от этих определений.

Например, при большом количестве ОС организация может использовать понятие инвентарного объекта только в целях проведения инвентаризации и не использовать его для решения других вопросов учета, таких как начисление амортизации.

В качестве единицы учета для начисления амортизации организация может определить совокупность однородных объектов ОС с одинаковыми амортизационными параметрами.

При этом общая рассчитанная для такой совокупности норма амортизации умножается на среднегодовую (среднюю за промежуточный период) суммарную стоимость всех входящих в эту совокупность объектов с учетом поступлений и выбытий в течение отчетного периода.

Рекомендация НРБУ БМЦ Р-100/2019-КпР "Реализация требования рациональности",
Рекомендация НРБУ БМЦ Р-125/2021-КпР "Групповая единица учета основных средств"



Цель ведения бухучета

В отношении информации для внутренних пользователей
- формирование информации, полезной руководству организации для принятия управленческих решений, планирования, анализа и контроля.

п. 3.6 Концепции бухучета в рыночной экономике России



Требование рациональности

При ведении бухучета нужно учитывать соотношение затрат на формирование информации об объекте учета и полезность этой информации.

Если применение правил Стандартов приводит к формированию незначительной информации, организация вправе выбрать способ ведения бухучета, руководствуясь исключительно требованием рациональности.

п. 6, 7.4 ПБУ 1/2008



Групповая единица учета



СcomeOn Inc. _____
(наименование организации)
Склад _____
(структурное подразделение)

Форма ОС-6
Утверждена
Постановлением Минфина РФ
08.12.2003 № 168

Коды
0501361

Форма по ОКУД
по ОКЮЛП

Номер	Дата составления
	31.01.2019

**Инвентарная карточка
учета объекта основных средств**

Номер	Шифт нормативного срока службы	48009
	паспорта (регистрационный)	
	заводской	
Дата	инвентарный	Инв.480992
	принятия к бухгалтерскому учету	30.06.2018
	списания с бухгалтерского учета	

Объект _____
Местонахождение ос _____





Групповая единица учета

В деятельности организаций часто используются однородные основные средства в больших количествах.

При этом отдельные объекты могут иметь незначительную стоимость.

Применение всей совокупности правил учета основных средств в отношении каждого такого объекта представляется нерациональным.

Информация обо всем массиве таких объектов часто является существенной и решение, связанное с применением стоимостного лимита неприменимо.

В такой ситуации приемлемым способом упрощения учета с целью реализации требования рациональности без ущерба для интересов пользователя бухгалтерской отчетности представляется групповой учет основных средств по аналогии с подходами, используемыми для учета запасов.

Рекомендация НРБУ БМЦ Р-125/2021-КпР "Групповая единица учета основных средств"



Групповая единица учета

- совокупность однородных объектов, удовлетворяющих установленным условиям:

а) организация управляет инвестициями в объекты групповой единицы учета и финансированием этих инвестиций на единой основе, то есть таким образом, что управленческие решения в отношении любых объектов в составе этой единицы являются взаимно обусловленными;

б) все объекты групповой единицы учета выполняют однородную функцию в деятельности организации;

в) элементы амортизации объектов в составе групповой единицы учета совпадают либо отличаются не настолько, чтобы эти отличия препятствовали возможности установить единую норму амортизации, отражающую характер поступления экономических выгод от инвестиций в объекты групповой единицы учета;

г) состав статей затрат, в которые включается амортизация групповой единицы учета, и способы распределения амортизации по этим статьям не отличаются от состава статей и способов распределения, как если бы амортизация начислялась по каждому объекту групповой единицы учета;

д) все объекты групповой единицы учета относятся к одной группе основных средств;

е) все объекты групповой единицы учета входят в одну единицу, генерирующую денежные средства, или являются корпоративными активами.

Организации могут вводить дополнительные условия объединения объектов основных средств в групповые единицы учета.



Объекты приобретены одновременно?

ДА:

амортизируются по аналогии с единым ОС

НЕТ:

определяется единая норма амортизации в % от суммарной балансовой стоимости объектов групповой единицы учета (средневзвешенной за период начисления амортизации).

При выбытии отдельных объектов из состава групповой единицы учета подлежащая списанию первоначальная стоимость и накопленная амортизация, приходящаяся на выбывающие объекты, определяется расчетным путем по факту выбытия.

В случае планового выбытия разница между списываемой первоначальной стоимостью и накопленной амортизацией равна фактической ликвидационной стоимости выбывающего объекта, а при ее отсутствии - нулю.



Пример

В организации множество компьютеров.

Средний СПИ – 3 года.

Годовая норма амортизации – 33,33 %.

На конец 2021 г. остаточная стоимость всех компьютеров 4 млн. руб.

В 2022 г. приобретено компьютеров еще на 2 млн. руб.

Сумма амортизационных отчислений за 2022 год = 2 млн. руб. $[(4 \text{ млн. руб.} + 2 \text{ млн. руб.}) \times 33,33 \%$

Балансовая стоимость на конец 2022 г. - 4 млн. руб.

В 2023 г. покупаются компьютеры еще на 1,5 млн. руб., выбывают старые полностью самортизированные компьютеры, а также один компьютер выбывает раньше срока. Он был приобретен в 2023 г., прослужил 6 мес. и пришел в негодность. Его первоначальная стоимость составляла 60 тыс. руб. Сумма накопленной амортизации по нему 10 тыс. руб. $(60 \text{ тыс. руб.} \times 33,33 \% \times 6/12)$, его остаточная стоимость на момент выбытия - 50 тыс. руб.

За 2023 г. будет начислена амортизация - 1, 823 млн. руб. $[(4 \text{ млн. руб.} + 1,5 \text{ млн. руб.} - 60 \text{ тыс. руб.}) \times 33,33 \% + 10 \text{ тыс. руб.}]$.

Балансовая стоимость на конец 2023 г. – 3, 677 млн. руб. $[4 \text{ млн. руб.} + 1,5 \text{ млн. руб.} - 1,823 \text{ млн. руб.} - 50 \text{ тыс. руб.}]$.



Пример. Сложносоставная групповая единица учета

Организация использует в своей деятельности большое количество однородного оборудования, которое решает учитывать в качестве одной единицы учета основных средств. Оборудование используется в трех модификациях: А, Б и В.

Модификация А имеет срок службы 6 лет, в течение которого требует проведения двух крупных техобслуживаний (через каждые два года), а также требует один раз замены существенной части (через три года эксплуатации).

Модификация Б имеет срок службы 5 лет и не требует в течение этого срока замены каких-либо существенных частей или проведения иных капитальных мероприятий.

Модификация В имеет срок службы 4 года, в течение которого требует проведения одного крупного техобслуживания (через два года эксплуатации).

*По окончании эксплуатации все модификации оборудования утилизируются на металлолом.
Характер использования оборудования равномерный.*



Пример. Сложносоставная групповая единица учета

Последние данные об инвестициях в оборудование следующие:

Модификация А: стоимость новой единицы - 700 тыс. руб., техобслуживание - 80 тыс. руб., стоимость замены части - 150 тыс. руб.

Модификация Б: стоимость новой единицы - 900 тыс. руб.

Модификация В: стоимость новой единицы - 450 тыс. руб., техобслуживание - 80 тыс. руб.

Стоимость металлолома от утилизации одной единицы оборудования любой модификации - 50 тыс. руб.

Количество используемых организацией единиц оборудования по последним данным составляет 1 000 шт., из них А - 500 шт., Б - 300 шт., В - 200 шт. Впоследствии общее количество может увеличиться, но соотношение между модификациями предположительно останется прежним.

Предполагается, что стоимость капвложений в оборудование будет расти сообразно росту цен, но при этом соотношение стоимостей между модификациями и их компонентами останется прежним.



Пример. Сложносоставная групповая единица учета

- ✓ Исходя из изложенного годовая амортизация одной единицы оборудования модификации А составит: $(700 - 80 - 150 - 50) / 6 + 80 / 2 + 150 / 3 = 70 + 40 + 50 = 160$ тыс. руб. = 22,86% от первоначальной стоимости.
- ✓ Годовая амортизация одной единицы оборудования модификации Б составит: $(900 - 50) / 5 = 170$ тыс. руб. = 18,89% от первоначальной стоимости.
- ✓ Годовая амортизация одной единицы оборудования модификации В составит: $(450 - 80 - 50) / 4 + 80 / 2 = 80 + 40 = 120$ тыс. руб. = 26,67% от первоначальной стоимости.
- ✓ Общая годовая норма амортизации групповой единицы учета в целом (с учетом стоимостной доли каждой модификации в совокупной стоимости этой единицы) составит: $(160 \times 500 + 170 \times 300 + 120 \times 200) / (700 \times 500 + 900 \times 300 + 450 \times 200) = (80 + 51 + 24) / (350 + 270 + 90) = 155 / 710 = 21,83\%$ от совокупной первоначальной стоимости всех единиц оборудования в составе групповой единицы учета.



Групповая единица учета

Рекомендация может применяться также в отношении:

- ✓ частей объекта основных средств, стоимость и сроки полезного использования которых существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом, а также
- ✓ существенных по величине затрат организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев.

В этом случае затраты могут не признаваться самостоятельными инвентарными объектами, а учитываться вместе с объектом в целом или с другими однородными объектами в составе групповой единицы учета.

Необходимость амортизации указанных частей, затрат на ремонты, техосмотры, техобслуживания в более короткие сроки по сравнению со сроком амортизации объектов в целом принимается в расчет при установлении процентного значения единой нормы амортизации.

п. 5 Рекомендации НРБУ БМЦ Р-125/2021-КпР "Групповая единица учета основных средств"



Единица учета спецсредств производства



Спецсредства производства

Специальный инструмент, специальные приспособления, специальное оборудование и специальная одежда

Рекомендация Р-122/2020-КпР "Специальные средства производства"



Рекомендация Р-122/2020-КпР "Специальные средства производства"



Пример

В организации 100 ед. СИЗ.

Их стоимость при признании составляла 12 млн. руб.

До 2021 г. учитывались на счете 10, стоимость погашалась линейно в течение 4 лет по нормам для СИЗ.

На 31.12.2020 СИЗ находятся в эксплуатации 12 мес. За это время списана часть стоимости – 3 млн. руб. (1/4 от 12 млн. руб.)

Балансовая стоимость на 31.12.2020 – 9 млн. руб.

На 01.01.2021 организация считает информацию о данных объектах существенной и в этой связи принимает решение учитывать их с 2021 г. в качестве ОС.

Руководствуясь требованием рациональности всю совокупность СИЗ (100 штук) определили **как одну единицу учета ОС** (инвентарный объект).

При этом пересмотрен оставшийся СПИ - на 01.01.2021 оценивается в 2 года.

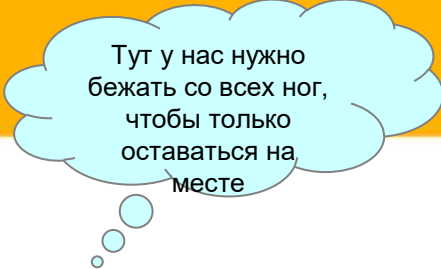
Проводки на 01.01.2021:

Дт 01 Кт 10 - 9 млн. руб. - балансовая стоимость переведена в ОС;

Дт 01 Кт 02 - 3 млн. руб. - восстановлено ранее признанное погашение стоимости в качестве накопленной амортизации;

Дт 84 Кт 02 - 1 млн. руб. - доначислена недостающая накопленная амортизация с связи с пересмотром СПИ.

Версия Минфина



Тут у нас нужно
бежать со всех ног,
чтобы только
остаться на
месте

В отношении объектов, которые до 1 января 2021 г. были отпущены в производство, но согласно правилам, действовавшим до этой даты отражались в составе запасов, допустимо применять способы ведения бухучета (в том числе способы погашения стоимости), избранные организацией до начала применения ФСБУ 5/2019.

Письмо Минфина от 12.03.2021 № 07-01-09/17431



Расходы на ремонт как инвентарный объект



Существенные расходы на ремонты и ТО

Самостоятельными инвентарными объектами признаются существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев.

п. 10 ФСБУ 6/2020



Классификация

К капитальным вложениям относятся, в частности, затраты на восстановление объекта основных средств (например, замена частей, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание).

пп. ж п. 5 ФСБУ 26/2020

ремонт = восстановление

модернизация и т.п. = улучшение



К капвложениям не относятся

- ✓затраты на поддержание работоспособности или исправности основных средств, их текущий ремонт*;
- ✓затраты на неплановые ремонты основных средств, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают нормативные показатели функционирования объектов основных средств, в том числе сроки полезного использования, но не улучшают и не продлевают их.

пп. б, в п. 16 ФСБУ 26/2020

* если актив используется при осуществлении капитальных вложений, расходы на его текущий ремонт включаются в стоимость объекта НКВ (пп. г п. 10 ФСБУ 26/2020)



Классификация ремонтов

Плановые ремонты по объёму выполняемых работ, трудоемкости и периодичности проведения подразделяются на:

- ✓ капитальные,
- ✓ средние и
- ✓ текущие.

п. 2.3.6 – 2.3.9 ГОСТ 18322-2016. Межгосударственный стандарт. Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения



Ремонты

капитальный ремонт - ремонт, выполняемый для восстановления исправности и полного или близкого к полному ресурса объекта с заменой или восстановлением любых его частей, включая базовые. Значение ресурса объекта, близкое к полному, устанавливается в документации.

средний ремонт - ремонт, выполняемый для восстановления исправности и частичного восстановления ресурса объекта с заменой или восстановлением составных частей ограниченной номенклатуры и контролем технического состояния объекта в объеме, предусмотренном в документации.

текущий ремонт - ремонт, выполняемый для обеспечения или восстановления работоспособности объекта и состоящий в замене и/или восстановлении отдельных легкодоступных его частей.

п. 2.3.6 – 2.3.9 ГОСТ 18322-2016. Межгосударственный стандарт. Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения



ТО

- техническое обслуживание - комплекс технологических операций и организационных действий по поддержанию работоспособности или исправности объекта при использовании по назначению, ожидании, хранении и транспортировании.

п. 2.1.1 ГОСТ 18322-2016



Техосмотр

- визуальный осмотр, который проводится квалифицированными специалистами с использованием приборов, инструментов и специального оборудования (при необходимости) с целью получения приближенной оценки технического состояния объекта для определения и формирования плана работ, перечня работ (услуг), объема и периодичности их выполнения.

Рекомендация НРБУ БМЦ

Р-51/2014-ОК Маш "Затраты на капитальный ремонт основных средств"



Причина капитализации

При единовременном списании расходов на проведение капитального (среднего) ремонта на себестоимость продукции предприятие сталкивается с проблемой резкого увеличения затрат текущего периода.

Однако факт проведения ремонта при прочих равных обстоятельствах не может рассматриваться в качестве объективной причины роста себестоимости продукции, выпуск которой производится в периоде проведения указанных мероприятий, поскольку данные расходы обуславливают получение экономических выгод в течение определенного периода в будущем.

Рекомендация Р-51/2014-ОК Маш



Существенность затрат

Критерий существенности проводимых ремонтов устанавливается экономическим субъектом самостоятельно в учетной политике.

В частности, уровень существенности может быть установлен:

- ✓ в процентной доле затрат на капитальный (средний) ремонт к первоначальной стоимости ремонтируемого объекта основных средств;
- ✓ в процентной доле затрат на капитальный (средний) ремонт к первоначальной либо остаточной (балансовой) стоимости соответствующей группы основных средств;
- ✓ в виде стоимостного критерия, определяемого для однородной группы основных средств.

п. 1, 2 Рекомендации Р-51/2014-ОК Маш



СПИ

- ✓ Затраты на капитальные (средние) ремонты капитализируются при условии возможности надёжной оценки срока до следующего такого ремонта.
- ✓ Списание стоимости ремонтов на затраты необходимо производить в течение срока, равного межремонтному периоду.
- ✓ Срок списания затрат не может превышать оставшегося СПИ основного средства.
- ✓ При выбытии объекта основных средств оставшаяся часть стоимости ремонта, относящаяся к данному объекту, не списанная на затраты, подлежит единовременному признанию в качестве расходов текущего отчетного периода.
- ✓ Если ремонт относится ко всему оставшемуся СПИ основного средства, то списание стоимости ремонта производится исходя из оставшегося СПИ основного средства. В этом случае можно докапитализировать ОС, создав групповую единицу учета.

п. 3 – 5 Рекомендации Р-51/2014-ОК Маш,
п. 5 Рекомендации НРБУ БМЦ Р-125/2021-КпР



Еще о расходах на ремонты

- ✓ При изменении планов проведения ремонта оставшаяся сумма расходов предыдущий ремонт по данным объектам списывается на затраты в течение нового оставшегося срока до следующего капитального (среднего) ремонта.
- ✓ Если при проведении капитального (среднего) ремонта в учете и отчетности продолжают числиться суммы по предыдущему аналогичному ремонту этих основных средств, указанные суммы подлежат единовременному списанию на расходы текущего отчетного периода.
- ✓ Расходы на проведение капитальных ремонтов в бухгалтерском балансе необходимо отражать в составе раздела "Внеоборотные активы", в составе показателя, детализирующего группу статей "Основные средства".

п. 6 – 8 Рекомендации Р-51/2014-ОК Маш



По аналогии

учитываются расходы на масштабные техосмотры и техобслуживания.



балансовая стоимость - двигатель

стоимость работ + двигатель





Для налога на имущество

При ремонте объекта недвижимости, облагаемого по среднегодовой стоимости, затраты на масштабные ремонты, ТО, техосмотры включаются в налоговую базу: балансовая стоимость этого инвентарного объекта входит в стоимость ОС, к которому относится.

Письмо Минфина России от 05.08.2021 № 03-05-05-01/62786



Налоговый учет

Расходы на ремонт основных средств и иного имущества, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Можно формировать резерв на ремонт. Отчисления в резерв в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последнее число соответствующего отчетного (налогового) периода.

ст. 260, 324 НК РФ



Иногда - прямые расходы

Ремонт и ТО **производственного оборудования** в случае осуществления затрат с длительной периодичностью приносят экономические выгоды в течение нескольких отчетных периодов.

Их следует включать в состав прямых материальных расходов.

Признание таких расходов в целях налогообложения единовременно является необоснованным как с экономической точки зрения, так и с учетом принципа соотносимости доходов и расходов, связи последних именно с основным производством налогоплательщика.

Определение ВС РФ от 30.09.2021 № 307-ЭС21-13032 по делу № А05-15361/2019



Учет капвложений в предмет аренды

ППА

Арендатор признает предмет аренды в качестве права пользования активом.

п. 10 ФСБУ 25/2018



Отделимые капвложения

Принадлежат арендатору.
Учитываются как его ОС.



Неотделимые капвложения

Принадлежат арендодателю (ст. 623 ГК РФ).

Не являются частью арендованного объекта не как вещи, а как предмета договора.



Учитываются как актив (ОС) арендатора.

Исключение – сооружение улучшений в счет арендной платы => часть балансовой стоимости предмета аренды, складывающаяся в результате его модернизации.

Дт 08 Кт 10, 23, 60 и т.д. - расходы на сооружение неотделимых КВ
Дт 01 Кт 08 – ввод в эксплуатацию
Дт 76 Кт 02 – амортизация с уменьшением задолженности перед арендодателем по арендной плате



3. Определение и пересмотр СПИ



СПИ в БУ

Сроком полезного использования считается период, в течение которого использование объекта основных средств будет приносить экономические выгоды организации.

Для отдельных объектов основных средств СПИ определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования объекта основных средств.

п. 8 ФСБУ 6/2020



СПИ в БУ

СПИ определяется исходя из:

- а) ожидаемого периода эксплуатации с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации в отношении использования объекта;
- б) ожидаемого физического износа с учетом режима эксплуатации (количества смен), системы проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;
- в) ожидаемого морального устаревания, в частности, в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи основных средств;
- г) планов по замене основных средств, модернизации, реконструкции, технического перевооружения.

п. 9 ФСБУ 6/2020

СПИ в БУ

Определяется в отношении инвентарного объекта, в т.ч., части ОС.

п. 8, 10 ФСБУ 6/2020



СПИ в НУ

- период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями ст. 258 НК РФ и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

п. 1 ст. 258 НК РФ

СПИ ОС определяется на основании Постановления Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы"



СПИ в НУ

СПИ определяется только по ОС целиком, т.е. по объекту с самостоятельными функциями средства труда.

Постановления АС ПО от 03.06.2015 № Ф06-23993/2015, Ф06-23996/2015 по делу № А72-10946/2014,

Постановление АС МО от 02.08.2016 № Ф05-10590/2016 по делу № А40-141701/2015,

Постановление АС МО от 23.09.2020 № Ф05-8706/2020 по делу № А40-317545/2018,

Постановление АС СЗО от 20.05.2020 № Ф07-3212/2020 по делу № А05-5074/2019 (Определением ВС РФ от 09.09.2020 № 307-ЭС20-11875 отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ),

Постановление АС ПО от 14.03.2016 № Ф06-19323/2013 по делу № А55-5602/2014 (Определением ВС РФ от 06.06.2016 № 306-КГ16-7439 отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ для пересмотра)



Пример

На балансе организации находится мазутное хозяйство завода, которое отнесено налогоплательщиком к 7-й амортизационной группе, срок его полезного использования установлен в 240 месяцев.

При проверке инспекция сочла, что включение объекта в 7-ю группу неправомерно и привело к завышению расходов в виде амортизационных отчислений, поскольку в состав данного основного средства входят объекты капитального строительства: несколько кирпичных зданий и сооружений. Также в составе объекта имеются резервуары и узлы управления.

Налогоплательщик руководствовался тем, что резервуары являются основным компонентом мазутного хозяйства по стоимости, а срок их службы составляет 240 месяцев. По этой причине всему объекту "мазутное хозяйство" был установлен такой срок.

Налоговый орган установил, что указанный объект основных средств подлежит включению в 10 амортизационную группу исходя из характеристик входящий в его состав зданий – он весь может прослужить более 30 лет. При этом определяющим является тот факт, что указанный комплекс представляет собой единое целое и предназначен для выполнения определенной работы, резервуары могут выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Суды поддержали инспекцию, указав, что нормы законодательства о налогах и сборах не ставят порядок начисления амортизации и определения сроков полезного использования объекта в зависимость от стоимости входящих в него конструктивно сочлененных предметов.

Постановление АС ПО от 03.06.2015 № Ф06-23993/2015, Ф06-23996/2015 по делу № А72-10946/2014



Пример

У компании на балансе имеется автоматизированная информационно-измерительная система коммерческого учета электроэнергии и мощности.

Объект включает в себя приборы учета (счетчики) электроэнергии, компьютерное оборудование и программное обеспечение для сбора, передачи и обработки данных.

Предназначением системы является:

- организация автоматизированного учета электроэнергии и получения точной, достоверной, привязанной к единому астрономическому времени информации о потребляемой и отпущенной электроэнергии;

- сбор, длительное хранение, обмен информацией с заинтересованными участниками розничного рынка электроэнергии по согласованному формату и регламенту;

- формирование отчетных документов.

Постановление АС МО от 23.09.2020 № Ф05-8706/2020 по делу № А40-317545/2018



Пример

Объекту в учете организации присвоен код ОКОФ 14 3020310 "Устройства управления вычислительными сетями, системами, комплексами и цифровыми электронными машинами", срок полезного использования определен в 36 мес. (вторая амортизационная группа).

При этом в состав системы входили, в частности, приборы учета (счетчики электроэнергии) со сроком службы по данным производителя не менее 30 лет, однако налогоплательщик исходил только из наличия в составе комплекса элементов, имеющих непродолжительный срок полезного использования.

Постановление АС МО от 23.09.2020 № Ф05-8706/2020 по делу № А40-317545/2018



Пример

При налоговой проверке такой подход налогоплательщика инспекция посчитала необоснованным, поскольку системе для выполнения возложенных на нее функций необходима работа всех составляющих ее элементов. Когда недолговечная компьютерная техника придет в негодность, система не будет выведена из эксплуатации – эти компоненты подлежат замене.

Организация, не согласившись с выводами налогового органа, обратилась в суд.

Постановление АС МО от 23.09.2020 № Ф05-8706/2020 по делу № А40-317545/2018



Пример

Суды поддержали позицию проверяющих: спорные устройства являются средствами измерения, а также выполняют функцию передачи, контроля и управления подаваемой электрической энергии, а не функцию управления вычислительными сетями.

С учетом того, что система состоит из совокупности различных элементов, которые собраны в единый большой комплекс, данные объекты основных средств в Классификации не поименованы, срок полезного использования для указанных объектов основных средств соответственно Классификацией не установлен, поэтому налогоплательщик согласно требованиям п. 6 ст. 258 НК РФ должен устанавливать СПИ системы в соответствии с техническими условиями, рекомендациями изготовителей.

По этой причине указанные системы должны быть отнесены к четвертой амортизационной группе к подклассу "Инструменты и приборы для измерения или проверки количественных характеристик электричества".

Постановление АС МО от 23.09.2020 № Ф05-8706/2020 по делу № А40-317545/2018



Пример

Здание вместе с входящими в его состав инженерными системами, без которых оно не может функционировать должно иметь в НУ единый СПИ.

Письмо УМНС РФ по г. Москве от 21.09.2004 № 26-12/61279

Третья группа (свыше 3 лет до 5 лет включительно)		
330.28.22.1	Оборудование подъемно-транспортное	лифты
Четвертая группа (свыше 5 лет до 7 лет включительно)		
220.42.21.12.120	Трубопровод местный для газа (газопровод)	-
220.42.21.12.152	Отвод от трубопровода местного (газопровода)	
220.42.22.1	Сооружения коммунальные для электроснабжения и связи	электростанции передвижные; электроагрегаты питания
Пятая группа (свыше 7 лет до 10 лет включительно)		
330.25.30	Котлы паровые, кроме водогрейных котлов центрального отопления	котлы отопительные, водонагреватели и вспомогательное оборудование к ним
330.28.22.11.190	Подъемники, не включенные в другие группировки	лифты, оборудование специализированное, кроме подъемно-транспортного для строительства, оборудование для подъемно-транспортных машин

Шестая группа (свыше 10 лет до 15 лет включительно)

220.41.20.20.620	Сооружения связи	воздушные линии электросвязи; кабельные линии электросвязи; оптоволоконные линии связи; тракт волноводный
220.41.20.20.711	Комплекс электроснабжения	-
220.41.20.20.719	Сооружения электрических и тепловых сетей прочие	-
220.42.22.12.124	Линии связи соединительные телефонной сети	
330.25.30	Котлы паровые, кроме водогрейных котлов центрального отопления	кроме основных средств, включенных в другие группы
330.26.30.50	Устройства охранной или пожарной сигнализации и аналогичная аппаратура	

Седьмая группа (свыше 15 лет до 20 лет включительно)		
220.42.21.13.123	Система канализации	включая канализационные сети (асбоцементные, стальные), канализационные коллекторы, внеплощадочные сети канализации, отводные коллекторы очистных вод, включая канализационные насосные станции
Десятая группа (свыше 30 лет включительно)		
220.42.21.13.190	Водоводы и водопроводные конструкции; водоочистные станции, станции очистки сточных вод и насосные станции прочие	



Пересмотр СПИ в БУ

СПИ, ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации (элементы амортизации) объекта основных средств определяются при признании этого объекта в бухгалтерском учете.

Элементы амортизации подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта основных средств.

Такая проверка проводится в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации.

По результатам такой проверки при необходимости организация принимает решение об изменении соответствующих элементов амортизации.

Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухучете как изменения оценочных значений.

п. 37 ФСБУ 6/2020,

п. 3 ПБУ 21/2008



Не может быть эксплуатируемых ОС с истекшим СПИ!

Объект основных средств, который не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, списывается с бухгалтерского учета в том отчетном периоде, в котором он становится неспособным приносить организации экономические выгоды в будущем.

п. 40, 41 ФСБУ 6/2020



Примеры оснований для пересмотра:

- ✓ улучшение объекта путем модернизации, реконструкции, технического перевооружения;
- ✓ изменение условий и режима использования объекта (увеличение сменности, перемещение в агрессивную среду);
- ✓ принятие НПА, ограничивающего использование объектов данного вида или увеличивающего их ресурс;
- ✓ изменение планов по замене, проведению масштабного ремонта объекта и др.



Изменения оценочных значений

Изменение СПИ

= изменение оценочных значений

≠ исправление ошибки.

Подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в расходы перспективно – в периоде, в котором произошло изменение, и в будущих периодах.



- ✓ начисление амортизации по новым данным начинается с месяца, следующего за признанием изменения СПИ (если пересмотр на конец года, то с 1 января следующего года);
- ✓ ранее начисленную амортизацию не пересчитывают.

п. 37 ФСБУ 6/2020,

п. 4 ПБУ 21/2008,

Рекомендация НРБУ БМЦ Р-6/2009 КпР "Изменение СПИ ОС в течение эксплуатации"



Размер ежемесячных отчислений

$$\Sigma_{\text{мес}} = \frac{\text{Балансовая стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Оставшийся СПИ после пересмотра}}$$



Пример

Первоначальная стоимость ОС – 500 тыс. руб.

Первоначально определен СПИ 60 мес.

Ликвидационная стоимость 100 тыс. руб.

Через 24 мес. СПИ пересмотрен в сторону увеличения на 14 мес.

С учетом прошедшего времени после пересмотра остаточный СПИ = 50 мес.
(60 – 24 + 14)

Новая ежемесячная сумма отчислений = 4 800 руб. $[500 \text{ тыс. руб.} - (500 \text{ тыс. руб.} - 100 \text{ тыс. руб.}) / 60 \text{ мес.} * 24 \text{ мес.} - 100 \text{ тыс. руб.}] / 50 \text{ мес.}$

Никакие корректирующие проводки не делаются.



Пример

Пересмотр СПИ с началом применения Стандарта.
Производятся корректировки с целью применения "как если бы применялся всегда".

*У организации имеется в эксплуатации полностью самортизированный объект ОС.
Первоначальная стоимость 500 тыс. руб.
Первоначальный СПИ 60 мес. истек.
К 01.01.2022 с начала эксплуатации прошло 74 мес.
Организация полагает, что объект прослужит еще 26 мес.
Ликвидационная стоимость = 0 руб.*

на 01.01.2022

Новый СПИ 100 мес.

Если бы он применялся всегда, сумма ежемесячной амортизации составляла бы 5 тыс. руб. (500 тыс. руб. / 100 мес.).

С учетом корректировки сумма начисленной к 01.01.2022 амортизации 370 тыс. руб. (5 тыс. руб. * 74 мес.).

Дт 02 Кт 84 – 130 тыс. руб. (500 тыс. руб. – 370 тыс. руб.)



Пересмотр СПИ в НУ

✓ СПИ не пересматривается, если не была допущена ошибка или не произошла модернизация и т.п.

Налогоплательщик вправе увеличить СПИ объекта основных средств в пределах амортизационной группы после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования;

✓ начисление амортизации с учетом условий эксплуатации иногда регулируют коэффициентами амортизации.

п. 1 ст. 258, ст. 259.3 НК РФ

Пересмотр СПИ vs обесценение

Организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов".

п. 38 ФСБУ 6/2020

Некоторые признаки обесценения

- ✓ существуют признаки физической порчи актива;
- ✓ произошли или произойдут в ближайшем будущем изменения в отношении интенсивности использования актива (например, планы по выбытию актива до ранее запланированной даты, планы по прекращению деятельности, в которой используется актив).

п. 12 - 14 МСФО (IAS) 36





Что делать, если выявили обесценение?

Провести формальную оценку возмещаемой суммы.

Возмещаемая сумма равна большей из величин:

- ✓ справедливой стоимости ОС за вычетом затрат на выбытие или
- ✓ ценности использования ОС (экономической выгоде от использования актива).

п. 8–9, 18-20 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов"



Учет обесценения

Организация учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения:

Дт 91.2 Кт 02."Обесценение"

- на сумму разницы между балансовой стоимостью ОС и возмещаемой суммой актива



30 ноября

ФСБУ 27/2021
"ДОКУМЕНТЫ И ДОКУМЕНТООБОРОТ В БУХУЧЕТЕ".
НОВЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОЙ ПЕРВИЧКЕ И
ДОКУМЕНТООБОРОТУ



Благодарим за внимание!