

утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР)

23 мая 2024

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-160/2024-КпР

ТЕКУЩЕЕ ОБСЛУЖИВАНИЕ И РЕМОНТ СРЕДСТВ ПРОИЗВОДСТВА

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В пункте 16 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» содержится перечень затрат, которые не включаются в капитальные вложения. В частности, в подпункте «б» этого перечня указаны затраты на поддержание работоспособности или исправности основных средств, материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации, их текущий ремонт (за исключением случая, указанного в подпункте «г» пункта 10 настоящего Стандарта). Исключение, указанное в подпункте «г» пункта 10 касается случая, когда активы, требующие затрат на поддержание их работоспособности, исправности и текущий ремонт, сами используются при осуществлении капитальных вложений.

Вместе с тем данный пункт не ограничивается запретом на включение данных затрат в капитальные вложения. Согласно последнему абзацу указанные в этом пункте затраты признаются расходами периода, в котором понесены. При этом ФСБУ 26/2020 не касается вопросов включения этих затрат в стоимость других активов, не входящих в сферу применения этого стандарта, в частности, в себестоимость запасов.

Исходя из буквального чтения пункта 16 ФСБУ 26/2020 затраты на поддержание работоспособности, исправности и на текущий ремонт средств производства, не должны были бы включаться в себестоимость запасов, вне зависимости от того, задействованы ли эти средства в производстве запасов. Однако вопросы учета запасов, в том числе их оценки, не являются предметом регулирования ФСБУ 26/2020. При этом с учетом исключения в подпункте «г» пункта 10 ФСБУ 26/2020 представляется нелогичным применение разных подходов в отношении одинаковых по своей экономической сущности затрат, в зависимости от вида актива, с созданием которого эти затраты связаны.

В свою очередь из положений ФСБУ 5/2019 «Запасы» косвенно следует, что такие затраты должны включаться в себестоимость запасов, но прямой нормы об этом не содержится. На практике, затраты на поддержание работоспособности, исправности и текущий ремонт средств производства, задействованных в производстве запасов, как правило включаются в их себестоимость. Представляется, что изменение этой практики приведет к непоследовательности учетной политики и снижению качества отчетной информации.

РЕШЕНИЕ

1. Настоящая Рекомендация применяется в отношении затрат на поддержание работоспособности или исправности и на ремонт средств производства вне зависимости от того, признаются ли эти средства производства в бухгалтерском учете активами. В частности, настоящая Рекомендация (за исключением второго предложения пункта 2) распространяется в том числе и на случаи, когда средства производства не признаются активами в силу их малой стоимости в соответствии с Рекомендацией Р-126/2021 «Стоимостной лимит для основных средств».
2. Затраты на поддержание работоспособности или исправности и на текущий ремонт средств производства при их использовании для создания (приобретения) запасов включаются в себестоимость этих запасов, если иное не предусмотрено ФСБУ 5/2019 «Запасы». Организация применяет единообразную учетную политику в отношении указанных в настоящем пункте затрат и в отношении амортизации соответствующих активов.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с подпунктом «б» пункта 16 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» в капитальные вложения не включаются затраты на поддержание работоспособности или исправности основных средств, материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации, их текущий ремонт (за исключением случая, указанного в подпункте «г» пункта 10 настоящего Стандарта). При этом в соответствии с последним абзацем этого пункта указанные затраты признаются расходами периода, в котором понесены. В свою очередь в соответствии с подпунктом «г» пункта 10 ФСБУ 26/2020 в сумму фактических затрат при признании капитальных вложений включаются затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, текущий ремонт этих активов.

Совокупность названных норм обусловлена следующей экономической логикой. Капитальные вложения представляют собой инвестиции с долгосрочным эффектом, когда в результате вложений создается потенциал будущих экономических выгод в течение периода более года или в рамках более одного операционного цикла. Это вытекает, в частности, из первого условия признания капитальных вложений, указанного в подпункте «а» пункта 6 ФСБУ 26/2020, согласно которому капитальные вложения признаются при условии, что понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана) в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев.

Поддержание работоспособности или исправности средств производства, их текущий ремонт, обеспечивает поступление экономических выгод от объекта в текущем периоде, но не создает потенциала для экономических выгод в будущих периодах от этого объекта. В этой связи такие затраты не должны включаться в капитальные вложения. В общем случае они должны признаваться расходами периода, в котором понесены.

Между тем, средство производства, о текущем обслуживании которого идет речь, само может использоваться для создания других активов. Если эти активы оцениваются в бухгалтерском учете по сумме связанных с их получением затрат, то среди этих затрат, помимо прочего присутствуют затраты на обслуживание задействованных в их получении средств

производства. В данном случае эти затраты экономически аналогичны амортизации таких средств производства.

В этой связи в подпункте «б» пункта 16 ФСБУ 26/2020 сделано исключение со ссылкой на подпункт «г» пункта 10. При определении сферы применения данного исключения следует принимать во внимание пункт 1, согласно которому этот стандарт устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации о капитальных вложениях организаций. В этой связи подпункт «г» пункта 10 сформулирован только в отношении капитальных вложений. Его формулировка не могла касаться других активов, так как эти активы не входят в сферу применения ФСБУ 6/2020.

В частности, требования к формированию в бухгалтерском учете информации о запасах организаций установлены ФСБУ 5/2019 «Запасы». В соответствии с пунктом 10 этого стандарта в фактическую себестоимость запасов, кроме незавершенного производства и готовой продукции, включаются фактические затраты на приобретение (создание) запасов, приведение их в состояние и местоположение, необходимые для потребления, продажи или использования. В соответствии с пунктом 23 ФСБУ 5/2019 в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг. В соответствии со следующим пунктом 24 в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (прямые затраты), и затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (косвенные затраты).

ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 26/2020 одинаково определяют понятие затрат. Нормы обоих стандартов, регламентирующие состав затрат, включаемых в себестоимость запасов и в капитальные вложения, а также оценку этих затрат, сформулированы аналогичным образом и во многих случаях буквально повторяют друг друга.

Таким образом исключение для затрат на поддержание работоспособности или исправности средств производства, их текущий ремонт в случае их использования для создания других активов не может ограничиваться исключительно капитальными вложениями и распространяется на другие активы, оцениваемые по сумме фактических затрат, в частности, на оцениваемые по себестоимости запасы. Иное толкование совокупности требований ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 26/2020 по рассматриваемому вопросу привело бы к нарушению единства системы требований к бухгалтерскому учету, которое является одним из шести принципов регулирования бухгалтерского учета согласно пункту 2 статьи 20 Федерального закона «О бухгалтерском учете».