

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-138/2022-КпР «ЦЕННОСТИ ОТ ВЫБИТИЯ И СОДЕРЖАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В ходе демонтажных, ремонтных и иных подобных работ, проводимых в отношении основных средств, возникают материальные ценности, пригодные для использования или продажи. Такими ценностями, в частности, могут быть:

- лом, отходы цветных и (или) черных металлов, отходы драгметаллов (загрязненные отходы), строительные отходы и другие аналогичные отходы, подлежащие сдаче специализированным организациям за плату в соответствии с действующим законодательством об отходах производства;
- запасные части, возможные к продаже третьим лицам;
- запасные части, возможные к использованию в рамках деятельности организации.

В соответствии с пунктом 10.1 ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» 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 этой связи встает вопрос квалификации материальных ценностей, остающихся от выбытия основных средств или операций по их повседневному обслуживанию, ремонту, модернизации, реконструкции.

Целью настоящей Рекомендации является систематизация возможных вариантов образования ценностей от выбытия и содержания основных средств, идентификация условий квалификации образующихся ценностей в бухгалтерском учете и определение порядка их учета в зависимости от этих условий.

РЕШЕНИЕ

1. Материальные ценности, остающиеся от выбытия, в том числе частичного, основных средств или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции (далее – извлекаемые ценности) учитываются в зависимости от их дальнейшего предназначения в соответствии с пунктами 2 – 5 настоящей Рекомендации. Порядок бухгалтерского учета извлекаемых ценностей не зависит от того, как эти ценности именуется в технической документации (запчасти, отходы, вторсырье или др.).
2. В случае если извлекаемые ценности предназначены для дальнейшего использования в течение периода, превышающего 12 месяцев, в том числе, для улучшения или восстановления основных средств, в качестве составных частей основных средств, то они

продолжают учитываться в составе основных средств с соответствующими уточнениями (при необходимости) единиц учета и элементов амортизации. При этом балансовая стоимость основных средств в части, приходящейся на извлекаемые ценности, не списывается, какие-либо новые активы и (или) доходы не признаются.

- 3.** В случае если извлекаемые ценности предназначены для потребления или продажи в рамках обычного операционного цикла организации, либо использования в течение периода не более 12 месяцев, то они признаются запасами. Такие запасы оцениваются на момент, указанный в пункте 5 настоящей Рекомендации, по наименьшей из следующих величин:
 - а)** стоимости, по которой учитываются аналогичные запасы (в том числе с учетом их обесценения), приобретаемые (создаваемые) организацией в рамках обычного операционного цикла;
 - б)** суммы балансовой стоимости основных средств в части, приходящейся на извлекаемые ценности, и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов.
- 4.** В случае если извлекаемые ценности предназначены для продажи вне рамок обычного операционного цикла организации, то они признаются долгосрочными активами к продаже, если иное не установлено пунктами 6, 7 настоящей Рекомендации. Такие долгосрочные активы к продаже оцениваются на момент, указанный в пункте 5 настоящей Рекомендации, по балансовой стоимости основных средств в части, приходящейся на извлекаемые ценности. Настоящий пункт применяется вне зависимости от того, извлекаются ли ценности в рамках продолжающейся или прекращаемой деятельности.
- 5.** Часть балансовой стоимости основных средств, приходящаяся на извлекаемые ценности, переводится в запасы или в долгосрочные активы к продаже в соответствии с пунктами 3, 4 настоящей Рекомендации на раннюю из следующих дат:
 - а)** использование основного средства (части основного средства) прекращено;
 - б)** извлекаемые ценности физически отделены от основного средства.
- 6.** Организация может не применять пункт 4 настоящей Рекомендации в случае, если предполагаемая сумма поступлений от продажи извлекаемых ценностей, как ожидается, не превысит или несущественно превысит предполагаемую сумму затрат, необходимых для извлечения ценностей, подготовки их к продаже и осуществления продажи. В таком случае вместо пункта 4 применяется пункт 8 настоящей Рекомендации.
- 7.** Организация может не применять пункт 4 настоящей Рекомендации в случае, если продажа извлекаемых ценностей осуществлена до завершения отчетного периода, в котором наступила дата, указанная в пункте 5 настоящей Рекомендации. В таком случае все связанные с извлекаемыми ценностями факты рассматриваются в целях бухгалтерского учета по совокупности как один факт хозяйственной жизни, и результат такого факта признается в соответствии с пунктом 44 ФСБУ 6/2020 «Основные средства».
- 8.** В случае если извлекаемые ценности предполагается утилизировать без дальнейшей продажи или использования, то остаточная балансовая стоимость основных средств в части, приходящейся на извлекаемые ценности, списывается. Какие-либо новые активы при этом не признаются.
- 9.** Ни в каком случае оприходование извлекаемых ценностей без факта их продажи не может приводить в бухгалтерском учете к признанию дохода.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

Федеральные стандарты бухгалтерского учета, в частности, ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 5/2019 «Запасы», ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», устанавливают признаки активов в зависимости от предназначения этих активов, которое обуславливает характер извлекаемых из данного актива будущих экономических выгод. В этой связи не может существовать единого порядка учета ценностей, остающихся от выбытия, в том числе частичного, основных средств или извлекаемых в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции. Ни один из стандартов не ставит порядок учета таких ценностей в зависимость от их физических характеристик. Порядок учета зависит лишь от того, каким образом руководство организации определяет судьбу извлекаемых ценностей, какие выгоды будет получать организация от них.

Таким образом, независимо от физических характеристик извлеченных ценностей, но в зависимости от их дальнейшей экономической судьбы, такие ценности могут:

- по-прежнему учитываться в качестве основных средств;
- учитываться в качестве запасов;
- учитываться в качестве долгосрочных активов к продаже;
- не учитываться (если не способны приносить выгоды).

В соответствии с пунктом 4 ФСБУ 6/2020 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).

В соответствии с пунктом 3 ФСБУ 5/2019 для целей бухгалтерского учета запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев. Также указанный пункт содержит перечень объектов, которые являются, в частности, запасами.

В соответствии с пунктом 10.1 ПБУ 16/02 долгосрочными активами к продаже считаются 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. Долгосрочные активы к продаже учитываются в составе оборотных активов обособленно от других активов.

В соответствии с пунктом 40 ФСБУ 6/2020 объект основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, списывается с бухгалтерского учета. Данный пункт содержит перечень примеров того, чем может обуславливаться списание объекта основных средств. При этом в соответствии со следующим

пунктом 41 объект основных средств подлежит списанию в том отчетном периоде, в котором он выбывает или становится неспособным приносить организации экономические выгоды в будущем.

В соответствии с пунктом 16 ФСБУ 5/2019 в случае если в качестве запасов признаются материальные ценности, остающиеся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемые в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов, затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается наименьшая из следующих величин:

- а) стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла;
- б) сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов.

В соответствии с пунктом 10.2 ПБУ 16/02 долгосрочный актив к продаже оценивается по балансовой стоимости соответствующего основного средства или другого внеоборотного актива на момент его переклассификации в долгосрочный актив к продаже. Последующая оценка долгосрочных активов к продаже осуществляется в порядке, предусмотренном для оценки запасов.

В соответствии с пунктом 44 ФСБУ 6/2020 разница между суммой балансовой стоимости списываемого объекта основных средств и затрат на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия этого объекта, с другой стороны, признается доходом или расходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором списывается объект основных средств. В свою очередь, исходя из совокупности положений пунктов 40, 41 ФСБУ 6 и пункта 10.2 ПБУ 16, получение ценностей, которые могут быть проданы или иным образом использованы обуславливает переклассификацию соответствующей балансовой стоимости основного средства в другой вид актива, но не дает оснований для списания основного средства. Актив (будь то основное средство или другой актив, в который основное средство переклассифицировано) списывается тогда, когда в будущем не ожидается экономических выгод ни от его использования, ни от его продажи в любой физической форме.

Во всех случаях получение ценностей от выбытия, в том числе частичного, основных средств или от их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции не является безвозмездным получением актива, так как организация уже несла затраты, как минимум, в связи с данным основным средством. Указанные выше ФСБУ, как и другие ФСБУ, не содержат оснований для признания дохода в связи с извлечением ценностей до того момента, пока не состоялся факт продажи или иного возмездного отчуждения.

ИЛЛЮСТРАТИВНЫЕ ПРИМЕРЫ

Пример извлекаемых ценностей (ситуация)	Квалификация извлекаемых ценностей	Пункт Рекомендации
При разборке оборудования извлечен работоспособный двигатель, который организация намерена установить в другое аналогичное оборудование	Основное средство	2

<p>При разборке оборудования извлечены металлические части, которые организация намерена переплавить в своей печи для получения выпускаемой ею металлопродукции</p>	<p>Запасы</p>	<p>3</p>
<p>При разборке оборудования извлечены металлические части, которые организация намерена продать металлоперерабатывающей компании вместе с другими отходами металла, образующимися в рамках обычного операционного цикла</p>	<p>Запасы</p>	<p>3</p>
<p>При разборке оборудования извлечены металлические части, которые организация намерена продать металлоперерабатывающей компании при том, что в обычном операционном цикле компании металл на продажу не образуется</p>	<p>Долгосрочный актив к продаже</p>	<p>4</p>
<p>При разборке оборудования извлечены предметы, которые организация намерена утилизировать без получения экономических выгод</p>	<p>Не учитываются в составе активов</p>	<p>8</p>