

Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Обесценение активов"

Приказ Министерства финансов Российской Федерации · № 259н · от 31.12.2016 · Действует с изменениями

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПРИКАЗ

МОСКВА

31 декабря 2016 г. № 259н

Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора
"Обесценение активов"

Зарегистрирован Минюстом России 27 апреля 2017 г.
Регистрационный № 46520

В соответствии со статьями 165 и 264.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, № 31, ст. 3823; 2007, № 18, ст. 2117; № 45, ст. 5424; 2010, № 19, ст. 2291; 2013, № 19, ст. 2331; № 52, ст. 6983; 2014, № 43, ст. 5795; 2016, № 27, ст. 4278), статьями 21 и 23 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, № 50, ст. 7344; 2013, № 30, ст. 4084; № 44, ст. 5631), подпунктом 5.2.21(1) Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2004, № 31, ст. 3258; 2012, № 44, ст. 6027), в целях регулирования бюджетного учета активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, операций, изменяющих указанные активы и обязательства, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений и составления бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений
п р и к а з ы в а ю:

1. Утвердить федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Обесценение активов" (далее - Стандарт).
2. Установить, что настоящий Стандарт применяется при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2018 года, составления бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2018 года.
3. Департаменту бюджетной методологии и финансовой отчетности в государственном секторе Министерства финансов Российской

Федерации (Романову С.В.) обеспечить методологическое сопровождение применения настоящего Стандарта.

Министр А.Г.Силуанов

Утверждено
приказом Министерства финансов
Российской Федерации
от 31 декабря 2016 г. № 259н

Федеральный стандарт бухгалтерского учета
для организаций государственного сектора
"Обесценение активов"

I. Общие положения

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Обесценение активов" разработан в целях обеспечения единства системы требований к бухгалтерскому учету, осуществляемому государственными (муниципальными) бюджетными и автономными учреждениями, бюджетному учету активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, операций, изменяющих указанные активы и обязательства (далее - бухгалтерский учет), к формированию информации об объектах бухгалтерского учета, составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, бюджетной отчетности (далее - бухгалтерская (финансовая) отчетность).

2. Настоящий Стандарт устанавливает единые требования к порядку выявления признаков обесценения активов, признаков снижения убытка от обесценения активов, классификацию и состав таких признаков, требования к порядку признания (восстановления) убытков от обесценения активов в бухгалтерском учете, к реклассификации активов для целей обесценения, а также к информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате признания (восстановления) убытков от обесценения активов.

Положения настоящего Стандарта применяются одновременно с применением положений федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора"<1>.

<1> утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 декабря 2016 г. № 256н "Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 27.04.2017, регистрационный номер 46517);

3. Настоящий стандарт не применяется в отношении следующих видов активов:

а) запасы;

б) финансовые активы, если иное не предусмотрено настоящим Стандартом;

в) другие активы, в случаях когда порядок их обесценения, а также раскрытия информации об обесценении таких активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется согласно положениям иных федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, единой методологии бюджетного учета и бюджетной отчетности, установленной в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, и Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений^{<2>} (далее - нормативные правовые акты, регулирующие ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности).

^{<2>} утверждена приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 марта 2011 г. № 33н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 22 апреля 2011 г., регистрационный номер 20558), с изменениями, внесенными приказами Министерства финансов Российской Федерации от 26 октября 2012 г. № 139н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 19 декабря 2012 г., регистрационный номер 26195), от 29 декабря 2014 г. № 172н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 4 февраля 2015 г., регистрационный номер 35854), от 20 марта 2015 г. № 43н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 1 апреля 2015 г., регистрационный номер 36668), от 17 декабря 2015 г. № 199н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 28 января 2016 г., регистрационный номер 40889), от 16 ноября 2016 г. № 209н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 15 декабря 2016 г., регистрационный номер 44741);

II. Термины и их определения

4. Термины, определения которым даны в других нормативных правовых актах, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, используются в настоящем Стандарте в том же значении, в каком они используются в этих нормативных правовых актах.

5. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях.

Обесценение актива - это снижение стоимости актива, превышающее плановое (нормальное) снижение его стоимости в связи с владением (использованием) таким активом (нормальным физическим и (или) моральным износом), связанное со снижением ценности актива.

Убыток от обесценения актива - превышение остаточной стоимости

актива над его справедливой стоимостью за вычетом затрат на выбытие актива.

Затраты на выбытие актива - затраты, непосредственно связанные с выбытием актива, генерирующего денежные потоки, актива, не генерирующего денежные потоки, или единицы, генерирующей денежные потоки, за исключением расходов по процентам. Например: затраты на демонтаж актива и прямые затраты на предпродажную подготовку актива, затраты на юридические услуги, ведение переговоров, иные аналогичные затраты. Затраты по выплате выходных пособий и иные затраты, связанные с сокращением или реорганизацией деятельности субъекта учета, следующей за выбытием актива, генерирующего денежные потоки, актива, не генерирующего денежные потоки, или единицы, генерирующей денежные потоки, не являются затратами на выбытие актива.

Активы, генерирующие денежные потоки (далее - Активы ГДП), - активы, целью владения которыми является получение экономических выгод (доходов) в форме денежных средств или их эквивалентов (далее - положительный денежный поток, денежные потоки), независимо от факта получения такого дохода.

Активы, не генерирующие денежные потоки (далее - Активы нГДП), - активы, от которых ожидаются поступления полезного потенциала и целью владения которыми не является получение денежных потоков.

Группа активов - совокупность активов, сходных по сути или функциям, выполняемым в деятельности субъекта учета, информация о которой раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности одной статьей (обобщенно).

Единица, генерирующая денежные потоки (Единица ГДП), - это наименьшая идентифицируемая группа активов, пригодная для получения положительных денежных потоков. Группа активов идентифицируется как Единица ГДП, если из общего денежного потока, полученного в рамках деятельности субъекта учета, можно обособить денежный поток, возникающий в результате использования этой группы активов.

Единица ГДП объединяет как активы, от самостоятельного использования которых ожидаются поступления полезного потенциала и целью владения которыми не является получение денежных потоков, так и активы, при самостоятельном использовании которых возможно получение положительного денежного потока (далее - Актив в ЕГДП, генерирующий денежные потоки).

Группа активов, используемых для производства продукции, работ, услуг, в том числе для внутреннего потребления субъектом учета, может классифицироваться как Единица ГДП.

III. Выявление признаков обесценения актива, классификация таких признаков и их состав

6. Выявление признаков обесценения актива осуществляется субъектом учета в рамках инвентаризации активов и обязательств, проводимой им в целях обеспечения достоверности данных годовой

бухгалтерской (финансовой) отчетности, путем анализа наличия любых признаков, указывающих на возможное обесценение актива (далее - тест на обесценение, признаки обесценения):

- а) индивидуально для каждого Актива нГДП;
- б) индивидуально для каждого Актива ГДП;
- в) для каждой отдельной Единицы ГДП.

7. К внешним признакам обесценения актива относятся:

а) существенные (долгосрочные - более периода, за который осуществляется планирование деятельности субъекта учета) изменения в законодательстве Российской Федерации, внешней и внутренней политике, экономике, технологиях, которые произошли в течение отчетного года или произойдут в ближайшем будущем и которые неблагоприятно влияют (окажут влияние) на деятельность субъекта учета;

б) значительное снижение справедливой стоимости актива за отчетный год по сравнению со снижением справедливой стоимости актива в результате его эксплуатации и (или) устаревания (нормального физического и (или) морального износа);

в) отсутствие либо значительное снижение потребности в продукции, работах, услугах, обеспечиваемых активом.

8. К внутренним признакам обесценения актива относятся:

а) моральное устаревание и (или) физическое повреждение актива, снижающие его полезный потенциал;

б) существенные долгосрочные изменения в степени и (или) способе использования актива, которые произошли в течение отчетного периода или ожидаются в ближайшем будущем и которые неблагоприятно повлияют на деятельность субъекта учета (например: консервация (простой) актива, принятие решения о прекращении или реструктуризации деятельности субъекта учета, в которой используется актив; принятие решения о выбытии актива ранее ожидаемого срока владения и (или) использования такого актива субъектом учета; принятие решения о существенном уменьшении срока полезного использования актива);

в) принятие решения о приостановлении создания объекта имущества на неопределенный срок;

г) значительное ухудшение финансовых (экономических) результатов использования актива, либо появление данных, указывающих, что финансовые (экономические) результаты использования актива ухудшатся по сравнению с ожиданиями.

Например, такими признаками являются:

для Актива нГДП - сокращение срока полезного использования актива, объема производства, обеспечиваемого активом, по сравнению с тем, что предполагалось первоначально;

для Активов ГДП - снижение запланированных результатов движения денежных средств, либо значительное увеличение запланированных убытков, возникающих от использования данного актива;

д) резкое увеличение расходов субъекта учета на эксплуатацию

или обслуживание актива по сравнению с тем, что было первоначально запланировано.

9. На обесценение Актива ГДП также указывает убыток или выбытие денежных средств, рассчитанные при объединении показателей отчетного периода с показателями будущих периодов для актива, в отношении которого проводится тест на обесценение.

10. В случае выявления любого из признаков обесценения актива, указанных в пунктах 7 - 9 настоящего Стандарта, которые ранее не являлись основанием для признания обесценения актива, субъектом учета принимается решение о необходимости определения справедливой стоимости актива с учетом существенности влияния на нее выявленных признаков обесценения (далее - решение об определении справедливой стоимости актива).

11. Справедливая стоимость актива определяется субъектом учета с применением метода рыночных цен либо метода амортизированной стоимости замещения. Субъект учета использует тот метод, который позволяет наиболее достоверно оценить справедливую стоимость актива.

Выбранный метод определения справедливой стоимости актива устанавливается в решении об определении справедливой стоимости актива.

12. Справедливая стоимость актива определяется:

индивидуально для каждого Актива нГДП;

индивидуально для каждого Актива ГДП;

в целом для Единицы ГДП.

В отношении Актива в ЕГДП, генерирующего денежные потоки, справедливая стоимость за вычетом затрат на его выбытие определяется индивидуально.

13. Одновременно при принятии решения об определении справедливой стоимости субъектом учета оценивается необходимость корректировки в отношении актива оставшегося срока его полезного использования.

14. В случае если по результатам анализа выявленных признаков обесценения актива субъектом учета принимается решение об учете актива на забалансовых счетах, в дальнейшем проведение теста на обесценение такого актива не осуществляется.

IV. Признание убытка от обесценения актива в бухгалтерском учете

15. Убыток от обесценения актива признается в бухгалтерском учете, когда остаточная стоимость актива на годовую отчетную дату превышает его справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие такого актива, рассчитанную согласно принятому субъектом учета решению об определении справедливой стоимости актива.

Решение о признании убытка от обесценения актива, являющегося государственным (муниципальным) имуществом, принимается в порядке, аналогичном для принятия решения о списании такого имущества, установленного в соответствии с законодательством Российской

Федерации.

Убыток от обесценения актива признается как уменьшение остаточной стоимости актива на годовую отчетную дату до его справедливой стоимости, определенной согласно принятому субъектом учета решению об определении справедливой стоимости актива за вычетом затрат на выбытие такого актива, но не более остаточной стоимости актива на годовую отчетную дату.

Убыток от обесценения актива единовременно признается в составе расходов отчетного периода. Сумма ранее начисленной амортизации актива не корректируется.

16. Признание убытков от обесценения Актива ГДП и Актива нГДП осуществляется с учетом особенностей, предусмотренных пунктами 16.1, 16.2 настоящего Стандарта.

16.1. Если расчетная сумма убытка от обесценения актива больше его остаточной стоимости на годовую отчетную дату, то остаточная стоимость такого актива уменьшается до нуля, с признанием соответствующей суммы в расходах отчетного периода. Обязательство на сумму такого превышения признается в бухгалтерском учете в случаях, установленных нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

16.2. После признания убытка от обесценения актива норма амортизационных отчислений по активу корректируется в связи с принятым субъектом учета решением о корректировке в отношении актива оставшегося срока его полезного использования таким образом, чтобы равномерно распределить пересмотренную остаточную стоимость актива на протяжении оставшегося срока его полезного использования с учетом его корректировки.

17. Признание убытка от обесценения Единицы ГДП осуществляется с учетом особенностей, предусмотренных пунктами 17.1 - 17.7 настоящего Стандарта.

17.1. Убыток от обесценения Единицы ГДП распределяется пропорционально остаточной стоимости активов, входящих в Единицу ГДП.

17.2. При распределении убытка от обесценения Единицы ГДП остаточная стоимость актива, входящего в состав Единицы ГДП, уменьшается до его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, если таковая определена, в ином случае - до нуля;

17.3. Для актива, входящего в состав Единицы ГДП, признается убыток от обесценения актива, в случае если его остаточная стоимость на годовую отчетную дату больше справедливой стоимости Единицы ГДП за вычетом затрат на выбытие, либо остаточной стоимости с учетом результатов более раннего распределения убытка от обесценения актива.

17.4. Если стоимость Единицы ГДП не уменьшилась, то для Активов в ЕГДП, генерирующих денежные потоки, убыток от обесценения не признается. Это правило действует даже если справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие Актива в ЕГДП, генерирующего

денежные потоки, меньше остаточной стоимости на годовую отчетную дату такого актива.

17.5. Проведение теста на обесценение Активов нГДП, входящих в состав Единицы ГДП, осуществляется до проведения теста на обесценение всей Единицы ГДП. После проведения теста на обесценение Активов нГДП, входящих в состав Единицы ГДП, их остаточная стоимость включается в остаточную стоимость Единицы ГДП, в отношении которой проводится тест на обесценение.

17.6. Убыток от обесценения Единицы ГДП признается путем распределения суммы убытка от обесценения Единицы ГДП, рассчитанной по результатам проведения теста на обесценение Единицы ГДП, пропорционально остаточной стоимости всех входящих в Единицы ГДП Активов ГДП.

В отношении Активов нГДП, входящих в состав Единицы ГДП, признание убытка от обесценения Единицы ГДП не производится.

17.7. Суммы убытка от обесценения Единицы ГДП, оставшиеся нераспределенными после выполнения процедур, изложенных в пунктах 17.2 - 17.6 настоящего Стандарта, признаются в виде обязательства в случаях, предусмотренных нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

V. Выявление признаков снижения убытка от обесценения актива, классификация таких признаков, их состав и восстановление убытка от обесценения актива в бухгалтерском учете

18. Восстановление убытка от обесценения актива осуществляется субъектом учета в случае выявления по результатам теста на обесценение признаков, указывающих на то, что убыток от обесценения актива, признанный в предыдущих периодах, больше не существует или снизился (далее - признаки снижения убытка от обесценения актива).

19. К внешним признакам снижения убытка от обесценения актива (в том числе до нуля) относятся:

- а) существенные долгосрочные изменения в законодательстве Российской Федерации, внешней и внутренней политике, экономике, технологиях, которые произошли в течение отчетного периода или произойдут в ближайшем будущем и которые благоприятно оказывают влияние на деятельность субъекта учета;
- б) значительное увеличение справедливой стоимости актива за отчетный период;
- в) восстановление либо значительное увеличение потребности в продукции, работах, услугах, обеспечиваемых активом.

20. К внутренним признакам снижения убытка от обесценения (в том числе до нуля) активов относятся:

- а) появление данных о том, что эксплуатационные характеристики актива стали или станут значительно лучше, чем ожидалось;
- б) существенные долгосрочные изменения в степени и (или) способе использования актива, которые произошли в течение отчетного

периода или ожидаются в ближайшем будущем, и которые благоприятно повлияют на деятельность субъекта учета;

в) принятие решения о возобновлении создания актива или доведения его до состояния, пригодного для использования;

г) появление данных, показывающих, что финансовые (экономические) результаты владения (использования) актива значительно улучшились или улучшатся по сравнению с ожиданиями;

д) существенное снижение затрат на приобретение, эксплуатацию или обслуживание актива по сравнению с теми, что были первоначально запланированы.

21. На снижение (в том числе до нуля) убытка от обесценения Актива ГДП также указывает наличие экономических выгод (положительного денежного потока) от владения (использования) активом, по которому осуществляется тест на обесценение, рассчитанных при объединении показателей отчетного периода с показателями будущих периодов.

22. В случае выявления любого из признаков обесценения актива, указанных в пунктах 19 - 21 настоящего Стандарта, субъектом учета принимается решение об определении справедливой стоимости актива.

23. Если имеются признаки того, что признанный в предыдущие периоды убыток от обесценения актива больше не существует или что он снизился, но сумма убытка от обесценения актива не подлежит восстановлению, субъектом учета принимается решение о корректировке оставшегося срока полезного использования такого актива.

24. Восстановление убытка от обесценения актива, признанного в предыдущие периоды, производится в случае изменения метода определения справедливой стоимости актива с момента последнего признания убытка от обесценения. В этом случае остаточная стоимость актива увеличивается до его справедливой стоимости, но в пределах суммы, по которой актив учитывался бы в случае отсутствия обесценения актива за вычетом амортизации.

Любое увеличение остаточной стоимости актива сверх первоначальной стоимости актива за вычетом амортизации является переоценкой. Отражение в учете такой переоценки активов возможно только при наличии в нормативных правовых актах, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, положений, регулирующих порядок переоценки таких активов.

25. Восстановление убытка от обесценения актива отражается в составе доходов текущего финансового года.

26. После признания (восстановления) убытка от обесценения актива нормы амортизации по данному активу должны корректироваться, чтобы измененная остаточная стоимость актива списывалась равномерно в течение оставшегося срока его полезного использования.

27. Восстанавливаемая сумма убытка от обесценения актива в отношении Единицы ГДП подлежит распределению на активы, включаемые в ее состав, пропорционально значениям остаточной стоимости этих активов. Отнесение части восстановленного убытка на Актив нГДП,

который создает полезный потенциал для Единицы ГДП, не допускается.

28. При распределении восстановленной суммы убытка от обесценения Единицы ГДП остаточная стоимость отдельных активов не должна увеличиваться сверх справедливой стоимости (если она поддается определению) или остаточной стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предшествующие периоды в отношении актива не признавался убыток от обесценения актива, в зависимости от того, какая из этих величин меньше. Величина рассчитанной таким образом суммы восстановления убытка от обесценения актива должна распределяться на пропорциональной основе на другие активы в составе Единицы ГДП.

VI. Реклассификация активов для целей обесценения

29. Идентификация Единицы ГДП должна проводиться последовательно из периода в период для одних и тех же активов или типов активов за исключением случаев, когда изменение такого порядка оправданно.

30. Реклассификация активов из категории Активов ГДП в категорию Активов нГДП и наоборот происходит только в случае изменения цели владения (использования) актива. Реклассификация активов не инициирует процедуру обесценения актива или восстановления убытка от обесценения активом.

VII. Информация, раскрываемая в бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате признания (восстановления) убытков от обесценения актива

31. По каждой группе активов субъект учета раскрывает следующую информацию:

- а) сумму убытков от обесценения актива, признанную в течение периода в составе расходов, и статьи отчетности, в которые включены эти убытки от обесценения актива;
- б) сумму восстановленного убытка от обесценения актива, признанную в течение периода в составе доходов, и статьи отчетности, по которым эти убытки от обесценения актива были восстановлены.

Указанная информация представляется вместе с другой информацией, раскрываемой для каждой группы активов в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Например, такая информация может включаться в сверку остаточной стоимости основных средств на начало и конец периода, в соответствии с требованиями федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Основные средства"<3>.

<3> утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.12.2016 № 257н "Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного

сектора "Основные средства" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 27.04.2017, Регистрационный номер 46518).

32. По суммам убытка от обесценения актива, признанного или восстановленного в течение периода, субъект учета раскрывает следующую информацию:

- а) события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению убытка от обесценения актива;
- б) сумму признанного или восстановленного убытка от обесценения актива;
- в) группа к которой относится актив, если предоставление такой информации предусмотрено нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- г) методы, использованные для определения справедливой стоимости при проведении теста на обесценение.

33. В отношении Единицы ГДП раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется обособленно.

34. По совокупным убыткам от обесценения актива и совокупному восстановлению убытка от обесценения актива, признанным в течение отчетного периода, по которым в соответствии с пунктом 32 настоящего Стандарта не раскрывалась информация, субъект учета раскрывает в бухгалтерской (финансовой) отчетности следующую информацию:

- а) основные группы активов, на которые влияют убытки от обесценения актива, и основные группы активов, на которые влияют восстановления убытков от обесценения актива;
- б) основные события и обстоятельства, которые привели к признанию этих убытков от обесценения актива и их восстановлению.
