

ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: принцип рациональности при определении критериев существенности

FAS 6/2020 «Fixed Assets»: the Principle of Rationality in Determining the Materiality Criteria

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2022-8-4-24-29

С.А. Ситникова, канд. экон. наук, ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета и экономической безопасности, Воронежский государственный университет

e-mail: sofia_sitnikova@mail.ru

В.А. Ситникова, канд. экон. наук, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

e-mail: vasitnikova@fa.ru

S.A. Sitnikova, Candidate of Economic Sciences, Senior Lecturer, Department of Economic Security and Accounting, Voronezh State University

e-mail: sofia_sitnikova@mail.ru

V.A. Sitnikova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Audit and Corporate Reporting, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University of The Government of The Russian Federation

e-mail: vasitnikova@fa.ru

Аннотация. В статье уделено внимание положениям ФСБУ 6/2020 «Основные средства», которые требуют разработки критериев существенности при формировании информации об основных средствах организаций. В рамках локального регулирования учета основных средств рассмотрены примеры критериев существенности для включения в учетную политику организаций. Большое внимание в статье уделено принципу рациональности при обосновании критериев для применения в учете основных средств.

Ключевые слова: ФСБУ 6/2020 «Основные средства», основные средства, критерии существенности.

Abstract. The article focuses on the terms of FAS 6/2020 «Fixed Assets», which require the materiality criteria development data accumulation process on the fixed assets of the entity. The examples of materiality criteria for taking note of it in the accounting policy are considered in accordance with local regulation of fixed assets accounting. Great attention is paid to the principle of rationality in substantiating the criteria for applying in the fixed assets accounting.

Keywords: FAS 6/2020 «Fixed Assets», fixed assets, materiality criteria.

Развитие системы нормативного регулирования бухгалтерского учета потребовало при формировании информации об основных средствах соблюдения экономическиими субъектами требований ФСБУ 6/2020 «Основные средства»¹ (далее — ФСБУ 6/2020), который введен для обязательного применения с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г. Поскольку основные средства являются распространенным видом активов, то вопросы применения норм указанного стандарта представляют большой интерес как с на-

учной точки зрения, так и на практике. Детальное изучение содержания ФСБУ 6/2020 позволяет констатировать факт повышения трудоемкости формирования информации об основных средствах: появилась необходимость определения ликвидационной стоимости, пересмотра элементов амортизации, проверки объектов на обесценение, разработки в ряде случаев корреспонденций счетов для отражения фактов хозяйственной жизни и др. Возникает вопрос о том, в каких ситуациях и каким образом можно сократить объем работы, выполняя нормы стандарта.

При проведении исследования важно в его основе рассматривать один из важнейших принципов бухгалтерского учета — рациональ-

¹ Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».



ность. В соответствии с п. 6 ФСБУ (ПБУ) 1/2008 «Учетная политика организации»² требование рациональности проявляется в рациональном ведении бухгалтерского учета, «исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации». Принцип рациональности составляет основу решений об упрощениях в учетной практике, в том числе о применении некоторыми организациями упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Применяя принцип рациональности, следует помнить о необходимости формирования и раскрытия существенной информации об основных средствах. Понимание существенности «сложилось» исходя из содержания нормативных документов по бухгалтерскому учету и аудиту. В соответствии с п. 2.11 Концептуальных основ представления финансовых отчетов³ «информация является существенной, если можно обоснованно ожидать, что ее пропуск, искажение или маскировка повлияют на решения, принимаемые основными пользователями финансовых отчетов». Существенность — «специфичный для организации аспект уместности, определяемый исходя из характера или величины (либо того и другого) статей, к которым относится информация». Указанные определения дают представление о существенности, но не содержат критерии «характера или величины» для получения понимания о порядке формирования или раскрытия информации в том или ином случае. Примечательно, что ФСБУ 6/2020 также не раскрывает характеристики существенности. Д.Н. Литвинов и В.Г. Широбоков отмечают, что «проблема формирования профессионального суждения бухгалтера и аудитора в отношении существенности должна

решаться с учетом индивидуальных особенностей бизнес-процессов хозяйствующего субъекта и потребностей стейкхолдеров в показателях, содержащихся в финансовой отчетности» [1].

Обратимся к содержанию стандарта для выявления его положений, требующих разработки критериев существенности и предложим некоторые варианты критериев для различных ситуаций. При этом отметим, что в более ранних работах мы уже обращались к проблемам определения существенности информации [2, 3].

Прежде всего рассмотрим вопросы, которые важны в соответствии с требованиями ФСБУ 6/2020 для локального регулирования формирования информации об основных средствах посредством разработки количественных критериев существенности (табл.).

Прежде всего отметим, что п. 3 ФСБУ 6/2020 позволяет организациям, которые имеют право на упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, не применять некоторые пункты стандарта по вопросам определения первоначальной стоимости, приобретения объектов по договору с исполнением обязательств неденежными средствами, проверки объектов на обесценение, раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, начала применения стандарта перспективно. Организациями может быть принято решение не только о полном неприменении указанных в п. 3 норм или об их применении в полной мере, но и о неприменении в какой-либо части / применении при определенных обстоятельствах или условиях. В последнем случае предполагается разработка критериев, позволяющих принять соответствующие решения. Полагаем, что при условии соблюдения интересов стейкхолдеров в отношении получаемой информации организации скорее примут решение не применять указанные выше нормы, поскольку их применение в какой-либо части также сопряжено с дополнительным объемом трудозатрат.

Пунктом 5 ФСБУ 6/2020 организациям предоставлено право не применять нормы стандарта в отношении объектов, которые характеризуются одновременно установлен-

² Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»).

³ «Концептуальные основы представления финансовых отчетов» // Официальный сайт Минфина России. — URL: <http://www.minfin.ru/> (дата обращения: 29.01.2021).

Положения ФСБУ 6/2020, требующие регулирования посредством разработки критериев существенности

№ п/п	Регулируемый вопрос	Ссылка на положения ФСБУ 6/2020
1	Лимит стоимости объектов, соответствующих характеристикам основных средств	п. 5
2	Надлежащий контроль наличия и движения объектов, которые отвечают характеристикам основных средств, но имеют стоимость ниже установленного лимита (при условии установления лимита)	п. 5
3	Существенность отличий стоимости и срока полезного использования частей объекта от стоимости и срока полезного использования объекта в целом (актуально при наличии у одного объекта основных средств нескольких частей)	п. 10
4	Существенность затрат 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
5	Существенность ликвидационной стоимости объекта	п. 31
6	Критерии существенности информации для раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности	п. 45, 46

ными признаками, но имеют стоимость ниже лимита, который устанавливается организациями самостоятельно «с учетом существенности информации о таких активах». Лимит может быть установлен, например, в размере 100 000 руб., что обеспечит соответствие лимиту при определении амортизируемого имущества в налоговом учете. Очевидно, что чем больше величина лимита, тем меньше трудоемкость учетного процесса, поскольку затраты на приобретение или создание «малоценных» объектов будут признаваться непосредственно «расходами периода, в котором они понесены».

В дальнейшем необходимо обеспечить надлежащий контроль наличия и движения «малоценных» активов, что также создает возможность установления критерия для выявления объектов, на которые организация не будет распространять контрольные мероприятия по причине несущественности их стоимости. Критерий может составлять, например, 5% от величины лимита, в нашем случае предельная стоимость — 5000 руб.

Указанный выше стоимостной критерий (100 000 руб.) может быть также использован

и при признании в качестве самостоятельных инвентарных объектов 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» (п. 10 ФСБУ 6/2020).

Отдельного внимания требуют вопросы определения инвентарных объектов основных средств, которые состоят из частей. В соответствии с п. 10 стандарта в качестве самостоятельных инвентарных объектов признаются части, стоимость и сроки полезного использования которых «существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом». Стоимостные и «временные» критерии могут определяться в заранее установленных показателях, а могут быть относительными. При применении относительных показателей стоимость и сроки полезного использования частей будут «плавающими», а процедура выделения инвентарных объектов — индивидуальной для каждого конкретного случая. С этой точки зрения, на наш взгляд, более предпочтительным является вариант

использования абсолютных показателей посредством определения и внесения в учетную политику положения, содержащего критерии как по стоимости, так и по сроку, начиная с которых части будут выделяться в самостоятельные инвентарные объекты. Следует отметить, что при незначительной стоимости объекта в целом, трудозатраты на обоснование и выделение частей из целого при определении инвентарных объектов не всегда оправданы. В этой связи следует установить и закрепить в учетной политике критерий по стоимости, при выполнении которого выделение частей в отдельные единицы учета не производится (например, если стоимость целого объекта не превышает 200 000 руб.).

Разработка критерия существенности восстановлена также при выборе последующей оценки объектов по переоцененной стоимости. В результате регулярной переоценки переоцененная стоимость объекта должна соответствовать его справедливой стоимости либо не отличаться от нее существенно. Экономическим субъектам следует определить, какая периодичность будет принята ими как регулярная. При этом должное обоснование справедливой стоимости должно обеспечить либо полное соответствие, о котором идет речь в стандарте, либо приближение переоцененной стоимости к справедливой, при котором отклонение не будет существенным. Полагаем, что в этой связи установление критериев в этой ситуации не требуется.

Начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г., для экономических субъектов является обязательным определение ликвидационной стоимости объектов при принятии их к учету. При этом стандарт содержит условия, при которых ликвидационная стоимость признается равной нулю (п. 31). Одно из таких условий выполняется, если ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не является существенной. Определение ликвидационной стоимости в настоящее время представляет собой сложную и трудоемкую процедуру. Понятие ликвидационной стоимости в ФСБУ 6/2020 не позволяет решить проблему установления ее величины.

Подробно проблемы определения ликвидационной стоимости представлены в работах Э.С. Дружиловской [4], Е.К. Копыловой

и Т.И. Копыловой [5] и других авторов. Исследуя методологические проблемы начисления амортизации активов, Э.С. Дружиловская справедливо отмечает, что в стандарте «не уточняется, по отношению к чему должна быть существенной указанная сумма: по отношению к первоначальной стоимости, переоцененной стоимости, амортизации за месяц или какому-либо другому показателю. Кроме того, в ФСБУ 6/2020 не поясняется, должна ли названная ожидаемая к поступлению сумма от выбытия основных средств определяться за вычетом расходов на выбытие или без такого вычета. Все это приводит к различным решениям на практике перечисленных вопросов и, как следствие, к несопоставимости информации в финансовой отчетности организаций» [4]. Вопрос о необходимости вычета расходов на выбытие возникает в связи с тем, что в п. 31б стандарта указывается «ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств», тогда как определение ликвидационной стоимости в п. 30 обязывает из величины поступлений вычесть предполагаемые затраты на выбытие.

Рассматривая вопрос о существенности ликвидационной стоимости, обратимся к содержанию п. 43 и п. 44 раздела «Списание», в котором раскрывается порядок отражения в учете доходов и расходов в связи со списанием объекта. При этом указано (п. 43), что «затраты на демонтаж, утилизацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды признаются расходами периода...», далее в п. 44 приведена норма о необходимости признания «доходом или расходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором списывается объект основных средств», разницы «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». Указанные требования свидетельствуют о том, что ликвидационная стоимость, являясь оценочным значением, выполняет функцию инструмента определения стоимости объекта, подлежащей амортизации. На этот факт указывает также то обстоятельство, что указанная норма изложена в разделе «Амортизация» при рассмотрении элементов амортизации. В этой связи логично полагать,

что существенность ликвидационной стоимости следует определять по отношению к балансовой стоимости объекта. Например, если ликвидационная стоимость превысит 10% от балансовой стоимости, то подлежащая амортизации стоимость будет исчисляться как разница между балансовой и ликвидационной стоимостью. Если же ликвидационная стоимость будет находиться в пределах 10%, то ее следует принять равной нулю, в этом случае подлежащая амортизации стоимость будет соответствовать балансовой.

Разработка критериев существенности также важна для целей раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Критерии могут быть определены для каждого конкретного случая, возможно также формирование единого подхода к определению существенности для раскрытия информации об основных средствах. При формировании единого подхода организации могут ориентироваться на 10%-й критерий, который применяется в соответствии со ст. 15.11 КоАП⁴ при признании искажения любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Существенными для раскрытия в нашем случае будут признаваться показатели, превышающие 10%-й порог от итоговых значений. Следует отметить, что критерий является количественным, но количественно несущественная информация с учетом интересов пользователей также может быть признана важной для раскрытия.

С точки зрения определения существенности представляет интерес Информация Минфина России, посвященная формированию суждений о существенности⁵, в которой рассматривается «четырехэтапный процесс определения существенности»: на первом этапе производится идентификация информации, которая может быть существенной, на втором — подтверждение идентификации, на третьем — структурирование информации для пользователей, а на четвертом — анализ

того, «была ли идентифицирована вся существенная информация и рассматривалась ли существенность в широком контексте и в совокупности на основе полного комплекта финансовой отчетности».

Важно отметить, что при определении существенности информации бухгалтерского учета необходимо принимать во внимание следующее:

- о существенности информации могут свидетельствовать не только количественные критерии, но и «характер» информации. В этой связи вводимые в учетную политику экономического субъекта нормы должны давать возможность бухгалтеру полагаться на свое профессиональное суждение при оценке существенности. Количественно несущественная информация может представлять интерес для пользователей;
- существенность следует определять как в отношении отдельных элементов той или иной информации, так и в полной совокупности информации, представляемой заинтересованным пользователям. Например, раскрывая информацию в бухгалтерской (финансовой) отчетности, следует анализировать существенность для отчетности в целом;
- «универсальные» количественные критерии для различных ситуаций разработать сложно, чем более детально рассматривается объект, тем больше совокупность возможных показателей существенности и, соответственно, тем точнее критерии для определения существенности информации;
- при определении существенности информация оценивается с точки зрения ее значения для пользователей.

Заключение

В статье проведен анализ содержания ФСБУ 6/2020 на предмет определения положений, требующих формирования локальных норм для оценки существенности информации. Бесспорно, статья не содержит исчерпывающий перечень возможных критериев по учету объектов основных средств, но включает примеры вариантов, которые могут быть использованы экономическими субъектами для разработки «своих» критериев в целях бухгалтерского учета основных средств. При проведении исследования большое внимание уделено принципу рациональности.

⁴ «Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях» от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 04.03.2022).

⁵ Информация> Минфина России (с изм. от 30.12.2021) «Практические рекомендации № 2 по применению МСФО «Формирование суждений о существенности».



Литература

1. *Литвинов Д.Н., Широбоков В.Г. Существенность в бухгалтерском учете и аудите // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. — 2021. — № 5. — С. 42–50.*
2. *Ситникова В.А. Критерии существенности в бухгалтерском учете // Аудитор. — 2015. — № 1–2. — С. 71–76.*
3. *Ситникова В.А. Профессиональное суждение бухгалтера при выборе критериев существенности // Учет. Анализ. Аудит. — 2016. — № 2. — С. 114–120.*
4. *Дружиловская Э.С. Методологические проблемы начисления амортизации активов в российском и зарубежном учете коммерческих и некоммерческих организаций негосударственного сектора и пути их решения // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2021. — № 21. — С. 2–12.*
5. *Копылова Е.К., Копылова Т.И. ФСБУ 6/2020: дискуссионные аспекты применения элементов амортизации основных средств // Международный бухгалтерский учет. — 2021. — № 5. — С. 548–574.*

ПРЕСС-РЕЛИЗ ЗАСЕДАНИЯ ПРЕЗИДИУМА КОНСУЛЬТАТИВНОГО СОВЕТА АУДИТОРОВ ЕАЭС

21 апреля 2022 г. состоялось заседание Президиума Консультативного Совета аудиторов ЕАЭС (КСА ЕАЭС), организатором которого выступил Комитет по международным связям СРО аудиторов Ассоциации «Содружество» (СРО ААС).
Заседание проходило в режиме видеоконференции

В заседании Президиума КСА ЕАЭС приняли участие уполномоченные представители от Палаты аудиторов и эксперт бухгалтеров Армении, Аудиторской Палаты Республики Беларусь, Палаты аудиторов Республики Казахстан, Объединения бухгалтеров и аудиторов Кыргызской Республики и Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество».

Открывая заседание и тепло приветствуя участников КСА ЕАЭС, Носова Ольга Александровна, Председатель Президиума КСА ЕАЭС, Генеральный директор СРО ААС, член Правления СРО ААС, сообщила участникам Консультативного Совета аудиторов ЕАЭС о подписании 19 апреля 2022 г. Соглашения об осуществлении аудиторской деятельности в рамках Евразийского экономического союза и направлении Соглашения на ратификацию в государства-члены ЕАЭС.

Участниками заседания Президиума КСА ЕАЭС был утвержден состав пяти Комиссий, решение об образовании которых было принято 17 февраля 2022 г. Президиумом КСА ЕАЭС:

1. Комиссия по вопросам регулирования аудиторской деятельности (Отв.: Палата аудиторов Республики Казахстан).

2. Комиссия по вопросам членства и ведению реестра (Отв.: Аудиторская палата Республики Беларусь).

3. Комиссия по вопросам стандартизации аудиторской деятельности и профессиональной этики (Отв.: Объединение бухгалтеров и аудиторов, Кыргызская Республика).

4. Комиссия по контролю качества аудиторской деятельности (Отв.: СРО аудиторов Ассоциация «Содружество»).

5. Комиссия по аттестации и повышению квалификации (Отв.: Палата аудиторов и эксперт бухгалтеров Армении).

Участники заседания Президиума КСА ЕАЭС рассмотрели и утвердили цели и задачи Комиссий КСА ЕАЭС, обсудили проект типового положения о Комиссии КСА ЕАЭС, предложенного Т.Н. Михайлович.

Председателям Комиссий поручено подготовить к следующему заседанию Президиума КСА ЕАЭС Положение о Комиссии и план работы на 2022 г., взяв за основу проект Типового положения о Комиссии КСА ЕАЭС.

Участники заседания Президиума КСА ЕАЭС обсудили результаты проведенного анкетирования участников КСА ЕАЭС на предмет выявления расхождений между действующим в государствах ЕАЭС аудиторским законодательством и приняли решение рекомендовать председателям Комиссий КСА ЕАЭС провести работу по выявлению расхождений законодательств об аудиторской деятельности государств-членов ЕАЭС с Соглашением об осуществлении аудиторской деятельности в рамках Евразийского экономического союза.

Председатель Аудиторской палаты Республики Беларусь Сыч Дмитрий Иванович и Председатель Президиума КСА ЕАЭС Носова Ольга Александровна рассказали об участии в Международной научно-практической конференции «Стратегия развития Союзного государства в условиях глобальных геополитических тенденций» и вопросах, которые обсуждались на конференции.

Участниками заседания Президиума КСА ЕАЭС было принято решение провести очередное заседания Президиума КСА ЕАЭС в формате конференцсвязи (с подключением к конференции Zoom в режиме онлайн) 16 июня 2022 года.

Источник: <https://sroaas.ru/pc/actions/press-reliz-zasedaniya-prezidiuma-konsultativnogo-soveta-auditorov-eaes/>