

Некоторые новации в бухгалтерском учете основных средств по правилам ФСБУ 6/2020 «Основные средства»

Some Novations in Accounting the Main Means by the Rules FSBU 6/2020 «Main Means»

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-7-37-41

С.Н. Поленова, д-р экон. наук, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

e-mail: polenov_d@mail.ru

S.N. Polenova, Doctor of Economic Sciences, Professor, Department of the Audit and Corporative Reporting of the Faculty of the Taxes, Audit and Business-Analysis, Financial University under the Government of the Russian Federation

e-mail: polenov_d@mail.ru

Аннотация. В статье выполнена попытка рассмотреть новые правила признания, оценки и бухгалтерского учета объектов основных средств, провести их анализ и обосновать рекомендации по их применению.

Ключевые слова: основные средства, признание, первоначальная стоимость, балансовая стоимость, обесценение, инвентарный объект, признаки, ликвидационная стоимость, учетная политика.

Abstract. In article is executed attempt to consider the new rules of the confession, estimations and accounting object main means conduct their analysis and motivate the recommendations upon their using.

Keywords: the main means, confession, initial cost, balance cost, depreciating, inventory object, signs, liquidation cost, account policy.

Введение ФСБУ 6/2020 «Основные средства» существенно повлияло на трансформацию методического обеспечения бухгалтерского учета важнейших в хозяйственной деятельности коммерческих организаций объектов внеоборотных активов. Применение в практической работе нового стандарта привело к тому, что с 2022 г. было отменено ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, и Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, действовавшие согласно приказу Минфина России от 13.10.2003 № 91н. Эти документы, использовавшиеся более 20 лет, явились важнейшей вехой в развитии бухгалтерского учета основных средств, а Методические указания детализировали введенные учетные правила, дали возможность сократить трудоемкость учетного процесса и оптимизировать его, сократив риски формирования недостоверных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Новации, введенные ФСБУ 6/2020 «Основные средства», позволили уточнить условия признания объектов основных средств в бухгалтерском учете. По сравнению с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в пункте 4 введенного федерального стандарта среди признаков, которые одновременно характеризуют объект основных средств, отмечено наличие у них материально-вещественной формы. Указанный признак позволяет отделить нематериальные активы и объекты основных средств, обоснованно разграничить и учесть их. Использование данного признака на этапе принятия к учету основных средств достаточно актуально при приобретении или создании активов, включающих их совместное наличие (например, при строительстве или приобретении «умного» дома, включающего программный продукт, позволяющий поддерживать определенные параметры его функционирования).

Среди признаков признания объекта основных средств в ФСБУ 6/2020 «Основные

средства» указано также его предназначение, включающее, наряду с другими функциями, охрану окружающей среды. Причем в состав основных средств теперь не могут быть включены объекты, приобретенные для продажи, а объекты инвестиционной недвижимости учитываются и отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности обособленно.

Стандартом определены понятия, традиционно характерные для нормативно-правовой базы бухгалтерского учета основных средств, но ранее не сформулированные в ней. В пункте 25 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» определено, что балансовая стоимость, ранее понимавшаяся специалистами как полученная разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью объекта основных средств и суммой начисленной по нему амортизации, по новым правилам составляет «...первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения» [7]. В соответствии с установленными правилами коммерческая организация обязана постоянно проверять основные средства на обесценение, учитывать изменение их балансовой стоимости в результате обесценения, используя правила МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», введенного в действие приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н.

Обесценение объектов основных средств должно найти отражение на счетах синтетического и аналитического учета. Синтетический учет обесценения основных средств исследователи предлагают организовать на синтетическом счете 02 «Амортизация основных средств», введя субсчет «Обесценение» [5, с. 1199], на введенном по согласованию с Минфином России счете 06 «Обесценение незавершенных капитальных вложений и объектов основных средств» субсчете 2 «Обесценение объектов основных средств» [2, с. 33, 85], на счете 01 «Основные средства», открыв субсчет «Обесценение» [9, с. 30] в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы». В ФСБУ 6/2020 «Основные средства» напрямую не установлен конкретный источник создания и восстановления оценочного резерва под обесценение основных средств. Однако специалисты не сомневаются в правомерности его идентификации в качестве доходов и расходов от прочей деятельности, приводя обоснованные аргументы [10, с. 106–109].

Аналитический учет основных средств следует вести по отдельным инвентарным объектам, состав которых в новом федеральном стандарте по учету основных средств существенно дополнен. Самостоятельные инвентарные объекты по правилам пункта 10 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» традиционно объединяют [7]:

а) объекты со всеми приспособлениями и принадлежностями;

б) отдельные конструктивно обособленные предметы для выполнения определенных самостоятельных функций;

в) обособленные комплексы конструктивно сочлененных предметов, представляющие единое целое для выполнения определенной работы;

г) части объекта основных средств, состоящего из нескольких частей, но имеющего существенно отличающиеся сроки полезного использования.

Наряду с ними по новым правилам инвентарными объектами считаются также отдельные объекты основных средств, состоящие из нескольких частей, существенно различающиеся от объекта в целом не только по срокам полезного использования, но и по стоимости. После введения в действие ФСБУ 6/2020 «Основные средства» отдельными инвентарными объектами стали признаваться также «...существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев» [7].

Понятие *первоначальной стоимости*, ранее сформулированное в нормативных правовых актах, в новом стандарте по учету основных средств уточнено. В пункте 12 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» отмечено: «Первоначальной стоимостью объекта основных средств считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете» [7]. Однако коммерческая организация может предусмотреть и отразить в учетной политике для целей бухгалтерского учета образование оценочного обязательства по будущему демонтажу объекта основных средств, его утилизации, восстановлению окружающей среды. Величина

рассчитанного оценочного обязательства будет увеличивать его первоначальную стоимость, а корректировка величины такого обязательства в течение срока эксплуатации объекта будет его увеличивать или уменьшать. На счетах бухгалтерского учета рост первоначальной стоимости основных средств за счет создания оценочного обязательства по демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды следует, по нашему мнению, представлять на счетах бухгалтерского учета по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Исходя из того, что по нормам пункта 13 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» после признания возможна оценка объектов основных средств не только по первоначальной стоимости, но и по переоцененной стоимости, при применении переоцененной стоимости на результат изменения оценочного обязательства по демонтажу объекта основных средств, его утилизации и восстановлению окружающей среды необходимо скорректировать накопленную по нему дооценку и внесистемным путем (без отражения на счетах бухгалтерского учета) включить ее в состав совокупного финансового результата. В случае, когда снижение первоначальной стоимости такого объекта приводит к тому, что его балансовая стоимость становится равной нулю, дальнейшее уменьшение оценочного обязательства будет увеличивать доходы коммерческой организации (пункт 23 ФСБУ 6/2020 «Основные средства») [7]. В системе счетов бухгалтерского учета на сумму уменьшения оценочного обязательства по объекту основных средств при его балансовой стоимости, равной нулю, следует, на наш взгляд, выполнить корреспонденцию: дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» (предусмотрев в приказе руководителя организации об учетной политике субсчет «Оценочное обязательство по основным средствам»), кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы». Тем более что такая бухгалтерская запись на синтетических счетах предусмотрена в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению и, следовательно, она является корректной [6, с. 116].

Если категории балансовой и первоначальной стоимости давно введены в теорию и прак-

тику бухгалтерского учета основных средств и при использовании специалистами трактовались одинаково, то категория ликвидационной стоимости ранее не применялась в российской бухгалтерской практике, хотя она широко распространена как в национальном бухгалтерском учете стран англо-американской модели, так и в международной практике и, в частности, в МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Ликвидационной стоимостью объекта основных средств по нормам пункта 30 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» является «...величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие;...» [7]. Поскольку направлениями выбытия основных средств могут быть продажа, списание из-за морального устаревания, физического износа и другие причины, когда полезный срок эксплуатации таких внеоборотных активов не выработан, определение ликвидационной стоимости в ФСБУ 6/2020 «Основные средства» уточнено: «...объект основных средств рассматривается (при определении его ликвидационной стоимости — С.П.) таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования» [7].

Введение и расчет ликвидационной стоимости стало необходимым при следовании новому правилу о приостановке начисления амортизации по объектам основных средств в случае «...когда ликвидационная стоимость объекта основных средств становится равной или превышает его балансовую стоимость» [7]. Одновременно правила пункта 32 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» предусматривают: сумму начисленной амортизации за отчетный период следует рассчитывать с тем условием, «...чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость этого объекта стала равной его ликвидационной стоимости» [7]. Кроме того, ликвидационная стоимость объектов основных средств, хотя это непосредственно не предусмотрено в ФСБУ 6/2020 «Основные средства», нуждается в постоянном пересмотре, на что обращают внимание многие специалисты [3, с. 35; 1, с. 66; 4, с. 36; 8, с. 432],

а И.Н. Черных прямо указывает: «Организация должна определять ликвидационную стоимость каждого объекта основных средств при его постановке на учет и каждый год такую стоимость пересматривать» [13, с. 1379].

Анализ рассмотренных структуры и порядка расчета ликвидационной стоимости позволяет сделать вывод о более точных расчетах сумм начисленной амортизации по объектам основных средств при их выполнении в учетном процессе по сравнению с методиками исчисления амортизации по правилам ПБУ 6/01 «Учет основных средств». В соответствии с нормами отмененного ПБУ 6/01 «Учет основных средств» амортизация рассчитывалась либо исходя из первоначальной стоимости объектов или текущей (восстановительной стоимости) в случае проведения их переоценки (при линейном способе расчета амортизации и способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования), либо исходя из их остаточной стоимости (при способе уменьшаемого остатка) [12, с. 99]. Трудоемкость учетного процесса основных средств была более низкой и простой по сравнению с методиками, закрепленными в новом ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Сумма начисленной амортизации несколько завышалась, что влияло на величину чистой (нераспределенной) прибыли организации, уменьшая ее. Считаем, что такая ситуация отвечала требованию осмотрительности в бухгалтерском учете, содержащемуся в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», обеспечивающему «...большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов...» [11]. Тем более что по окончании срока службы объекта основных средств исчислялся финансовый результат от его выбытия, влияющий на финансовый результат от прочей деятельности коммерческой организации, что позволяло в конечном итоге уточнить величину доходов и расходов от использования соответствующих внеоборотных активов в системе счетов бухгалтерского учета.

Осознавая важную роль амортизации в формировании себестоимости продукции, работ, услуг, влияющей на финансовое состояние коммерческой организации, полагаем: введение категории «ликвидационная стои-

мость» в бухгалтерский учет основных средств по правилам ФСБУ 6/2020 «Основные средства» привело к существенному увеличению трудоемкости учетной работы, что привело к росту рисков формирования недостоверной бухгалтерской информации, незначительно влияя на сумму получаемой прибыли от обычной деятельности. В связи с этим Л.И. Дубовик совершенно справедливо отмечает: «Ликвидационная стоимость является оценкой, а ее могут дать только специалисты, которые используют основные средства в деятельности организации» [3, с. 35], а подтверждение ее величины «...целесообразно подкрепить справками или заключениями от технических специалистов» [3, с. 35]. Такое подтверждение необходимо проводить ежегодно, корректируя сумму ликвидационной стоимости объектов и постоянно контролируя начисление амортизации основных средств нарастающим итогом. С.А. Верещагин, оценивая введенные новации по применению ликвидационной стоимости в бухгалтерском учете основных средств, не без оснований полагает: «В современных экономических условиях для подавляющего большинства организаций, как определение, так и последующая корректировка ликвидационной стоимости объектов основных средств технически трудноосуществима и экономически нецелесообразна» [2, с. 62].

Проведение оценки объектов основных средств при организации бухгалтерского учета в субъектах хозяйствования, наряду со всеми отмеченными выше обстоятельствами, при формировании учетной политики коммерческой организации должно опираться на выполнение требования рациональности. В соответствии с пунктом 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» оно заключается не только в ведении бухгалтерского учета в зависимости от условий хозяйствования и величины организации, но и «...исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации» [11]. Наряду с этим использование ликвидационной стоимости для расчета амортизации основных средств существенно усложняет расчет налогооблагаемой прибыли по учетным данным, воздвигая все новые границы между методиками расчета показателей бухгалтерского и налогового видов учета.



Описанная ситуация возникает в связи с неготовностью органов государственного регулирования бухгалтерского учета отказаться от внедрения МСФО в российскую национальную учетную систему и разрабатывать

собственные методики бухгалтерского учета, опирающиеся на современные политические и экономические задачи страны и реальные, а не мифические информационные потребности заинтересованных пользователей.

Литература

1. Батырмурзаева З.М., Султанбекова З.М. Изменения в бухгалтерском учете основных средств в России в соответствии с ФСБУ 6/2020 «Основные средства» // Вестник научной мысли. — 2022. — № 3. — С. 62–70.
2. Верещагин С.А. Разъяснения по применению федеральных стандартов по бухгалтерскому учету «Капитальные вложения» (ФСБУ 26/2020) и «Основные средства» (ФСБУ 6/2020), принятых приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н: учебно-метод. пособие. — М.: НП «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона», 2023. — 157 с.
3. Дубовик Л.П. Новые правила учета основных средств и капитальных вложений // Бухгалтерский учет. — 2022. — № 2. — С. 33–40.
4. Елисеева О.В. Учет основных средств в соответствии с новым федеральным стандартом ФСБУ 6/2020 «Основные средства» // Вестник Российского университета кооперации. — 2021. — № 1 (43). — С. 34–37.
5. Курдюшина О.М., Рахматулина Р.Р. Внедрение во внутрифирменные правила учета основных средств федеральных стандартов бухгалтерского учета «Капитальные вложения» и «Основные средства» // Международный бухгалтерский учет. — 2021. — Т. 24. — Вып. 10. — С. 1188–1204.
6. Новый план счетов бухгалтерского учета. — М.: Проспект, 2023. — 128 с.
7. Основные средства (ФСБУ 6/2020). Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н // https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133537
8. Особенности учета основных средств согласно ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства» / С.В. Кесян, О.И. Федосеева, И.С. Карпенко, В.В. Третьякова // Естественно-гуманитарные исследования. — 2021. — № 38 (6). — С. 418–424.
9. Поленова С.Н. Теоретический аспект признания в бухгалтерском учете основных средств и их оценки // Аудитор. — 2023. — № 4. — С. 25–30.
10. Рабинович А.М. Применение новых стандартов // Бухгалтерский учет. — 2022. — № 10. — С. 105–111.
11. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008). Приказ Минфина РФ от 6.10.2008 № 106н (в ред. от 7.02.2020 № 18н) // https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=2260
12. Учет основных средств (ПБУ 6/01). Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н // 26 Положений по бухгалтерскому учету. — М.: Проспект, 2020. — С. 94–102.
13. Черных И.Н. Особенности учета основных средств в соответствии с требованиями ФСБУ 6/2020 «Основные средства» // Экономика и предпринимательство. — 2021. — № 3. — С. 1377–1380.