

УДК 657.92

Н.П. Малышева, С.Л. Моисеенко

Брянский государственный инженерно-технологический университет, г. Брянск,
email: m_nadejda32@mail.ru, sow32@ya.ru

АНАЛИЗ ВЛИЯНИЯ ИЗМЕНЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА НА УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Ключевые слова: основные средства, капитальные вложения, амортизация, лимит основных средств, инвестиционная недвижимость, обесценение, ликвидационная стоимость, справедливая стоимость.

Статья посвящена проблемам учета основных средств в соответствии с ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». Рассмотрены изменения, касающиеся понятия основных средств, затраты, учитываемые при формировании первоначальной стоимости, новые виды стоимости (ликвидационная, справедливая, переоцененная). Проанализированы правила переоценки основных средств и варианты перехода на ФСБУ 6/2020 (перспективный, ретроспективный и упрощенный ретроспективный). Подробно рассмотрены элементы и способы начисления амортизации, описаны признаки обесценения. В статье отмечено, что изменения в учете основных средств, могут повлиять на сумму налога на имущество организаций, а также способствовать формированию у бухгалтеров профессионального суждения при выборе ставки дисконтирования для расчёта справедливой стоимости, определения срока полезного использования, метода амортизации и других показателей.

N.P. Malysheva, S.L. Moiseenko

Bryansk State Engineering and Technological University, Bryansk,
email: m_nadejda32@mail.ru, sow32@ya.ru

ANALYSIS OF THE IMPACT OF LEGISLATION CHANGES ON ACCOUNTING OF FIXED ASSETS

Keywords: fixed assets, capital investments, depreciation, limit of fixed assets, investment property, impairment, salvage value, fair value.

The article is devoted to the problems of accounting for fixed assets in accordance with FSBU 6/2020 "Fixed assets" and FSBU 26/2020 "Capital investments". Changes concerning the concept of fixed assets, costs taken into account in the formation of the initial cost, new types of value (liquidation, fair, revalued) are considered. The rules for the revaluation of fixed assets and options for switching to FSBU 6/2020 (prospective, retrospective and simplified retrospective) are analyzed. The elements and methods of calculating depreciation are considered in detail, signs of impairment are described. The article notes that changes in the accounting of fixed assets may affect the amount of corporate property tax, as well as contribute to the formation of professional judgment among accountants when choosing a discount rate for calculating fair value, determining the useful life, depreciation method and other indicators.

В соответствии с законом «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011г в последние годы идет активная разработка и принятие федеральных стандартов о бухгалтерском учете: ФСБУ 5/2019 «Запасы» [1], ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [2], ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [3], ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [3], ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» [4]. Если с 2021г начал применяться один ФСБУ 5/2019, то с 2022г вступили в действие уже четыре новых ФСБУ, два из которых (ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Ка-

питальные вложения») связаны с учетом основных средств. Стандарт «Основные средства» вносит существенные изменения в критерии признания актива основным средством, а также изменяет порядок учета и амортизации основных средств. Стандарт «Капитальные вложения» серьезно детализирует требования к формированию информации о капитальных вложениях. Поэтому анализ изменений в учете основных средств, в связи с применением новых ФСБУ, является актуальной темой исследования.

В первую очередь хочется отметить, что ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и 26/2020 «Капитальные вложения»

должны применять все организации, кроме бюджетных.

В соответствии с новым стандартом основное средство – это актив который:

- имеет материально-вещественную форму;
- предназначен для использования в ходе обычной деятельности в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
- способен приносить экономические выгоды в будущем.

Под использованием в обычной деятельности понимают:

- производство или продажу продукции и товаров, выполнение работ или оказание услуг;
- охрану окружающей среды;
- сдачу в аренду;
- управленческие нужды;
- использование в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана.

Таким образом, из перечня признаков основных средств убрали условие, что актив не должен быть предназначен для продажи и добавили, что к основным средствам относится имущество, предназначенное для охраны окружающей среды. Также было добавлено новое правило, что если актив утрачивает признаки основного средства, то его надо переклассифицировать в другой актив. Например, если организация не использует основное средство и решила его продать, его необходимо перевести в состав долгосрочных активов к продаже.

Значительные изменения произошли в определении лимита стоимости основных средств, если раньше в бухгалтерском учете он был равен 40000 рублей, то в соответствии с пунктом 5 ФСБУ 6/2020 и рекомендациями Минфина от 18.01.2022 № 07-04-09/2185 [6] лимит по стоимости каждой единицы основного средства устанавливает организация с учетом критерия существенности. Данный критерий организация определяет самостоятельно. При этом в ФСБУ 6/2020 максимального предела нет. На практике часто используют показатель существенности в размере 5%. Например, существенным считается доход или расход, который составляет

5 и более процентов от общей суммы доходов за отчетный период. В отношении основных средств уровень существенности можно установить в размере определенного процента от строки баланса «Основные средства». Уровень существенности для лимита основных средств обосновываются специальным расчетом, который отражается в учетной политике для целей бухгалтерского учета. Лимит можно определить не в денежной сумме, а в процентном отношении. При этом необходимо учесть: характер и условия инвестиционной деятельности организации; капиталоемкость производства и долю амортизации в структуре затрат организации; долю амортизации в структуре себестоимости запасов с учетом их оборачиваемости, в структуре себестоимости продаж и других статей отчета о финансовых результатах; иные факторы, обуславливающие степень влияния решения на показатели бухгалтерской отчетности организации.

В соответствии с пунктом 5 ФСБУ 6/2020 если объекты удовлетворяют критериям основного средства, но имеют стоимость ниже лимита, то их стоимость сразу нужно списать в расходы. Учет фактического наличия малоценных объектов со сроком полезного использования дольше 12 месяцев или дольше операционного цикла можно организовать двумя способами:

- за балансом, для этого нужно предусмотреть счет в рабочем плане счетов;
- в отдельном бухгалтерском регистре, который нужно утвердить в составе регистров.

Определение инвентарного объекта не изменилось. Новые правила добавили еще один вид инвентарного объекта – затраты на ремонт технический осмотр или обслуживание основных средств с частотой более 12 месяцев или обычного операционного цикла дольше 12 месяцев.

Еще одной особенностью ФСБУ 6/2020 является требование классифицировать основные средства по видам: недвижимость, машины и оборудование, транспорт, производственный и хозяйственный инвентарь и т. д. В рамках одного вида выделяют группы – это совокупность объектов, объединенных исходя из сходного характера их ис-

пользования (пункт 11 ФСБУ 6/2020). В соответствии с пунктами 13, 34 ФСБУ 6/2020 для всех объектов одной группы применяется один способ последующей оценки и способ амортизации. По разным же группам можно выбирать разные способы. Таким образом, чем больше групп основных средств, тем больше возможности маневра у организации. Виды и группы объектов основных средств необходимо закрепить в учетной политике.

Понятие «доходные вложения в материальные ценности» в 2022г больше не используется. Недвижимость, которая предназначена для сдачи в аренду или получения дохода от прироста ее стоимости теперь называется инвестиционной недвижимостью.

Бухгалтерский учет инвестиционной недвижимости имеет следующие особенности:

- для всех объектов, которые входят в группу инвестиционной недвижимости, надо применять один способ учета: по первоначальной или переоцененной стоимости;

- если назначение объекта, который оценивается по переоцененной стоимости, меняется таким образом, что он перестает или начинает относиться к инвестиционной недвижимости, то его балансовая стоимость на дату изменения его назначения считается его первоначальной стоимостью;

- в бухгалтерской отчетности балансовая стоимость инвестиционной недвижимости и капвложения в нее показывается отдельно от других основных средств или капвложений.

Учет по первоначальной стоимости по ФСБУ 6/2020 аналогичен учету по ПБУ 6/01. Но по новым правилам первоначальная стоимость изменяется не только в случае модернизации или иного улучшения, но и при корректировке оценочного обязательства, учтенного в составе первоначальной стоимости, например, расходов на демонтаж; капвложениях, связанных с улучшением или восстановлением объекта. Причем понятия «улучшение» и «восстановление» шире, чем используемые ранее «достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация». Например, к улучшению и восстановлению относят: улучшение, восстановление,

реконструкцию, замену частей, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание.

Полный перечень сумм, которые учитывают в первоначальной стоимости основных средств, дан в пункте 10 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». В частности, в сумму капитальных вложений нужно включить:

- стоимость основного средства, уплаченную или подлежащую уплате поставщику (продавцу, подрядчику) по договору. В зависимости от условий договора нужно учесть скидки или продисконттировать стоимость основного средства, приобретенного в рассрочку или с отсрочкой платежа;

- стоимость активов организации, списываемую или амортизируемую в связи с их использованием при осуществлении капвложений;

- зарплату работникам, труд которых используется для осуществления капвложений, и страховые взносы с нее;

- оценочное обязательство, в том числе по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды.

Малые предприятия и некоммерческие организации с правом упрощенного ведения бухучета вправе отступить от общего порядка. В частности, малые предприятия и НКО вправе:

- учитывать капвложения только в сумме, которая уплачена или подлежит уплате поставщику или подрядчику. Все прочие расходы, связанные с приобретением, улучшением, восстановлением ОС, они могут признать в отчетном периоде;

- считать стоимость капвложения без учета скидок, уступок, вычетов, премий и т.д.

- не дисконттировать платежи поставщикам и подрядчикам при отсрочке или рассрочке платежа свыше 12 месяцев;

- считать фактическими затратами на капвложения, которые оплачены неденежными средствами, сумму несправедливой, а балансовой стоимости передаваемых активов, выполненных работ или оказанных услуг;

- не проверять капитальные вложения на обесценение;

- не раскрывать часть информации в отчетности.

В дальнейшем отражать основные средства можно по первоначальной или переоцененной стоимости. Если организация выбрала учет основных средств или отдельных групп по переоцененной стоимости, то надо регулярно проводить переоценку. Делать это надо таким образом, чтобы стоимость была равна или не отличалась существенно от справедливой стоимости объектов, которая определяется по правилам МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [7]). Справедливая стоимость – это цена которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. Причем в МСФО подчеркивается, что такая цена должна быть установлена на активном рынке, на котором сделки в отношении определенного актива или обязательства осуществляются с достаточной частотой и в достаточном объеме, чтобы обеспечивать информацию о ценах на постоянной основе. Исходя из практики, справедливую стоимость можно определить самостоятельно, если одновременно выполняются следующие условия:

- есть много независимых поставщиков, которые регулярно проводят сделки с объектом;
- объект по своим свойствам и характеристикам существенно не отличается от аналогичных объектов на активном рынке;
- стоимость объекта не существенна в целом для организации.

Тогда справедливую стоимость можно обосновать бухгалтерской справкой с подробным расчетом и приложением прайс-листов поставщиков. Если же хотя бы одно из этих условий не выполняется, то безопаснее прибегнуть к услугам независимого оценщика.

Периодичность переоценки осуществляется в зависимости от группы объектов:

- инвестиционной недвижимости – на каждую отчетную дату;
- прочих групп – регулярно с периодичностью, установленной для каждой группы, исходя из того, в какой степени справедливая стоимость объектов подвержена изменениям.

При переоценке инвестиционной недвижимости пересчитывается только балансовая стоимость основного средства, так как инвестиционная недвижимость, учитываемая по переоцененной стоимости, не амортизируется. Дооценку или уценку объекта инвестиционной недвижимости необходимо включать в финансовый результат деятельности организации в качестве прочего дохода или прочего расхода периода, в котором проведена переоценка этого объекта.

Для групп объектов, не относящихся к инвестиционной недвижимости, нужно выбрать один из способов переоценки, названных в пункте 17 ФСБУ 6/2020. Можно пересчитать:

- первоначальную стоимость и накопленную амортизацию таким образом, чтобы балансовая стоимость стала равной справедливой;
- балансовую стоимость – разницу между первоначальной стоимостью и амортизацией.

Учет дооценки и уценки по правилам ФСБУ 6/2020 аналогичен ранее действовавшему ПБУ 6/01 [5]. Дооценку в общем случае нужно включить в добавочный капитал. Если в предыдущем периоде уценку учитывали в составе прочих расходов, то ее нужно признать в пределах этой суммы дооценку прочим доходом. Уценку в общем случае нужно признать прочим расходом. Но если в прошлые периоды дооценили объекты, то сумма уценки уменьшает такую дооценку, поэтому списывается ее за счет добавочного капитала.

Накопленную дооценку можно списывать на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) двумя способами:

- единовременно при списании объекта;
- по мере начисления амортизации по объекту.

Что касается амортизации, то в соответствии с ФСБУ 6/2020 ее можно начислять с даты признания, а прекращать с даты его списания в бухучете. По решению организации можно начислять амортизацию по старым правилам, то есть с 1-го числа следующего месяца. По новым правилам амортизация не приостанавливается при консервации основных средств. В новом ФСБУ сократилось и количество способов на-

числения амортизации, теперь начисление амортизации можно осуществлять тремя способами: линейным, способом уменьшаемого остатка, пропорционально количеству продукции или объему работ. Независимо от способа амортизацию нужно рассчитать так, чтобы к концу срока полезного использования остаточная стоимость основного средства сравнялась с его ликвидационной стоимостью. Ликвидационная стоимость – это сумма, которую можно получить за объект в конце срока полезного использования, за вычетом затрат на выбытие. Ликвидационная стоимость объекта основных средств может быть равно нулю, если: не ожидаются поступления от выбытия объекта основных средств (в том числе от продажи материальных ценностей, остающихся от его выбытия) в конце срока полезного использования; ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не является существенной; ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не может быть определена.

Как только балансовая стоимость становится равна или меньше ликвидационной прекращают начислять амортизацию. После окончания срока полезного использования объект продолжает числиться на счете 01 организации до его фактической ликвидации или продажи. Разница между первоначальной стоимостью на счете 01 и начисленной амортизацией на счете 02 составит ликвидационную стоимость.

Одним из элементов амортизации является срок полезного использования основных средств, который устанавливается исходя из ожидаемых:

- периода эксплуатации с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации или намерений руководства;

- физического износа с учетом режима эксплуатации (количества смен), системы проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;

- морального устаревания, в частности, в результате изменения производственного процесса или рыночного спроса на готовую продукцию или услуги;

- планов по замене основных средств, модернизации, реконструкции, техническому перевооружению.

Еще одной новацией в учете основных средств является их проверка на обесценение. Признаки обесценения перечислены в пунктах 12,13, 14 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Об обесценении объекта основных средств свидетельствуют, в частности:

- признаки, что стоимость актива снизилась в течение периода значительно больше, чем ожидалось, в связи с течением времени или при обычном использовании;

- возможны неблагоприятные последствия из-за значительных изменений, в том числе в ближайшем будущем, технических, экономических, рыночных, правовых условий деятельности или на рынке, для которого предназначен актив;

- балансовая стоимость чистых активов организации превышает ее рыночную капитализацию;

- существуют признаки устаревания или физической порчи актива;

- произошли или ожидаются в ближайшем будущем значительные изменения в отношении интенсивности и способа использования актива, в том числе простой, планы по прекращению или реструктуризации деятельности, к которой относится актив, планы по выбытию актива до ранее запланированной даты и т. п.;

- показатели внутренней отчетности указывают на то, что экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось;

- суммарные данные текущего периода и бюджета на будущие периоды в отношении актива демонстрируют операционные убытки или чистые оттоки денежных средств.

Актив обесценивается, если его балансовая стоимость превосходит возмещаемую сумму, которой является наибольшая из двух величин:

- справедливая стоимость основного средства за вычетом затрат на выбытие, к примеру затрат на возможную продажу;

- ценность его использования.

Если организация определила хотя бы одну из этих величин, и она больше балансовой стоимости, то обесценения

нет. Если же балансовая стоимость основного средства выше возмещаемой стоимости, то убыток от обесценения определяется как разность между балансовой стоимостью и возмещаемой суммой. Суммы обесценения могут отражаться на отдельном субсчете «Обесценение основных средств», открытым к счету 02 «Амортизация основных средств».

По новым правилам организация должна систематически оценивать состояние основных средств. Также нужно пересматривать элементы амортизации: срок полезного использования, ликвидационную стоимость, способ начисления амортизации, проверять объекты на обесценение. По группам основных средств, учитываемых по переоцененной стоимости, нужно проверять еще соответствие объектов их справедливой стоимости. Эти мероприятия организация обязана проводить как минимум один раз в год – в конце отчетного периода.

Нужно отметить, что выделяют 3 варианта перехода на новые стандарты: перспективный, ретроспективный и упрощенный ретроспективный. Перспективным переходом, могут воспользоваться организации, которые вправе вести бухучет упрощенно и составлять упрощенную бухгалтерскую отчетность (малые предприятия). В этом случае они применяют новый стандарт только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после перехода, без изменения сформированных ранее данных бухучета. При выборе упрощенной ретроспективы организация не пересчитывает данные за все прошлые годы, а корректирует балансовую стоимость основных средств. Для этого в межотчетный период корректируют остатки по счету 02 «Амортизация основных средств», счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и др. Разницу между конечными данными в отчетности за предыдущий год и входными данными за текущий год нужно раскрыть в отчетности за текущий год. При ретроспективном переходе корректировочными записями исправляют учетные операции так, как будто стандарт уже применялся с момента возникновения фактов хозяйственной жизни, которые он затрагивает. То есть с момента учета

основных средств и начала капитальных вложений. Это значит, что нужно пересчитывать и показатели бухгалтерского баланса, и показатели отчета о финансовых результатах за прошлые годы. Изменения балансовой стоимости основных средств в связи с началом применения ФБСУ 6/2020 списывают на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», если они не затрагивают другие статьи бухгалтерского баланса (п. 50 ФБСУ 6/2020). При этом перерасчет амортизации нужно сделать за все годы ее начисления. Выбранный вариант перехода и новые правила учета основных средств необходимо отразить в учетной политике организации.

Выводы

С учетом выше изложенного нами сделаны следующие выводы:

– для перехода на ФБСУ 6/2020 необходимо провести инвентаризацию основных средств, установить лимит стоимости основных средств, оценить возможность группового учета, пересмотреть срок полезного использования основных средств, принятых к учету до перехода на ФБСУ 6/2020, определить правила последующего учета и вариант перехода на ФБСУ (перспективный, ретроспективный или упрощенный ретроспективный).

– в учете основных средств произошли значительные изменения, которые повлияют не только на сам учет, но и на требования, предъявляемые к профессии бухгалтер. «Тенденция развития стандартов бухгалтерского учета в России означает для значительного количества бухгалтеров наличие особого доказательства квалификационного уровня – способность генерации профессионального суждения. В МСФО уже существует ряд ситуаций, когда профессиональное суждение позволяет дать обоснованную оценку экономической сущности отражаемых в отчетности фактов хозяйственной деятельности. Это может касаться выбора ставки дисконтирования для расчёта справедливой стоимости, определения срока полезного использования, метода амортизации и других показателей» [8].

– применение новых стандартов может оказать существенное влияние

на размер уплачиваемого налога на имущество организаций. К элементам бухгалтерского учета непосредственно влияющих на порядок расчета данного налога в отношении основных средств, облагаемых по среднегодовой стоимости можно отнести: ликвидационную стоимость, лимит стоимости основных средств, переоцененную стоимость, обесценение.

В заключение отметим, что учет основных средств усложняется, появляются новые риски споров с налоговыми органами, связанные с порядком учета основных средств. Основной проблемой, порождаемой стандартами, является применение оценочных суждений, которые в любом случае могут быть подвергнуты критике со стороны проверяющих.

Библиографический список

1. Приказ Минфина России от 15 ноября 2019 г. N 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/73798403/> (дата обращения: 19.03.2022).
2. Приказ Минфина России от 16 октября 2018 г. N 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/72138328/> (дата обращения: 19.03.2022).
3. Приказ Минфина России от 17 сентября 2020 г. N 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/74765146/> (дата обращения: 19.03.2022).
4. Приказ Минфина России от 16 апреля 2021 г. N 62н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете». [Электронный ресурс]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400769659/> (дата обращения: 19.03.2022).
5. Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (Зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 N 2689). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/ (дата обращения: 19.03.2022).
6. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2021 год» (приложение к письму Минфина России от 18.01.2022 N 07-04-09/2185). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_407100/ (дата обращения: 19.03.2022).
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 11.07.2016). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193740/ (дата обращения: 19.03.2022).
8. Моисеенко С.Л., Малышева Н.П. Формирование федеральных стандартов бухгалтерского учета РФ // Экономика и предпринимательство. 2018. № 12 (101). С. 578-583.