

УДК 336.225.611.2
DOI 10.17513/fr.43540

ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ЕГО РАЗВИТИЕ В РАМКАХ ВВЕДЕНИЯ ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 6/2020

Крюкова А.Д., Семенова Н.А.

*Белгородский государственный национальный исследовательский университет, Белгород,
e-mail: kryukova_a@bsu.edu.ru*

За последние несколько лет российская система бухгалтерского учета претерпела ряд изменений, связанных с постепенным переходом отечественных предприятий на международные стандарты. В данной статье рассматриваются нововведения в области учета основных средств организации. В частности, изучению подлежали основные положения ФСБУ 6/2020 и его предыдущей версии – ПБУ 6/01. В ходе анализа были определены ключевые цели учета основных средств, основные отличия ПБУ 6/01 от нового стандарта (ФСБУ 6/2020) по следующим критериям: правила отнесения активов к основным средствам, метод и порядок начисления амортизации, а также вопросы, касающиеся первоначальной стоимости, переоценки и обесценения основных средств. Новые правила подлежали рассмотрению с точки зрения налогового учета и его оптимизации. В ходе исследования были выявлены проблемные вопросы, касающиеся перехода крупных и мелких предприятий на новый стандарт бухгалтерского учета, и определены пути их решения. Проведенный сравнительный анализ имеет практическую и теоретическую значимость для целей совершенствования процесса учета основных средств предприятиями и увеличения их нормативной базы в данном направлении регулирования активов.

Ключевые слова: учет основных средств, бухгалтерский учет, федеральный стандарт бухгалтерского учета, положение по бухгалтерскому учету, амортизация основных средств

FEATURES OF THE ACCOUNTING OF FIXED ASSETS AND ITS DEVELOPMENT WITHIN THE FRAMEWORK OF THE INTRODUCTION OF THE FEDERAL ACCOUNTING STANDARD 6/2020

Kryukova A.D., Semenova N.A.

Belgorod State National Research University, Belgorod, e-mail: kryukova_a@bsu.edu.ru

Over the past few years, the Russian accounting system has undergone a number of changes related to the gradual transition of domestic enterprises to international standards. This article discusses innovations in the field of accounting of fixed assets of the organization. In particular, the main provisions of FSB 6/2020 and its previous version – PBU 6/01 were subject to study. During the analysis, the key objectives of accounting for fixed assets, the main differences between PBU 6/01 and the new standard (FSB 6/2020) were identified according to the following criteria: the rules for assigning assets to fixed assets, the method and procedure for calculating depreciation, as well as issues related to the initial cost, revaluation and impairment of fixed assets. The new rules were subject to consideration from the point of view of tax accounting and its optimization. In the course of the study, problems were identified issues related to the transition of large and small enterprises to a new accounting standard, and ways to solve them were identified. The comparative analysis carried out has practical and theoretical significance for the purposes of improving the process of accounting for fixed assets by enterprises and increasing their regulatory framework in this area of asset regulation.

Keywords: accounting of fixed assets, accounting, federal accounting standard, accounting regulations, depreciation of fixed assets

Эффективная деятельность организации во многом определяется порядком и правильностью учета основных средств. Основные средства как часть производственного процесса переносят свою стоимость на создаваемую продукцию постепенно, в течение всего срока полезного использования. В условиях увеличения инвестиций в основной капитал создается необходимость в совершенствовании порядка учета основных средств, предоставления точной информации о дате принятия их к учету или списания, качества информации, публикуемой для внутренних и внешних пользователей [1]. В современной российской практике Министерство финансов ак-

тивно реализует программы развития бухгалтерского учета, в том числе посредством принятия международных стандартов и их внедрения в федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ). Значительные изменения произошли в системе учета основных средств, связанных с введением нового ФСБУ 6/2020. Новый федеральный стандарт отражает следующие Международные стандарты финансовой отчетности: IAS 36 «Обесценение активов» и IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости».

Цель исследования заключается в выявлении ключевых отличий нового стандарта бухгалтерского учета (ФСБУ 6/2020) от прекратившего свое действие ПБУ 6/01,

которые определяют тенденции в развитии бухгалтерского учета данного вида материального актива предприятия.

Материал и методы исследования

Материалами данного исследования послужили нормативно-правовые документы в области бухгалтерского учета основных средств, а также работы ученых, занимающихся рассмотрением данного вопроса. Проблема учета основных средств исследована в работах таких авторов, как Т.Ю. и Э.С. Дружиловские, А.Р. Закирова, Г.С. Клычова, Б.Г. Зиганшин, В.И. Хоружий, Н.Н. Нигматуллина, О.В. Елисеева и др.

В качестве методологии исследования использовался критический анализ статей нового стандарта бухгалтерского учета в сравнении с положениями устаревшего регламента. В целях выявления отличительных признаков, систематизации их в таблице и составления по ним выводов использовались такие методы, как синтез, анализ, группировка, сравнение.

Результаты исследования и их обсуждение

Учет основных средств имеет несколько ключевых целей, которые являются важными для организаций и их внутренних и внешних заинтересованных лиц. К целям учета основных средств можно отнести:

1. Правильное отражение стоимости объектов основных средств на балансе организации, что позволяет оценить имеющиеся у организации активы, их стоимость и влияние на ее финансовое положение.

2. Основные средства подвергаются амортизации, что означает учет износа активов с течением времени. Это дает информацию о фактической стоимости активов на балансе и их влиянии на прибыль и убыток предприятия.

3. Учет основных средств позволяет организации более эффективно управлять своими активами. Он помогает определить, когда активы требуют замены, ремонта или модернизации, чтобы они продолжали эффективно выполнять свою функцию.

4. Учет основных средств предоставляет информацию внутренним и внешним заинтересованным лицам, включая инвесторов, кредиторов, налоговые органы и управленческую команду. Эта информация помогает им принимать решения о финансовом положении организации.

5. Учет основных средств влияет на структуру капитала организации. Зная стоимость и состояние активов, управляющие могут определить, какую долю собственных и заемных средств использовать для финансирования бизнеса.

6. Учет основных средств играет важную роль в процессе бюджетирования и планирования. Знание стоимости и состояния активов помогает определить бюджеты на ремонт, замену или приобретение новых активов.

7. Учет основных средств может иметь важное значение для налогового планирования. Налоговые обязательства могут зависеть от стоимости и амортизации активов.

8. Правильный учет основных средств помогает предотвратить мошенничество и несанкционированные операции с активами.

9. Учет основных средств помогает организации предотвращать потери активов и принимать обоснованные решения о замене, продаже или обслуживании активов.

За последние несколько лет в России были введены новые стандарты бухгалтерского учета основных средств, большинство из которых направлено на замену или дополнение устаревших ПБУ. В 2021 г. Минфин РФ издает Приказ от 17.09.2021 г. № 204н, согласно которому вводится в действие новый федеральный стандарт бухгалтерского учета – ФСБУ 6/2020. Применять новый стандарт обязаны все организации, кроме бюджетных, начиная с 2022 г., до этого момента применение предприятиями ФСБУ 6/2020 носило добровольный характер [2, с. 34]. Для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему бухгалтерского учета и отчетности (субъекты малого и среднего предпринимательства, небанковские кредитные организации, резиденты Фонда «Сколково»), предусмотрены послабления в виде «усеченного» использования ФСБУ [3].

Федеральный стандарт призван дополнить ПБУ 6/01 «Учет основных средств», которое прекратило действовать с 2022 г. Основные отличия в двух формах бухгалтерского стандарта наблюдаются в порядке учета ОС, определении первоначальной стоимости и амортизации ОС, осуществлении переоценки и вложений в ОС, а также в контроле обесценения вложений (инвестиций) в ОС (табл. 1).

К ключевому отличию ФСБУ 6/2020 от ПБУ 6/01 можно отнести условия отнесения актива предприятия к категории основного средства.

В рамках ПБУ 6/01 к основному средству относится актив, который одновременно удовлетворяет следующим критериям:

1) объект используется с целью производства продукции, а также для выполнения работ, оказания услуг, управленческих нужд либо для предоставления организацией данного актива во временное пользование или владение и получения платы за такое предоставление;

Таблица 1

Основные отличия ФСБУ 6/2020 и ПБУ 6/01 в рамках учета основных средств

Параметр сравнения	ФСБУ 6/2020	ПБУ 6/01
Учет ОС	1. Нет установленного лимита суммы отнесения к ОС	1. Лимит суммы отнесения актива к ОС установлен в размере 40 000 руб.
	2. Лимит определяет сама организация. ОС с небольшой суммой учитываются в составе текущих расходов	2. ОС с небольшой суммой учитываются в составе запасов
	3. Не установлен учет капиталовложений в арендованные ОС	3. Учет капиталовложений в арендованные ОС предусмотрен в стоимости ОС

Примечание: составлено автором.

2) объект должен быть предназначен для использования в течение длительного периода времени, превышающего 12 месяцев;

3) дальнейшая перепродажа данного актива не предусмотрена;

4) способность объекта приносить в будущем доходы [4].

Согласно новому стандарту, к основным средствам относятся активы, которые удовлетворяют вышеперечисленным условиям, за исключением предназначения данного объекта к продаже. Было введено новое условие, согласно которому «к основным средствам относится имущество, предназначенное для охраны окружающей среды» (п. 4 б ФСБУ 6/2020), а также «имеющее материально-вещественную форму» (п. 4 а ФСБУ 6/2020) [5].

Особое внимание следует уделить размеру устанавливаемого лимита стоимости имущества, по которому последнее может быть отнесено к категории основных средств. В прошлых стандартах организация могла установить предельную величину стоимости основного средства в размере, не превышающем 40 000 руб. (п. 5 ПБУ 6/01) [4]. Новый стандарт не устанавливает лимит на определение предельной величины имущества, относимого к основному средству (п. 5 ФСБУ 6/2020). Организация имеет право самостоятельно определить указанный лимит, прописав это в своей учетной политике. Основные средства, которые оцениваются ниже установленного лимита, разрешается списывать в расходы организации [5].

Рекомендуемое значение лимита предельной стоимости основных средств определяется равным лимиту, установленному в рамках налогового учета (100 тыс. руб., п. 1 ст. 257 НК РФ), что позволит консолидировать два вида отчетности и снизить разницу между ними. Следует отметить, что такое решение не поможет организации снизить выплачиваемый налог на имуще-

ство, который устанавливается на объекты недвижимого имущества.

Помимо учета основных средств, изменения коснулись и учета амортизации (табл. 2).

В новом стандарте определяется период амортизации, начиная с даты признания объекта к учету, и прекращается с даты списания последнего (п. 33 ФСБУ 6/2020), что дополняет старые правила установления начала (конца) периода амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету (выбытия объекта). Выбор старого или нового правила организация должна указать в учетной политике. В целях удобства налогообложения следует придерживаться правил ПБУ 6/01, которые совпадают с положениями НК РФ [6].

До введения нового стандарта сумма амортизации определялась, как первоначальная стоимость основного средства, деленная на срок эксплуатации. Новый федеральный стандарт устанавливает первостепенное определение балансовой (остаточной) стоимости амортизации, как разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации. Из найденной балансовой стоимости вычитается ликвидационная стоимость объекта, после чего полученный результат делится на оставшийся срок эксплуатации [7].

Новым стандартом вводится такой критерий, как ликвидационная стоимость. Данный показатель определяет величину стоимости, полученной организацией в результате выбытия данного объекта после вычета всех возможных затрат на выбытие, с последующим отнесением стоимости материальных ценностей, остающихся у организации после списания объекта с бухгалтерского учета. При этом объект основных средств обладает качествами, характерными для конца срока полезного использования [8].

Таблица 2

Основные отличия ФСБУ 6/2020 и ПБУ 6/01
в рамках учета амортизации основных средств

Параметр сравнения	ФСБУ 6/2020	ПБУ 6/01
Амортизация ОС	1. Возможно пересматривать каждый год способ начисления амортизации, определения ликвидационной стоимости и срока полезного использования амортизируемого имущества	1. Пересмотр срока полезного использования после модернизации ОС
	2. Началом (концом) периода амортизации признается дата принятия (выбытия) ОС или 1-е число месяца, следующего за датой принятия в эксплуатацию (выбытия)	2. Началом (концом) периода амортизации признается 1-е число месяца, следующего за датой принятия в эксплуатацию (выбытия) ОС
	3. Применяется линейный метод начисления амортизации, уменьшаемого остатка, а также пропорционально объему продукции	3. Кроме перечисленных в ФСБУ, также используется способ начисления по сумме чисел лет срока полезного использования
	4. База начисления амортизации устанавливается как разница между ПС и стоимостью ликвидации	4. База начисления амортизации устанавливается в размере ПС
	5. Порядок начисления ежегодной амортизации не установлен	5. Порядок начисления ежегодной амортизации устанавливается в размере 1/12 от годовой суммы
	6. Начисление амортизации приостанавливается, когда балансовая стоимость ОС приравнивается к ликвидационной или становится меньше ее	6. Консервация амортизации больше 3 месяцев, восстановление более года
	7. Необходимо начислять амортизацию небанковской кредитной организацией на общих основаниях	7. Отсутствует необходимость начисления амортизации небанковской кредитной организацией

Примечание: составлено автором.

Таблица 3

Отличия ФСБУ 6/2020 и ПБУ 6/01 в рамках соответствующего параметра сравнения

Параметр сравнения	ФСБУ 6/2020	ПБУ 6/01
Первоначальная стоимость ОС	1. Включение оценочного обязательства в первоначальную стоимость ОС с учетом дисконта	1. Включение оценочного обязательства не предусмотрено
Переоценка ОС	2. По операциям «неденежные расчеты» и «безвозмездное получение» учет оценочного обязательства производится по справедливой стоимости	2. По операциям «неденежные расчеты» и «безвозмездное получение» учет оценочного обязательства производится по рыночной стоимости
	3. Переоценка проводится регулярно без ограничений, как разница между первоначальной стоимостью и накопленной амортизацией, а также с пересчетом до справедливой стоимости	3. Переоценка проводится не чаще одного раза в год и рассчитывается как первоначальная стоимость за вычетом начисленной амортизации
Вложения (инвестиции) в ОС	4. Выделяется отдельная группа – инвестиционная недвижимость, из которой можно перевести в основную группу с использованием счета 01	4. Выделяется отдельная группа – доходные вложения в материальные ценности. Перевод на счет 01 возможен, а обратно – нет
	5. Амортизация на инвестиционную недвижимость с переоценкой не начисляется	5. Начисление амортизации производится на общих основаниях с применением установленного порядка
Обесценение вложений и ОС	6. Осуществляется проверка инвестиций и ОС на обесценение (согласно МСФО 36 «Обесцененные активы»)	6. Не предусмотрена проверка инвестиций и ОС на обесценение

Примечание: составлено автором.

Кроме указанных основных отличительных признаков двух стандартов, выделяют также следующие (табл. 3).

В ФСБУ 6/2020 вводится новое понятие «долгосрочный актив для продажи», которое официально закрепляет правило, действующее в ПБУ 6/01, но не прописанное в нем. Согласно данному правилу перед продажей объекта предприятие должно перевести актив в состав долгосрочных активов [2].

Таким образом, новые правила и методы учета основных средств определены введенным недавно ФСБУ 6/2020, порядок перехода на который для разных видов предприятий отличается. Так, малые предприятия, которые обладают правом ведения упрощенной бухгалтерской отчетности, освобождаются от необходимости проводить пересчет амортизации по основным средствам, которые были куплены до введения в действие ФСБУ 6/2020. Ликвидационную стоимость такие предприятия могут устанавливать лишь на те основные средства, которые были куплены после начала действия закона. Малые предприятия вправе увеличить лимит предельной стоимости ОС, тогда все ОС, оцениваемые меньше выбранного лимита, будут списаны.

Крупные предприятия, предоставляющие полную бухгалтерскую отчетность, при переходе на новый стандарт обязаны пересмотреть основные элементы амортизации: способ и период начисления, метод начисления. Пересмотру будут подвержены также: ликвидационная стоимость ОС, срок использования ОС, сумма начисленной амортизации за период использования ОС в соответствии с новыми стандартами [7].

Заключение

Таким образом, можем сделать вывод, что цель учета основных средств – обеспечить точное и надежное отражение активов, их стоимости и состояния, чтобы помочь организации эффективно управлять своими ресурсами и соответствовать законода-

тельным и финансовым требованиям. Перспективы развития учета основных средств определяются принимаемыми Министерством финансов РФ стандартами. Основное отличие ПБУ от ФСБУ – это включение в последний Международных стандартов, которые позволяют достичь высокого уровня экономической эффективности, определять инвесторами инвестиционные возможности и степень рискованности инвестиционных вложений. В конечном итоге изменения в правилах учета основных средств способствует улучшению процесса распределения капитала и привлечения дополнительных инвестиций.

Список литературы

1. Закирова А.Р., Клычова Г.С., Зиганшин Б.Г., Хоружий В.И., Нигматуллина Н.Н. Развитие методического инструментария внутреннего контроля для повышения эффективности использования основных средств // Вестник Казанского ГАУ. 2021. № 4(64). С. 88-95.
2. 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. 34-38.
3. Переход на новые ФСБУ в 2023 году [Электронный ресурс]. URL: <https://www.moedelo.org/club/upravljencheskiy-uchet/novye-fsbu-2023> (дата обращения 04.12.2023).
4. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. N 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 04.10.2023).
5. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. ФСБУ 6/2020: решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты // Учет. Анализ. Аудит. 2021. № 1. С.48-61.
6. Учет основных средств в 2023 году: ФСБУ 6/2020 становится рутинным [Электронный ресурс]. URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/561786/> (дата обращения 08.10.2023).
7. Изменения в учете ОС, обязательные с 2022 года [Электронный ресурс]. URL: <https://infostart.ru/1c/articles/1551144/#Переход%20на%20ФСБУ>. (дата обращения 30.10.2023).
8. 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://www.consultant.ru/> (дата обращения: 14.11.2023).