

Теоретический аспект признания в бухгалтерском учете коммерческих организаций основных средств и их оценки

Theoretical Aspect of the Confession in Accounting Commercial Organizations Main Means and Their Estimations

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-4-25-30

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, Faculty of the Taxes, Audit and Business-Analysis, Financial University at Government of the Russian Federation

e-mail: polenov_d@mail.ru

Аннотация. В статье проанализированы новации по признанию в бухгалтерском учете основных средств коммерческих организаций и их оценки в свете ФСБУ 6/2020 «Основные средства», выполнена попытка обосновать порядок записей на счетах бухгалтерского учета операций по их обесценению.

Ключевые слова: признание, признаки, новации, оценка, виды, содержание, обесценение, счета, записи.

Abstract. Innovations are analyzed in article on confession in accounting the main means commercial organization and their estimations in light FSBU 6/2020 «Main means», is executed attempt to motivate the order of the record on count of the accounting operation upon their depreciating.

Keywords: confession, signs, innovations, estimation, types, contents, depreciating, count, record.

Основные средства как важнейший компонент производственного процесса коммерческой организации должны быть отражены в системе бухгалтерского учета и представлены в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [2]. Стандарт создан и введен в связи с реализацией Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019–2021 гг. согласно приказу Минфина России от 5 июня 2019 г. №83н. Наряду с федеральным стандартом по учету основных средств Минфином России представлены краткие разъяснения о новшествах в этой области. Они содержатся в Информационном сообщении от 3 ноября 2020 г. №ИС-учет–29.

ФСБУ 6/2020 «Основные средства» вступил в действие, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 отчетный год. Следовательно, в этом году стали применяться обновленные нормы бухгалтерского учета соответствующих внеоборотных амортизируемых активов, а при составлении бухгал-

терской (финансовой) отчетности за 2022 г. они уже были использованы.

В новом федеральном стандарте отменено действие ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, а также Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, действовавших согласно приказу Минфина России 13.10.2003 № 91н. Методические указания сыграли важную роль в организации и построении системы учета основных средств, значительно облегчив понимание обновленных правил и методик бухгалтерского учета. Как показала практика — рассчитывать на новые методические рекомендации по учету основных средств, разъясняющие принятые новые правила, коих значительное число, в современных экономических условиях вряд ли стоит. Между тем для специалистов они являются жизненно необходимыми из-за неурегулированности и дискуссионности многих вопросов, прямо или косвенно касающихся бухгалтерского учета основных средств. В связи с этим от-

дельные специалисты надеялись на их разработку и еще в 2020 г. утверждали: взамен отмененным рекомендациям «...уже готовится новый документ» [9, с. 77]. Другие исследователи предложили разработать либо «Рекомендации в области бухгалтерского учета основных средств», либо специальные нормативные правовые акты, содержащие правила бухгалтерского учета основных средств по новым и сложным вопросам, — рекомендации по определению ликвидационной стоимости, амортизации основных средств, расчета стоимости активов, приобретенных на условиях отсрочки (рассрочки) платежа [7, с. 58], а также документы, содержащие разъяснения по общим вопросам бухгалтерского учета, включая учет основных средств, например, рекомендации по определению справедливой стоимости активов и их обесценению.

В основу принятого ФСБУ 6/2020 «Основные средства» положены правила МСФО (IAS) 16 «Основные средства», применяемого для составления финансовой отчетности по международным стандартам согласно приказу Минфина России от 28.12.2015 № 217н. Для коммерческих организаций, которые по законодательству применяют упрощенные способы бухгалтерского учета и составляют упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, ФСБУ 6/2020 «Основные средства» установлены правила, по которым отдельные положения стандарта ими могут не применяться. К ним относятся:

1) порядок корректировки первоначальной и переоцененной стоимости объектов основных средств после их признания;

2) методика отражения в учете их обесценения для расчета балансовой стоимости объектов;

3) положения по раскрытию информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности об обесценении основных средств;

4) правила восстановления стоимости их обесценения и некоторые другие.

Признаками, одновременное наличие которых позволяет идентифицировать такой актив, как объект основных средств коммерческих организаций, по ФСБУ 6/2020 «Основные средства», являются [2]:

1) наличие у актива материально-вещественной формы;

2) использование для обычной деятельности при производстве, продаже продукции, работ, услуг, для охраны окружающей среды, управленческих целей, предоставление во временное пользование;

3) применение в течение более 12 месяцев или обычного операционного цикла, составляющего более 12 месяцев;

4) способность актива приносить экономические выгоды (доходы) в будущем.

Сравнение признаков идентификации основных средств в новом ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и условий их признания в ранее действовавшем ПБУ 6/01 «Учет основных средств» показало, что они различаются. Причем в новом федеральном стандарте такие признаки уточнены. Так, в его содержание внесен такой признак, обязательный для этого имущества, как материально-вещественная форма, что позволяет более точно охарактеризовать объект основных средств в сравнении, например, с нематериальными активами. В новый стандарт не включен признак идентификации основных средств, содержащийся в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», — отсутствие намерений последующей их перепродажи [4, с. 93]. Не включение в новый стандарт этого признака обусловлено, на наш взгляд, тем, что в процессе эксплуатации объекта основных средств может быть принято решение о его продаже, что соответствует обычной хозяйственной практике и, следовательно, не должно быть препятствием в его признании. С другой стороны, отсутствие намерений последующей перепродажи идентифицируемых активов свидетельствует, что даже если при поступлении основных средств в коммерческую организацию изначально планируется их перепродажа, такие объекты следует учитывать в составе основных средств. Однако при возникновении хозяйственных операций по их перепродаже необходимо руководствоваться нормами ПБУ 16/02 «Информация о прекращаемой деятельности», утвержденного приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н. В пункте 6 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» указано, что правила стандарта не распространяются на долгосрочные активы к продаже.

В связи с рассмотренными изменениями признаков, присущих объектам основных

средств, пунктом 11 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» введено понятие инвестиционной недвижимости вместо ранее использовавшегося термина «доходные вложения в материальные ценности». К доходным вложениям в материальные ценности, информация о которых представлялась в разделе 1. «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса, до введения в действие нового стандарта относились, в том числе основные средства, приобретенные для предоставления за плату во временное владение (пользование) с целью получения дохода. Предложенное в ФСБУ 6/2020 «Основные средства» понятие основных средств как инвестиционной недвижимости, предназначенной «... для предоставления за плату во временное пользование и (или) получения дохода от прироста ее стоимости...» [2], повлекло за собой изменения в составе доходных вложений в материальные ценности. С введением федерального стандарта по учету основных средств доходные вложения в материальные ценности теперь не включают объекты основных средств. В составе объектов основных средств и при ведении их аналитического учета организуется обособленное формирование бухгалтерской информации о балансовой стоимости инвестиционной недвижимости, а в бухгалтерской (финансовой) отчетности — о ее остатках на начало и конец отчетного периода.

Особенностями ФСБУ 6/2020 «Основные средства» является новая совокупность понятий, которые теперь используются в системе бухгалтерского учета оценки объектов основных средств, а также уточнение отдельных категорий, в частности, их первоначальной стоимости. По правилам, действующим до 1 января 2022 г., пунктом 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» первоначальной стоимостью объектов основных средств, приобретенных за плату, считалась «... сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов...» [4, с. 94]. Первоначальная стоимость объектов основных средств, внесенных в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации, полученных по договору дарения (безвозмездно) и другим направлениям, определялась применительно

к правилам пункта 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств». В качестве первоначальной стоимости использовалась денежная оценка, согласованная с учредителями (участниками) организации (пункт 9 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»), текущая рыночная стоимость (пункт 10 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»), стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией (пункт 11 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). При этом стоимость переданного или подлежащего передаче имущества должна была быть рассчитана, «... исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей» [4, с. 96]. Таким образом, в действовавшем до 2022 г. ПБУ 6/01 «Учет основных средств» при их постановке на учет в качестве первоначальной стоимости рассматривались разные виды оценки объектов основных средств.

В пункте 12 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» дано единое понятие первоначальной стоимости основных средств, независимо от направлений их поступления в коммерческую организацию. Таковой «... считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете» [2]. Расчет такой совокупной стоимости капитальных вложений представляет собой непростую задачу, решение которой перенесено на этап формирования фактических затрат в результате капитальных вложений.

Определение первоначальной стоимости объектов основных средств на этапе капитальных вложений регламентируется ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденным приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. Капитальные вложения в соответствии с пунктом 9 стандарта признаются «... в сумме фактических затрат организации на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств» [1]. Первоначальная стоимость в процессе использования объекта основных средств может увеличиваться «... на сумму капитальных вложений, связанных с улучшением и (или) восстановлением этого объекта, в момент завершения таких капитальных вложений» (пункт 24 ФСБУ 6/2020 «Основные средства») [2]. Отмеченное правило не является новым, оно применялось

в российской практике и раньше. В частности, в пункте 14 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» отмечалось: «Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации...» [4, с. 96]. После принятия ФСБУ 6/2020 «Основные средства» как отдельные инвентарные объекты основных средств теперь учитываются существенные затраты на проведение их ремонта, технического осмотра и технического обслуживания с периодичностью более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, который превышает 12 месяцев. Подобного рода затраты ранее идентифицировались как текущие расходы с включением их в фактическую себестоимость продукции, работ, услуг.

Особенностью расчета фактических затрат на проведение капитальных вложений является следующее (пункты 12–15 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»):

- в состав капитальных вложений, осуществленных на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период более 12 месяцев или более короткий срок, определенный коммерческой организацией, не включается сумма, подлежащая уплате, в связи с отсрочкой (рассрочкой) платежа;

- капитальные вложения оцениваются по справедливой стоимости передаваемых видов имущества, имущественных прав по договорам, полностью или частично реализуемых в условиях исполнения обязательств неденежными средствами, а также при безвозмездном получении имущества для осуществления капитальных вложений.

Расчет справедливой стоимости полученных имущества, имущественных прав, работ, услуг исчисляется по правилам, содержащимся в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» и введенным в действие согласно приказу Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

Наряду с первоначальной стоимостью, в ФСБУ 6/2020 «Основные средства» определено понятие балансовой стоимости основных средств, которое ранее активно использовалось в бухгалтерской практике и учебной литературе, но не было закреплено в нормативных правовых документах. Под балансовой стоимостью традиционно понималась вели-

чина, рассчитанная как разница между первоначальной стоимостью объекта основных средств и суммой накопленной амортизации за все время его эксплуатации. В пункте 25 нового стандарта установлено: балансовой стоимостью является стоимость, используемая для формирования информации в бухгалтерском балансе. Таковой считается первоначальная стоимость объекта основных средств, уменьшенная на сумму накопленной амортизации и обесценения. Отсюда следует: при определении стоимости объектов основных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности нужно будет рассчитать не их остаточную стоимость, как это было ранее.

Помимо накопленной амортизации следует также учитывать стоимость обесценения объектов основных средств. Хотя некоторые авторы уверены, что несмотря на изменения, внесенные ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: «Принцип определения балансовой стоимости основных средств практически аналогичен методике расчета остаточной стоимости основных средств» [8, с. 37]. Подобным образом трактуют остаточную стоимость и другие исследователи. Так, С.А. Верещагин, рассматривая вопросы отражения в системе бухгалтерских счетов фактов хозяйственной жизни по списанию объекта основных средств при условии частичной амортизации их стоимости, отмечает: «Если объект на момент его списания был не полностью самортизирован, то возникает дебетовое сальдо по субсчету «Выбытие основных средств» к счету 01 в размере его балансовой (ранее называвшейся — остаточной) стоимости» [6, с. 44]. Между тем в Информационном сообщении Минфина России от 3 ноября 2020 г. № ИС-учет–29, касающемся новшеств в бухгалтерском законодательстве, отмечено: «Введены обязательная проверка основных средств на обесценение и учет изменения их балансовой стоимости вследствие обесценения» [10]. Отсюда следует, что в системе счетов бухгалтерского учета следует отражать факты хозяйственной жизни по обесценению объектов основных средств и списанию сумм обесценения при выбытии активов. Обязательная проверка основных средств на обесценение и организация его бухгалтерского учета должны проводиться по правилам МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», вве-



денным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

При раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом ответственности следует представлять данные о балансовой стоимости видов объектов основных средств — амортизируемых и не амортизируемых; пригодных для использования, но не используемых основных средств, когда это не связано с сезонными особенностями работы; предоставленных за плату во временное пользование; основных средств, по которым имеются ограничения имущественных прав, включая находящиеся в залоге (пункт 45 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»). Обязательным является также раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности сведений о суммах обесценения основных средств и восстановления обесценения, отражаемых в составе расходов или доходов периода, сумме обесценения этих активов, отнесенной в отчетном периоде на уменьшение накопленного результата переоценки объектов основных средств.

Следовательно, для выполнения требований по представлению данных об обесценении основных средств в учете и отчетности работники бухгалтерской службы должны проделать кропотливую и трудоемкую работу, осложненную не только отсутствием профессиональных разъяснений и рекомендаций, но и практического опыта формирования величины обесценения основных средств. Эти расчеты сопровождаются высоким субъективизмом оценки обесценения, его неопределенностью, высокими рисками получения недостоверной, приблизительной информации, которые зачастую могут привести к некачественным и неполным сведениям, на которые опираются менеджеры при принятии управленческих решений. Расчеты сумм обесценения основных средств требуют, как совершенно справедливо указывают исследователи [5, с. 16], привлечения экспертов разных областей знаний. Кроме того, в процессе разработки учетной политики и практического ведения бухгалтерского учета мы должны руководствоваться принципом рациональности, сформулированным в пункте 5.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Он означает «рациональное ведение 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...» [3]. Осознание учетными работниками непубличных компаний, составляющих большинство в российской экономике, невысокой востребованности информации подобного рода со стороны внутренних и внешних пользователей, еще большего размежевания бухгалтерского и налогового видов учета, роста их трудоемкости усугубляет ситуацию с предоставлением качественной информации об обесценении основных средств в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций. Следствием этого, на наш взгляд, является незначительное число публикаций исследователей, попытавшихся обосновать конкретные рекомендации по отражению в системе счетов бухгалтерского учета информации об обесценении основных средств.

В своих рекомендациях по регистрации фактов хозяйственной жизни по обесценению основных средств О.М. Купрюшина и Р.Р. Рахматулина руководствуются правилами пункта 42 ФСБУ 6/2020 «Основные средства». В нем отмечено: «При списании объекта основных средств суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения по данному объекту относятся в уменьшение его первоначальной стоимости (переоцененной стоимости)» [2]. Из его содержания исследователи делают вывод, что обесценение должно отражаться на счетах бухгалтерского учета обособлено от стоимости основных средств, не изменять ее и при расчете балансовой стоимости основных средств следует учитывать накопленные по ним амортизацию и обесценение [12, с. 1196]. Для учета обесценения целесообразно, по мнению авторов, использовать счет 02 «Амортизация основных средств», субсчет 02 «Обесценение», а на субсчете 01 учитывать амортизацию в связи с тем, что «...обесценение схоже с процессом амортизации, так как характеризует потерю потребительских свойств, стоимости, способности приносить экономическую выгоду» [12, с. 1197]. С таким утверждением вряд ли можно согласиться. В пункте 8 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» указано, что срок полезного использования для расчета амортизации — это период, в течение которого использование объекта основных

средств будет приносить экономические выгоды [2], а в пункте 9 определены факторы, которые учитываются при установлении такого срока, среди которых ожидаемые период эксплуатации, физический износ с учетом режима эксплуатации, моральное устаревание и другие [2].

К.Ю. Котова и Е.О. Богомолова, не давая пояснений, также полагают, что для учета обесценения следует применять счет 02 «Амортизация основных средств». Такая практика бухгалтерского учета обесценения основных средств, по утверждению специалистов, применяется в электросетевой компании ОАО «МСК Урала» [11, с. 44].

По нашему мнению, для отражения фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета по обесценению основных средств возможен также другой вариант — без использования для учета обесценения основных средств синтетического счета 02 «Амортизация основных средств». При возникновении

убытка от обесценения основных средств следует дебетовать счет 91 «Прочие доходы и расходы», открыв к нему по правилам учетной политики организации субсчет «Резерв под обесценение основных средств», и кредитовать счет 01 «Основные средства», субсчет «Обесценение». Списание убытка от обесценения основных средств при их выбытии (восстановление их стоимости) будет показано способом так называемого «красного сторно» следующей корреспонденцией счетов: дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Резерв под обесценение основных средств», кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Обесценение». Приведенные записи позволяют списать сумму накопленного обесценения основных средств, уменьшив первоначальную (переоцененную) стоимость основных средств, что соответствует требованию пункта 42 ФСБУ 6/2020 «Основные средства».

Литература

1. Капитальные вложения (ФСБУ 26/2020). Утверждено приказом Минфина РФ от 17.09.2020 № 204н. — URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133538
2. Основные средства (ФСБУ 6/2020). Утверждено приказом Минфина РФ от 17.09.2020 № 204н. — URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133537
3. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008). Утверждено приказом Минфина РФ от 6.10.2008 (в ред. 7.02.2020 № 18н). — URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=6744
4. Учет основных средств (ПБУ 6/01). Утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001 №26н (в ред. приказа от 24.12.2001 № 186н) // 26 положений по бухгалтерскому учету. — М.: Проспект, 2020. — С. 92–101.
5. Батуева О.Б. Формирование оценочных значений в условиях изменения экономики // Вестник Бурятского государственного университета. Экономика и менеджмент. — 2022. — № 2. — С. 11–18.
6. Верецагин С.А. Списание основных средств // Бухгалтерский учет. — 2022. — № 8. — С. 43–55.
7. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. ФСБУ 6/2020: решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты // Учет. Анализ. Аудит. — 2021. — Т. 8. — № 1. — С. 48–61.
8. 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.
9. Землякова С.Н. Особенности бухгалтерского учета основных средств по ФСБУ 6/2020 «Основные средства» // Вестник Донского аграрного университета. — 2020. — № 4–2(38). — С. 73–78.
10. Информационное сообщение Минфина России от 3 ноября 2020 г. № ИС-учет–29. — URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/info/basics?id_65=131851-novoe_v_bukhgalterskom_zakonodatelstve_fakty_i_kom
11. Котова К.Ю., Богомолова Е.О. Реформирование учета основных средств в электросетевых компаниях: монография. — Пермь: Пермский государственный национальный исследовательский университет, 2023. — 84 с.
12. Купрюшина 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.

