

РАЗДЕЛ 1. ФИНАНСОВАЯ, НАЛОГОВАЯ И ДЕНЕЖНО-КРЕДИТНАЯ ПОЛИТИКА

УДК 657



Вершинина Юлия Сергеевна

*магистрант,
кафедра бухгалтерского учета и налогообложения,
Байкальский государственный университет,
г. Иркутск, Российская Федерация,
e-mail: yulia665@mail.ru*



Печеникова Галина Геннадьевна

*кандидат экономических наук, доцент,
кафедра бухгалтерского учета и налогообложения,
Байкальский государственный университет,
г. Иркутск, Российская Федерация,
e-mail: pechennikovaGG@bgu.ru*

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА МАЛОЦЕННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Аннотация. Новым федеральным стандартом ФСБУ 6/2020 определены требования к формированию в бухгалтерском учете информации об основных средствах организаций.

ФСБУ разработан на основе МСФО (IAS) 16 «Основные средства», введенного в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н.

Стандарт заменил Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) «Учет основных средств», утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н и внес изменения методологического и методического характера в правила признания, оценки, амортизации и отражения в бухгалтерской отчетности основных средств, в том числе изменены методические аспекты учета малоценных предметов.

Ключевые слова: федеральный стандарт бухгалтерского учета, основные средства, активы, малоценные материальные объекты, амортизация, лимит стоимости, групповой учет, существенность.

Julia S. Vershinina

*Master's Degree Student,
Department of Accounting and Taxation,
Baikal State University,
Irkutsk, Russian Federation,
e-mail: yulia665@mail.ru*

Galina G. Pechennikova

*PhD in Economics, Associate Professor,
Department of Accounting and Taxation,
Baikal State University,
Irkutsk, Russian Federation,
e-mail: pechennikovaGG@bgu.ru*

PROBLEMS OF ACCOUNTING FOR LOW-VALUE FIXED ASSETS

Abstract. The new Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) 6/2020 «Fixed Assets» defines the requirements for the formation in accounting of information about fixed assets of organizations.

FASAB 6/2020 was developed on IFRS (IAS) 16 «Fixed Assets», put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of Russian Federation №217n dated December 28, 2015.

The standard replaces the Accounting Regulation (RAS 6/01) «Accounting of fixed assets», approved by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation №26n dated March 30, 2001 and introduced methodological and methodical changes to the rules for the recognition, evaluation, depreciation and reflection of fixed assets in the financial statements funds, including changes in the methodical aspects of accounting for low-value items.

Keywords: federal accounting standard, fixed assets, assets, low-value fixed assets, depreciation.

В условиях реформирования системы экономических отношений в Российской Федерации остро стоит вопрос обеспечения устойчивости и повышения эффективности бизнеса для обеспечения суверенитета и независимости страны. Поэтому, как отмечает А.Е. Савичева, необходима правильная организация контроля за деятельностью организации, которая зависит от условий формирования учетно-аналитической информации в рамках бухгалтерского учета [19].

В составе объектов бухгалтерского учета существенную роль играют активы экономического субъекта, которые обеспечивают возможность получения экономических выгод. В составе этих активов значительное место занимают основные средства, характеризующиеся длительным периодом использования при надлежащей эксплуатации. В бухгалтерском учете основных средств произошли существенные изменения в процессе реформирования отечественного учета.

Методологические, методические и практические аспекты применения новых правил бухгалтерского учета основных средств и формирования достоверной информации в бухгалтерской отчетности рассматриваются в научной и практической литературе довольно активно.

Изучению актуальных аспектов признания, оценки, отражению в бухгалтерском учете и отчетности информации об основных средствах посвящены работы Е.К. Копыловой, Т.Г. Арбатской, Я.В. Путырской, Д.А. Одаховской, Н.Е. Левченко.

Так, Я.В. Путырская проанализировала основные аспекты проекта ФСБУ 6/2020 с точки зрения новизны и проблем перехода для отечественной учетной политики [16]. Д.А. Одаховская рассмотрела наиболее существенные положения ФСБУ 6/2020, оказывающие влияние на бухгалтерский и налоговый учет и на отчетность организации [14]. Е.К. Копылова в своей статье рассмотрела дискуссионные аспекты применения элементов амортизации основных средств по ФСБУ 6/2020 [9]. Т.И. Копылова и С.С. Огурцова проводят критический анализ новых положений и их влияние на организацию учета основных средств [10]. Н.Е. Левченко критически рассмотрела процесс формирования первоначальной стоимости основных средств в результате осуществления капитальных вложений [11].

По нашему мнению, вопросы оценки объектов основных средств еще долго будут оставаться актуальными, пока не сформируется профессиональное суждение о применении новых методик, о чем мы писали ранее [15].

Продолжительное время дискуссионным является учет малоценных предметов, обеспечивающих получение экономической выгоды. Специфика использования таких объектов заключается в том, что предметы служат в организации длительное время, при этом они не изменяют своей формы и имеют несущественную стоимость.

Изменения порядка учета малоценных предметов обсуждаются в экономической литературе многими авторами. А.М. Рабинович подробно рассматривает изменения нормативного регулирования основных средств, в том числе малоценных и обосновывает, когда эти предметы можно признать расходами [17]. Н.П. Нестеренко проводит сравнение правил учета малоценных основных средств до введения нового стандарта и после введения ФСБУ 6/2020 [12]. В.Ю. Никитина и Л.П. Фролова рассматривают вопросы методики бухгалтерского учета малоценных предметов [13; 21]. Ф.М. Шакова, Ф.З. Семенова обсуждают порядок отражения малоценных предметов в бухгалтерском и налоговом учете [22]. Проблемы бухгалтерского учета малоценных материальных объектов обозначены и в работах Т.Ю. Дружиловской [7].

Мнения авторов по рассматриваемому объекту бухгалтерского учета в некоторых аспектах совпадают, но встречаются и диаметрально разные подходы к признанию в бухгалтерском учете и списанию обозначенных предметов. Часть авторов при квалификации малоценных предметов ориентируется на нормы ФСБУ 5/2019, другие считают, что не этот стандарт определяет правила учета малоценных предметов, а ФСБУ 6/2020.

Новые правила бухгалтерского учета объектов основных средств, в связи с применением федерального стандарта, вызвали необходимость изменения методологических и методических подходов к организации учетного процесса, осознания новых видов оценки активов, пересмотра и пересчета учетных показателей. В частности, надо пересмотреть правила учета объектов, отвечающих признакам основных средств и стоимостью ниже установленного лимита.

Федеральный стандарт не содержит стоимостного критерия признания основного средства, но для признания объекта основного средства необходимо

определить критерий существенности (п. 5 ФСБУ 6/2020). По нашему мнению, в практической бухгалтерской деятельности критерию существенности уже довольно долго не уделяется должного внимания. Сейчас, при признании объекта основных средств совершенно необходимо установить уровень существенности не к отдельному объекту основных средств, а к группе однородных объектов.

Согласно применяемым до 2022 года ПБУ 6/01 «Учет основных средств» к малоценным основным средствам относилось имущество компании, стоимость которого не превышала лимита, и его можно было учесть в составе расходов единовременно, лимит стоимости основных средств составлял менее 40 тыс. руб. за единицу.

И ранее многие авторы высказывали мнения об установлении лимита стоимости малоценных основных средств. Одни авторы обосновывали каким должен быть этот лимит (40 000 руб., 100 000 руб. или другой). Другие авторы считали, что лимит устанавливать не надо совсем. В частности, И.А. Слободняк считает установление лимита не целесообразным и предлагает прежде всего принимать во внимание экономическую сущность учитываемого объекта и его способность приносить экономические выгоды [20].

С принятием ФСБУ 6/2020 появилась возможность списывать затраты на приобретение малоценных основных средств в расходы периода, в котором они возникли. Однако, организациям необходимо самостоятельно установить лимит стоимости данных основных средств с учетом существенности информации о них, для того, чтобы была возможность применять подход, аналогичный учету материальных запасов. Указанное решение должно быть закреплено в Учетной политике и раскрыто в бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием лимита стоимости, установленного организацией. Однако существующий стандарт не содержит информации о том, что данный лимит должен быть установлен за единицу учета основных средств.

При этом, согласно ст. 257 Налогового кодекса основные средства – это часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 100 000 руб.

Многие организации устанавливают лимит стоимости основных средств в бухгалтерском учете такой же, как и в налоговом учете, так как сближение бухгалтерского и налогового учета не приводит к начислению отложенных налоговых обязательств при учете основных средств. Однако, такой подход не всегда целесообразен по ряду следующих причин:

1. Стоимость одного основного средства до 100 тыс. руб. может быть для организации незначительна, однако, если организация использует несколько таких объектов учета, то их общая стоимость может быть существенной как для организации в целом, так и для пользователей финансовой отчетности.

2. Влияние на финансовый результат отчетного периода. Иногда организациям (например для получения заемных средств) выгоднее показывать активы в балансе, чем списывать их стоимость на расходы.

3. Согласно п. 5 ФСБУ 6/2020 организация должна обеспечить надлежащий контроль наличия и движения таких активов. Например, в Рекомендации Р-126/2021-КпР для обеспечения контроля предлагается ввести дополнительный забалансовый счет или вести складской учет. [4].

Также возникает вопрос о необходимости разработки и внедрения контрольных процедур, позволяющих обеспечить сохранность малоценных материальных объектов длительного пользования.

Рассмотрим пример, где организация установила лимит стоимости основных средств 40 тыс. руб. В феврале 2022 года организация приобрела и ввела в эксплуатацию многофункциональное устройство стоимостью 60 тыс. руб., установив срок полезного использования 5 лет. По бухгалтерскому учету данное устройство является основным средством, а в налоговом учете – малоценным имуществом, расходы на которое необходимо списать одновременно.

Дт 01 – Кт 08 – 60 000 (многофункциональное устройство введено в эксплуатацию).

Дт 68 – Кт 77 – 12 000 – отражено отложенное налоговое обязательство.

Начиная с марта и в течение 5 лет ежемесячно бухгалтер должен делать следующие проводки:

Дт 44 – Кт 02 – 1 000 – начислена амортизация.

При этом в налоговом учете появится вычитаемая временная разница в сумме 1 000 руб. Ежемесячно нужно будет формировать проводку:

Дт 77 – Кт 68 – 200 – погашено отложенное налоговое обязательство.

Таким образом, отраженное при вводе в эксплуатацию основного средства отложенное налоговое обязательство в размере 12 000 руб., будет погашено в течение всего срока полезного использования равными долями по 200 руб. в месяц.

В случае же, если организация установила лимит стоимости основных средств в бухгалтерском учете, как и в налоговом учете – 100 000 руб., то данное многофункциональное устройство не будет считаться основным средством и затраты необходимо списать единовременно:

Дт 44 – Кт 60 – 60 000 – приобретено многофункциональное устройство и списано в расходы периода.

Таким образом, организациям, устанавливая лимит стоимости основных средств, необходимо проанализировать все факторы, которые могут повлиять на финансовую отчетность и показатель эффективности деятельности, а не стараться сблизить бухгалтерский и налоговый учет данных объектов.

В составе малоценных основных средств, в частности могут учитываться мобильные телефоны, оргтехника. Это обусловлено нормами ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», так как мобильные телефоны и оргтехника удовлетворяют критериям признания в качестве основных средств, но имеют невысокую стоимость. Затраты на их приобретение могут включать в расходы на дату осуществления, если в учетной политике организации установлено, что названные объекты относятся к категории основных средств, признаваемой несущественной по стоимости.

Если в организации установлен лимит стоимости основных средств для совокупности объектов, а телефоны и оргтехника не относятся к несущественной категории, то можно их объединить в групповую единицу учета. В данном случае амортизация будет начисляться по групповой единице учета, а не по каждому объекту отдельно. Стоимость каждого объекта в отдельности может быть невысокой, но в совокупности составляет значительную величину.

В бухгалтерском учете необходимо рационализировать состав основных средств с низкой стоимостью, информация о совокупной стоимости которых может быть существенной для организации в целом, путем перехода на групповой учет основных средств. Согласно п. 11 ФСБУ 6/2020 «группой основных средств признается совокупность объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования. Стандарт не содержит прямой нормы о том, что организации могут определять группу основных средств в качестве единицы учета, но и не запрещает это делать. При этом нет понимания в части установления лимита, можно ли его установить к группе объектов низкой стоимости, или же к единице учета основных средств» [3].

Данное определение группы основных средств позволяет сделать вывод, что при определенных условиях совокупность однородных основных средств возможно рассматривать в качестве единого объекта основных средств. В Рекомендации Р-125/2021-КпР от 19 марта 2021 г. «Групповая единица учета основных средств» (далее – Рекомендация Р-125/2021-КпР) Фонд «Национальный некоммерческий регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» устанавливает условия, необходимые для объединения однородных основных средств в групповую единицу учета [5].

Данные условия представлены на рис. 1.

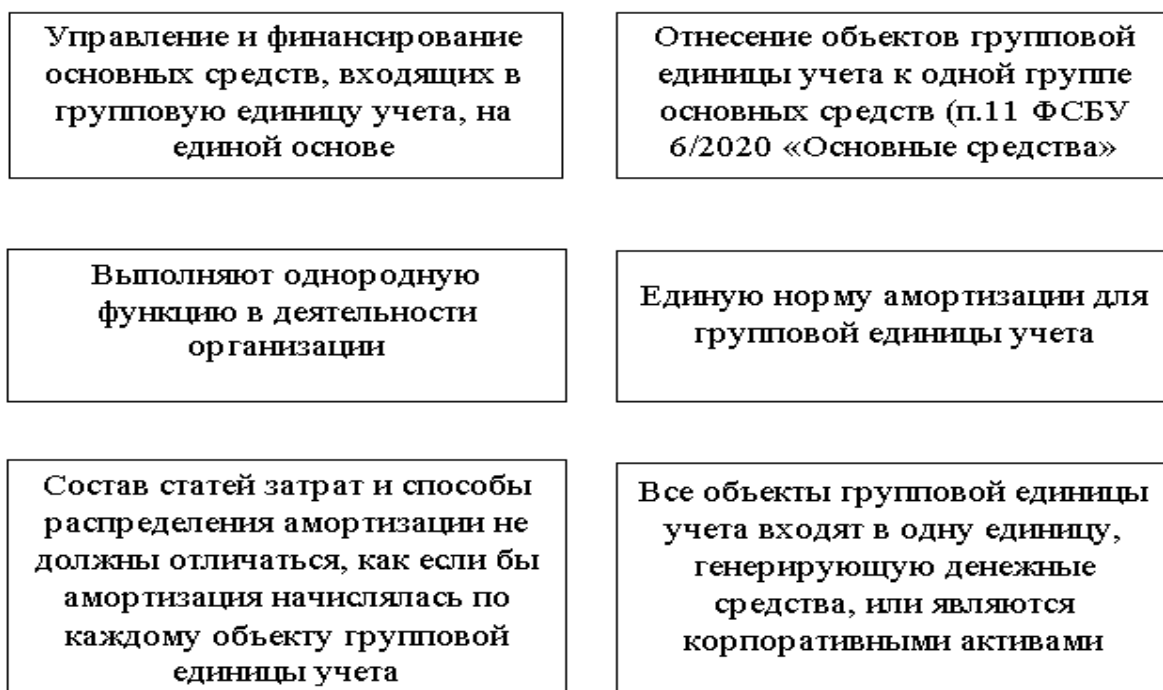


Рис. 1. Условия, необходимые для объединения однородных основных средств в групповую единицу учета

Все перечисленные условия должны выполняться одновременно. Организация имеет право дополнить их перечень, исходя из специфики своей деятельности, но эти дополнения необходимо зафиксировать в своих внутренних нормативных документах.

В Рекомендации Р-125/2021-КпР подчеркивается важность правильного выбора совокупности основных средств, к которой будет применяться групповой учет. Учет такой группы должен осуществляться в том же порядке, как если бы все правила для учета основных средств применялись к одному объекту. При этом не должно быть существенного изменения показателей финансовой отчетности.

Рациональное ведение бухгалтерского учета малоценных основных средств заключается в том числе и в возможности снизить затраты на начисление амортизации. Для этого в Рекомендации Р-125/2021-КпР предлагается использовать средневзвешенную норму амортизации, которая определяется расчетным путем на основе элементов амортизации основных средств, входящих в группу. В соответствии с п. 37 ФСБУ 6/2020 «элементы амортизации объекта основных средств подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта основных средств. Такая проверка проводится в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации. По результатам такой проверки при необходимости организация принимает решение об изменении соответствующих элементов амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений» [3].

В случае применения группового учета основных средств организациям необходимо сделать следующее:

1. Провести анализ влияния решения о применении группового учета основных средств на применяемую классификацию основных средств, на основании которой строятся бухгалтерский и налоговый учет организации. Это влечет за собой актуализацию внутренних нормативных документов и донастройку учетных систем.

2. По каждому объекту основных средств, входящего в группу основных средств, необходимо хранить в учетной системе информацию о сроке полезного использования и первоначальной стоимости, это необходимо для расчета средневзвешенной нормы амортизации по группе, поскольку такие основные средства могут иметь разную стоимость и разные даты поступления и выбытия.

Таким образом, можно сделать вывод, что принятый в 2020 году ФСБУ 6/2020 внес значительные коррективы как в учет основных средств, так и в учет малоценных предметов. Организациям дана возможность самостоятельного установления лимита стоимости, по которому актив относится к основному средству, однако, перед тем, как принять решение о способе учета основных средств с низкой стоимостью, необходимо определить существенность информации, проанализировать факторы, которые могут повлиять на показатели финансовой отчетности и установленные организацией показатели эффективности деятельности.

Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : Федерал. закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ : (ред. от 04.08.2023) // СПС «Консультант-Плюс».
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 : Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н : (ред. от 16.05.2016) // СПС «Консультант Плюс».
3. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» : Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н // СПС «Консультант Плюс».
4. Рекомендации Фонда «Национальный некоммерческий регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» №Р-126/2021-КпР от 29 марта 2021 г. «Стоимостной лимит для основных средств» // СПС «Консультант Плюс».
5. Рекомендации Фонда «Национальный некоммерческий регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» № Р-125/2021-КпР от 19 марта 2021 г. «Групповая единица учета основных средств» // СПС «Консультант Плюс».
6. Арбатская Т. Г. Проблемы признания расходов на восстановление объектов недвижимости организациями сектора государственного управления / Т. Г. Арбатская, Я. В. Путырская // Аудиторские ведомости. – 2019. – № 1. – С. 14–26.
7. Дружиловская Т. Ю. Проблемы бухгалтерского учета малоценных материальных объектов / Т. Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – № 4. – С. 405–423.
8. Елисеева О. В. Учет основных средств в соответствии с новым федеральным стандартом ФСБУ 6/2020 «Основные средства» / О. В. Елисеева // Вестник Российского университета кооперации. – 2021. – № 1(43). – С. 265–271.
9. Копылова Е. К. ФСБУ 6/2020: дискуссионные аспекты применения элементов амортизации основных средств / Е. К. Копылова, Т. И. Копылова // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24, № 5 (479). – С. 548–574.
10. Копылова Т. И. Обзор и критический анализ стандарта по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» / Т. И. Копылова, С. С. Огурцова // Известия Байкальского государственного университета. – 2021. – №3. – С. 18–23.
11. Левченко Н. Е. Бухгалтерский учет капитальных вложений в условиях реформирования законодательства / Н. Е. Левченко, Я. В. Путырская // Baikal Research Journal. – 2022. – Т. 13, № 2.
12. Нестеренко Н. П. Малоценные объекты основных средств. До стандарта и сейчас / Н. П. Нестеренко // Бюджетный учет. – 2020. – № 10. – С. 30–35.
13. Никитина В.Ю. Малоценные основные средства / В. Ю. Никитина // Бухгалтерский учет. – 2023. – № 1. – С. 20–24.

14. Одаховская Д. А. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств, нематериальных активов и амортизационных отчислений в целях развития и совершенствования подходов к оценке имущества компании / Д. А. Одаховская, Г. Г. Печенникова // Известия Байкальского государственного университета. – 2019. – Т. 29, № 1. – С. 113–122.
15. Печенникова Г. Г. Современные требования к оценке основных средств / Г. Г. Печенникова, И. Б. Жижко, И. Е. Козырская // Экономика и предпринимательство. – 2023. – № 5 (154). – С. 1078–1087.
16. Путырская Я. В. Предстоящие изменения в учете основных средств / Я. В. Путырская // Baikal Research Journal. – 2017. – Т. 8, № 2. – DOI: 10.17150/2411-6262.2017.8(2).14.
17. Рабинович А. М. Момент признания малоценных основных средств расходами / А. М. Рабинович // Бухгалтерский учет. – 2021. – № 8. – С. 116–118.
18. Рабинович А. М. Против течения. Почему ФСБУ 5/2019 не влияет на учет малоценных основных средств / А. М. Рабинович // Финансовая газета. – 2021. – № 5. – С. 25–28.
19. Савичева А. Е. Организация внутреннего контроля в экономическом субъекте / А. Е. Савичева // Global & Regional Research. – 2020. – Т. 2. № 4. – С. 54–58.
20. Слободняк И. А. Налоговый учет основных средств : учеб. Пособие / И. А. Слободняк, Т. Г. Арбатская. – Иркутск : Изд-во БГУ, 2018. – 86 с.
21. Фролова Л. П. Учет малоценных основных средств / Л. П. Фролова // Бухгалтерский учет. – 2022. – № 10. – С. 5–10.
22. Шакова Ф. М. Особенности и порядок учета малоценных активов в бухгалтерском и налоговом учете / Ф. М. Шакова, Ф. З. Семенова // Фундаментальные исследования. – 2016. – № 8-1. – С. 215–219.