

УДК 336.67

***ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
ПРЕДПРИЯТИЯ***

Бельтюкова С.М.

Старший преподаватель

Кафедра «Экономика и финансы»,

Пермский национальный исследовательский

политехнический университет,

Пермь, Россия

Мухина Е.Р.

Доцент, к.э.н.

Кафедра «Экономика и управление

промышленным производством»

Пермский национальный исследовательский

политехнический университет,

Пермь, Россия

Колчанова Е.А.

Студентка гр. ЭЛП-19бз,

Пермский национальный исследовательский

политехнический университет

Пермь, Россия

Аннотация

В данной статье рассматриваются вопросы, связанные с принятием нового стандарта ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Проведенный анализ стандарта ФСБУ 6/2020 «Основные средства» позволяет практикующим бухгалтерам Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ ЭЛ № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

разобраться в критериях отнесения имущества предприятия к объектам основных средств, также правильно начислять амортизацию, проводить переоценку основных средств. Существенные изменения нормативного законодательства отражены в статье в виде бухгалтерских проводок, что позволяет наглядно оценить имущество предприятия.

Ключевые слова: основные средства, амортизация основных средств, срок полезного использования, поступление, выбытие, переоценка основных средств.

THEORETICAL ASPECTS OF ACCOUNTING FOR FIXED ASSETS OF AN ENTERPRISE

Beltyukova S.M.

Senior Lecturer

Department of Economics and Finance,

Perm National Research

politechnical University,

Perm, Russia

Mukhina E.R.

Associate Professor, Ph.D.

Department of Economics and

Management industrial production"

Perm National Research politechnical University,

Perm, Russia

Kolchanova E.A.

Student gr. ELP-19bz,

Perm National Research

politechnical University

Perm, Russia

Abstract

This article discusses issues related to the adoption of the new standard FSBU 6/2020 "Fixed assets". The analysis of the FSBU 6/2020 "Fixed Assets" standard allows practicing accountants to understand the criteria for classifying an enterprise's property as fixed assets, also correctly calculate depreciation, and revalue fixed assets. Significant changes in regulatory legislation are reflected in the article in the form of accounting entries, which makes it possible to visually assess the property of the enterprise.

Keywords: *fixed assets, depreciation of fixed assets, useful life, receipt, disposal, revaluation of fixed assets.*

В настоящее время основные средства рассматриваются более подробно ввиду многочисленных изменений в связи с тем, что в последние годы значительно изменилась нормативная база по бухгалтерскому учету основных средств [1-4, 9-12, 14].

С 2022 г. в обязательном порядке все организации должны применять ФСБУ 6/2020 «Основные средства» (утв. приказом Минфина от 17.09.2020 г. № 204н) [7]. Новый стандарт изменил не только состав основных средств, но и порядок начисления амортизации по ним. К примеру, на данный момент объект признается основным средством, если для него одновременно выполняется несколько условий (п. 4 ФСБУ 6/2020):

- объект имеет материально-вещественную форму;
 - он предназначен для использования в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд, либо для использования в
- Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ ЭЛ № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;

– объект предназначен для использования в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

– объект способен приносить экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана).

Как видим, основные критерии признания объекта основным средством не поменялись, но есть следующие новшества [7]:

1. Более не существует стоимостного критерия для признания основным средством. В то же время организация может самостоятельно ввести такой лимит, если посчитает, что нет необходимости включать в бухгалтерскую отчетность информацию о каких-то активах (п. 5 ФСБУ 6/2020). Например, можно установить, что объекты с первоначальной стоимостью менее 100 000 руб. не признаются основными средствами, то есть попытаться сблизить бухгалтерский и налоговый учет.

2. В ФСБУ 6/2020 прямо указано, что не признаются основными средствами капитальные вложения и долгосрочные активы к продаже (п. 6 ФСБУ 6/2020). Учет капвложений ведется в соответствии с ФСБУ 26/2020.

3. Учет предметов договора аренды (субаренды) ведется в соответствии с ФСБУ 25/2018.

Срок полезного использования для каждого объекта организация, как и раньше, определяет самостоятельно исходя из периода, в течение которого объект будет приносить организации выгоды. Если объект будет использоваться для производства продукции (выполнения работ), то можно посчитать срок полезного использования исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении). Тогда впоследствии амортизация будет рассчитываться пропорционально выпущенной продукции (выполненным работам) (п. 8 ФСБУ 6/2020).

При определении срока полезного использования нужно учитывать также ожидаемое моральное устаревание и планы по замене основных средств (п. 9 ФСБУ 6/2020).

Как и прежде, инвентарный объект – это (п. 10 ФСБУ 6/2020):

- или объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. А вот если у одного объекта основных средств нескольких частей, стоимость и сроки полезного использования которых существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом, каждая такая часть признается самостоятельным инвентарным объектом.

Кроме того, в качестве отдельного объекта основных средств признаются существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев[11].

Организация должна разделить все основные средства (п. 11 ФСБУ 6/2020):

- по видам (например, недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь);
- по группам. Группа – это совокупность объектов одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования. Например, недвижимость, предназначенная для предоставления за плату во временное пользование, является отдельной группой – инвестиционной недвижимостью.

Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости объектов.

Первоначальная стоимость основных средств в свою очередь зависит от способа поступления. Можно выделить несколько способов:

1. Покупка – к учету принимается фактическая сумма затрат, не включая НДС и других, возмещаемых налогов;
2. Внесение основных средств в счет вклада уставных средств – сумма согласовывается участниками общества;
3. Безвозмездное получение имущества (договор дарения и др.) рыночная стоимость основного средства на дату принятия к учету;
4. Приобретение основных средств по договору, оплата которого производится неденежным эквивалентом, принимается к учету стоимостью основных средств;
5. Покупка в иностранной валюте, сумма принята к учету, будет равна сумме в рублях, пересчитанных согласно действующему курсу ЦБ РФ на дату принятия;
6. Оприходование излишков инвентаризации – принятие по текущей стоимости основного средства.

Основные средства могут поступать в организацию различными способами. От этого зависит не только порядок определения первоначальной стоимости объекта основных средств, но и формируемые бухгалтерские записи.

Независимо от способа поступления объектов основных средств в организацию их первоначальная стоимость формируется по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». С этого счета в момент ввода в эксплуатацию основного средства сформированная стоимость объекта ОС списывается, т. е. делается такая бухгалтерская запись (Приказ Минфина от 31.10.2000 № 94н):

Дебет счета 01 «Основные средства» — Кредит счета 08.

Типичный случай поступления объектов основных средств – их приобретение за плату, например, по договору купли-продажи.

В этих случаях первоначальная стоимость основных средств складывается из фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление имущества, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. Это означает, что в стоимость объекта основных средств включаются, в частности (п. 8 ПБУ 6/01):

- суммы, которые уплачиваются в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые за доставку объекта основных средств и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям по договору строительного подряда;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, госпошлина, уплачиваемые при приобретении объекта основных средств;
- вознаграждения посредническим организациям.

При приобретении объекта основных средств за плату проводки по формированию его первоначальной стоимости обычно такие:

Дебет счета 08 – Кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

К этому же варианту поступления можно отнести создание объекта основных средств собственными силами. Тогда, помимо расчетов с поставщиками, подрядчиками и прочими дебиторами и кредиторами обычно отражаются иные расходы, связанные с формированием первоначальной стоимости основных средств (к примеру, материалы, зарплата работников и отчисления с нее, амортизация объектов основных средств, занятых созданием новых внеоборотных активов, и т.д.):

Дебет счета 08 – Кредит счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 23

«Вспомогательные производства», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

В отдельных случаях в первоначальную стоимость объектов основных средств могут быть включены проценты по кредитам и займам (п.п.7-14 ПБУ 15/2008, Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н):

Дебет счета 08 – Кредит счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Если объект основных средств был получен организацией в качестве вклада в уставный капитал, первоначальная стоимость такого имущества определяется как денежная оценка, согласованная учредителями (п. 9 ПБУ 6/01). Напомним при этом, что, например, в ООО такая оценка не может превышать стоимость, присвоенную объекту независимым оценщиком, учитывая, что его привлечение при внесении неденежного вклада в ООО является обязательным (п. 2 ст. 66.2 ГК РФ).

Бухгалтерская запись по получению объекта основных средств в качестве вклада в уставный капитал обычно такая (Приказ Минфина от 31.10.2000 № 94н):

Дебет счета 08 – Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»

Напомним, что при получении объекта основных средств в качестве вклада от организации-плательщика НДС, получатель сможет принять к вычету предъявленный ему НДС, который ранее был восстановлен передающей стороной (пп. 1 п. 3 ст. 170, п. 11 ст. 171 НК РФ).

При получении объекта основных средств по договору дарения первоначальной стоимостью признается текущая рыночная стоимость имущества на дату принятия к бухучету на счет 08 (п. 10 ПБУ 6/01). Проводка при этом будет такая:

Дебет счета 08 – Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов»

Напомним, что доходы будущих периодов будут относиться на прочие доходы по мере начисления амортизации безвозмездно полученного объекта основных средств (Приказ Минфина от 31.10.2000 № 94н):

Дебет счета 98 – Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

Если объект основных средств получен организацией по договору, который предусматривает его исполнение неденежными средствами, первоначальной стоимостью будет считаться стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Эта стоимость равна цене, по которой организация обычно продает такие ценности. Если их стоимость установить нельзя, стоимость основных средств будет равна рыночной стоимости аналогичных объектов основных средств[7,14].

Сама проводка по принятию основных средств по договору мену не будет отличаться от обычного приобретения за плату:

Дебет счета 08 – Кредит счета 60.

Однако этой проводке будет сопутствовать комплекс бухгалтерских записей по продаже передаваемого в обмен имущества, а также по зачету взаимной задолженности.

Под выбытием основных средств понимается их списание с бухгалтерского учета организации. Причины, по которым объекты основных средств выбывают из организации, могут быть самые разные:

- продажа;
- прекращение использования в результате морального или физического износа;
- передача в качестве вклада в уставный капитал другой организации;
- списание в результате недостачи или порчи, выявленных при инвентаризации объектов основных средств;
- передача по договору мены;
- безвозмездная передача;

- ликвидация вследствие аварии, стихийного бедствия или иной чрезвычайной ситуации;
- внесение в качестве вклада по договору о совместной деятельности;
- частичная ликвидация при реконструкции объектов.

Объект, который выбывает или не способен приносить выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета (п. 40, 41 ФСБУ 6/2020).

Проводки при списании (п. 42 ФСБУ 6/2020):

дебет счета 01, субсчет «Выбытие» — кредит счета 01;

дебет счета 02 – кредит счета 01, субсчет «Выбытие».

И далее разница между суммой балансовой стоимости списываемого объекта и затрат на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия этого объекта, с другой стороны, признается доходом или расходом на счете 91 (п. 44 ФСБУ 6/2020).

Затраты на демонтаж, утилизацию и восстановление окружающей среды признаются в общем случае текущими расходами (п. 43 ФСБУ 6/2020).

После признания объект основных средств оценивается в бухгалтерском учете одним из следующих способов (п. 13 ФСБУ 6/2020):

- а) по первоначальной стоимости;
- б) по переоцененной стоимости.

При оценке основных средств по первоначальной стоимости такая стоимость и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению, за исключением случаев, установленных ФСБУ 6/2020 (пп. 13 и 14 ФСБУ 6/2020).

При оценке основных средств по переоцененной стоимости стоимость основного средства регулярно переоценивается таким образом, чтобы она была равна или не отличалась существенно от их справедливой стоимости (п. 15 ФСБУ 6/2020).

В соответствии с ФСБУ 6/2020 переоценку основных средств имеют право проводить все организации. Таким образом, организация при принятии объекта основных средств к учету должна принять решение: переоценивать ли

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ ЭЛ № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

стоимость указанного объекта основных средств в дальнейшем или не делать этого.

Если организация решает вести учет основного средства по переоцененной стоимости, то соответствующие положения о порядке проведения переоценки, а также группы основных средств, которые подлежат переоценке, должны быть закреплены в учетной политике.

При этом выбранный способ последующей оценки основных средств применяется ко всей группе основных средств. Согласно абзацу второму п. 11 ФСБУ 6/2020 для целей ФСБУ 6/2020 группой основных средств считается совокупность объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования.

То есть основные средства одной и той же группы могут учитываться либо по первоначальной стоимости, либо по переоцененной стоимости: в зависимости от того, как это закреплено организацией в учетной политике.

При этом поскольку в бухгалтерском учете имеет место выбор способа оценки основного средства (группы основных средств), то осуществление переоценки первоначальной стоимости объектов основных средств не выступает как обязанность организации производить такую переоценку.

Приняв решение об учете объекта основных средств по переоцененной стоимости, организация принимает на себя обязательство регулярно осуществлять проверку на предмет изменения справедливой стоимости данного объекта основных средств с той периодичностью, которая устанавливается в учетной политике организации.

При этом переоценка проводится по мере изменения справедливой стоимости основных средств. Соответственно, если справедливая стоимость объекта основных средств не меняется, переоценка стоимости после такой проверки производиться организацией не будет.

Далее следует отметить, что для целей ФСБУ 6/2020 справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 «Оценка Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ ЭЛ № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

справедливой стоимости» (далее - МСФО (IFRS) 13), введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 г. № 217н (абзац второй п. 14 ФСБУ 5/2019).

В соответствии с п. 9 МСФО (IFRS) 13 справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Цель оценки справедливой стоимости заключается в том, чтобы определить цену, по которой была бы осуществлена обычная сделка по продаже актива или передаче обязательства между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях (п. В2 МСФО 13).

Отметим, что ФСБУ предусматривает два способа переоценки основных средств, не относящихся к инвестиционной недвижимости (п. 17 ФСБУ 6/2020).

Согласно второму предложению п. 17 ФСБУ 6/2020 допустимым является способ проведения переоценки основных средств, при котором сначала первоначальная стоимость объекта основных средств уменьшается на сумму амортизации, накопленной по нему на дату переоценки, а затем полученная сумма пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной справедливой стоимости этого объекта основных средств. То есть переоценка возможна не только в отношении первоначальной (первый способ), но и балансовой стоимости (второй способ).

При этом в случае осуществления переоценки первым способом осуществляется пропорциональный пересчет первоначальной стоимости и накопленной амортизации объекта основных средств. Выбор способа переоценки организация осуществляет самостоятельно, закрепив его в учетной политике.

В результате проведения переоценки основных средств может быть осуществлена дооценка или уценка объектов основных средств. Порядок Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ ЭЛ № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

отражения переоценки основных средств в учете в соответствии с ФСБУ 6/2020 (пп. 18-20 ФСБУ 6/2020) существенно не изменился по сравнению с тем порядком, который применялся ранее в силу п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», п. 48 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н. Сумма дооценки отличных от инвестиционной недвижимости основных средств в общем случае относится на добавочный капитал. Сумма уценки таких основных средств в общем случае включается в прочие расходы.

Информация, связанная с переоценкой, с учетом существенности подлежит раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности [10-13].

Так результат переоценки основных средств, включенный в доходы или расходы отчетного периода; результат переоценки основных средств, включенный в капитал в отчетном периоде; способы оценки основных средств (по группам) раскрываются с учетом существенности в бухгалтерской (финансовой) отчетности [12].

Кроме того, согласно п. 46 ФСБУ 6/2020 в отношении основных средств, оцениваемых на основе переоцененной стоимости, в дополнение к указанному в п. 45 ФСБУ 6/2020 раскрывается следующая информация:

- а) дата проведения последней переоценки основных средств;
- б) привлекался ли независимый оценщик к проведению переоценки;
- в) методы и допущения, принятые при определении справедливой стоимости основных средств, включая информацию об использовании наблюдаемых рыночных цен;
- г) балансовая стоимость переоцениваемых групп основных средств, которая была бы отражена в бухгалтерской (финансовой) отчетности при оценке их по первоначальной стоимости, на отчетную дату;
- д) способы пересчета первоначальной стоимости переоцениваемых групп основных средств;

е) сумма накопленной дооценки основных средств, не списанная на нераспределенную прибыль, с указанием способа списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль.

Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе производства, сохранение первоначального внешнего вида (формы) в течение длительного периода. Под воздействием производственного процесса и внешней среды они снашиваются постепенно и переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение нормативного срока их службы путем начисления износа (амортизации) по установленным нормам.

Предприятие имеет право владения, пользования и распоряжения основными средствами: безвозмездно передавать или продавать другим предприятиям, обменивать, сдавать в аренду, принадлежащие ему здания, сооружения, оборудование, транспортные средства, инвентарь, списывать с баланса.

Таким образом, основные средства предприятия играют огромную роль в процессе труда, так как они в своей совокупности образуют производственно-техническую базу и определяют производственную мощь предприятия.

Библиографический список:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. В 4 ч. Ч 2: [Электронный ресурс]: федер. закон от 26.01.1996г. № 14-ФЗ ред. от 23.05.2016г. № 416-ФЗ. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (Дата обращения 03.09.2022)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. Ч 2: [Электронный ресурс]: федер. закон от 05.08.2000г. № 117-ФЗ ред. от 05.04.2016г. № 151-ФЗ// Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (Дата обращения 03.09.2022)

3. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федер. закон от 06.12.2011г. № 402-ФЗ ред. от 23.05.2016г. № 57н // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (Дата обращения 03.09.2022).
4. Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ) [Электронный ресурс]: постановление Госстандарта от 26.12.1994 N 359 ред. от 21.04.2016 г. № 458. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (Дата обращения 05.09.2022)
5. Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49 ред. от 08.11.2010 г. № 142н. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (Дата обращения 03.09.2022)
6. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]: утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерация от 08.11.2009г. №106н ред. 06.04.2015 № 57н. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (Дата обращения 06.09.2022)
7. Приказ Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»././ Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (Дата обращения 07.09.2022)
8. Бухгалтерская отчетность организации (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]: утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерация от 06.07.1999г. № 43н ред. 08.11.2010 № 142н. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (Дата обращения 03.09.2022)
9. Абдукаримов Ф.В. Бухгалтерская отчетность как основной источник информации для мониторинга и анализа финансового состояния

- организации // Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки. – 2015. – №4(144). – С.55-59.
10. Авдеева Т. З. Финансово-экономические результаты деятельности предприятия / Т. З. Авдеева // Научный Лидер. – 2022. – № 6(51). – С. 177-181.
11. Гарифуллина, А. А. Различные подходы к определению понятий «основные средства», их «оценка» и «амортизация» / А. А. Гарифуллина // Молодой ученый. – 2020. – № 7. – С. 324–327. – URL: <https://moluch.ru/archive/134/37663/> (дата обращения: 04.09.2022).
12. Чистяков Ю. Р. Интерпретация основных средств в бухгалтерском учете и экономическом анализе для оценки эффективности их использования / Ю. Р. Чистяков // Бухгалтер и закон. – 2020. – № 11 (155). – С. 43–47.
13. Шаева, Т. И. Современные проблемы регулирования учета и анализа основных средств / Т. И. Шаева // Экономика и социум. – 2020. – № 1 (14). – С. 56–59.
14. Ширикова, К. С. Вклад в уставный капитал основными средствами - зеркальное отражение операции / К. С. Ширикова // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – № 19. – С. 40–45.

Оригинальность 75%