

УДК 657.22

С. А. Нардина, А. А. Ремизова

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Омский государственный университет имени П.А. Столыпина», г. Омск, email: sa.nardina@omgau.org

АЛГОРИТМ ПЕРЕХОДА НА ФСБУ 6/2020 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА» – ОПТИМАЛЬНЫЙ ВАРИАНТ

Ключевые слова: бухгалтерский учет, федеральный стандарт бухгалтерского учета, основные средства, ретроспективный порядок перехода, изменение в учете.

Рассматривается ретроспективный упрощенный порядок перехода коммерческих организаций на Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», который вступает в силу с 01.01.2022, и может применяться всеми коммерческими организациями, в том числе являющихся субъектами малого предпринимательства, но которым запрещено сдавать упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Представлена пошаговая инструкция упрощенного перехода на ФСБУ 6/2020 «Основные средства». На практических примерах разобраны все возможные нюансы корректировки данных бухгалтерской (финансовой) отчетности в части учета основных средств на 01.01.2022, при переходе на вышеупомянутый стандарт. Описанный в статье алгоритм упрощенного перехода и представленные практические примеры будут полезны всем бухгалтерам коммерческих организаций, и помогут им сократить силы и время на поиск необходимой информации.

S. A. Nardina, A. A. Remizova

Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education «Omsk State Agrarian University named after P.A. Stolypin», Omsk, email: sa.nardina@omgau.org

ALGORITHM FOR TRANSITION TO FAS 6/2020 «FIXED ASSETS» – OPTIMAL OPTION

Keywords: accounting, federal accounting standard, fixed assets, retrospective transition procedure, change in accounting.

The article discusses a retrospective simplified procedure for the transition of commercial organizations to the Federal Accounting Standard 6/2020 «Fixed Assets», which comes into force on 01.01.2022, and can be applied by all commercial organizations, including those who are small businesses, but which are prohibited submit simplified accounting (financial) statements. A step-by-step instruction for a simplified transition to Federal Accounting Standard 6/2020 «Fixed Assets» is presented. On practical examples, all possible nuances of adjusting the data of accounting (financial) statements in terms of accounting for fixed assets, when switching to the aforementioned standard, have been analyzed. The algorithm of the simplified transition described in the article and the presented practical examples will be useful to all accountants in commercial organizations, and will help them reduce the effort and time to find the necessary information.

С 1 января 2022 года вступает в полную силу Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [1] (далее – ФСБУ 6/2020), который еще на один шаг сближает российскую систему учета с международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО), так как он был разработан на основании положений, изложенных в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [2], и других международных стандартах финансовой отчетности.

ФСБУ 6/2020 меняет многие аспекты бухгалтерского учета основных средств в организациях. Организациям предоставлена свобода по установлению лимита

к стоимости основных средств, которые будут относиться к незначительным активам, и на которые не будут распространяться положения ФСБУ 6/2020 (п. 5 ФСБУ 6/2020); введены понятия «справедливая стоимость» (пп. 13,14 ФСБУ 6/2020), «ликвидационная стоимость» (пп. 30, 31, 37 ФСБУ 6/2020), которая неразрывно связана с порядком начисления амортизации по основным средствам и учетом выбытия основных средств, и т.д.

С вступлением в силу ФСБУ 6/2020, утрачивают силу Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [3] и сопряженные с ним Методические указания по бухгалтер-

скому учету основных средств [4], а также Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды [5]. А новые методические рекомендации по учету основных средств, которые бы освещали все возможные нюансы перехода на ФСБУ 6/2020, и ведение учета основных средств по новым правилам, не разработаны. Также в открытом доступе мало практической информации по данному вопросу. У бухгалтеров коммерческих организаций, возникает множество практических вопросов по применению положений, изложенных в ФСБУ 6/2020 и с каждым вопросом необходимо разбираться отдельно.

В течение 2021 г. был организован опрос бухгалтеров – слушателей различных курсов повышения квалификации (связанных с бухгалтерским учетом), реализуемых на базе ФГБОУ ВО Омский ГАУ (в опросе участвовало 76 респондентов). Были получены следующие ответы: 100% организаций не переходили досрочно на ФСБУ 6/2020, а начнут применять его в обязательном порядке только с 1 января 2022 года; только 12% от опрошенных респондентов, чьи должностные обязанности связаны с ведением учета основных средств, ознакомились с ФСБУ 6/2020 и у всех множество вопросов к порядку перехода на ФСБУ 6/2020 (Как установить лимит? Как определить ликвидационную стоимость основного средства? Как теперь учитывать спецодежду и спецоснастку? и другие).

Таким образом, прежде чем начать вести учет основных средств по новым правилам, первоочередной задачей на данный момент выступает правильный переход на ФСБУ 6/2020, а именно корректировка остатков по счетам учета запасов и основных средств на 01.01.2022.

Цель исследования

Целью исследования является теоретическое обоснование оптимального варианта перехода коммерческих организаций на ФСБУ 6/2020 и разработка алгоритма с практическими примерами ретроспективного упрощенного перехода экономических субъектов на указанный федеральный стандарт бухгалтерского учета.

Таким образом, задачи исследования в рамках тематики данной статьи сводятся к разработке методических рекомендаций по ретроспективному упрощенному переходу коммерческих организаций на ФСБУ 6/2020.

Материал и методы исследования

В соответствии с п. 48 ФСБУ 6/2020 все коммерческие организации обязаны перейти на новый порядок учета основных средств ретроспективно «(как если бы настоящий Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни)» [1], за исключением организаций, которым разрешено применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность в упрощенном виде (рис. 1) – такие организации могут переходить на ФСБУ 6/2020 перспективно, то есть «только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения указанного нормативно-правового акта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета» (п. 51 ФСБУ 6/2020).

На основании рисунка 1 дадим некоторые пояснения. Так не все хозяйствующие субъекты, относящиеся к категории «субъекты малого предпринимательства» могут перейти на ФСБУ 6/2020 перспективно, то есть если организация удовлетворяет всем условиям отнесения ее к субъектом малого предпринимательства, но в соответствии с п. 1 ст. 5 Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» [6] попадает под обязательный аудит, то такая организация должна осуществить переход на ФСБУ 6/2020 только ретроспективно.

В соответствии с п. 49 ФСБУ 6/2020 организациям разрешено осуществить упрощенный ретроспективный переход на указанный стандарт, то есть произвести единовременную корректировку балансовой стоимости основных средств только на 1 января 2022 года (данные за 2020 и 2021 годы пересчитывать не нужно). По нашему мнению, этот способ перехода является наиболее оптимальным, так как позволит бухгалтеру не только уберечь силы и сократить время, но и избежать многих ошибок.



Рис. 1. Организации, которые вправе и не вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность в упрощенном виде

Таким образом, при переходе на ФСБУ 6/2020 упрощенным ретроспективным способом данные в отчетности организаций на 31.12.2021 и 01.01.2022 могут (а скорее всего и будут) отличаться. Данный факт необходимо раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2022 год.

Встает вопрос – с чего начать переход на новый стандарт? Изучив ФСБУ 6/2020, нами были определены основные этапы упрощенного ретроспективного перехода на новый стандарт по учету основных средств.

Так, в соответствии с вступлением в силу ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 5/2019 «Запасы» [7] классификация активов стала осуществляться только исходя из срока полезного использования активов:

- срок полезного использования актива больше 12 месяцев и соблюдение условий признания актива в качестве основного средства (п. 4 ФСБУ 6/2020) – это основное средство;

- срок полезного использования актива менее 12 месяцев (п. 3 ФСБУ 5/2019) – это запас.

На первом этапе необходимо определиться с суммой лимита к стоимости основных средств, в отношении которых не будет применяться ФСБУ 6/2020 (п. 5 ФСБУ 6/2020). Так как данная стои-

мость будет являться отправной точкой по выводу таких активов из состава основных средств (если первоначальная стоимость основного средства будет меньше утвержденного лимита) и вводу в состав основных средств запасов, которые в соответствии с п. 4 ФСБУ 6/2020 теперь будут классифицироваться как основные средства и их стоимость будет выше установленного лимита (например, в состав основных средств из запасов могут быть переведены специнструмент, спецоборудование и спецодежда, стоимость которых больше установленного лимита).

Многие эксперты рекомендуют установить лимит на уровне 100 000 руб., чтобы сблизить бухгалтерский и налоговый учет, так как это уменьшит количество разниц между налоговым и бухгалтерским учетами в части основных средств [8, 9].

Затем необходимо произвести переклассификацию основных средств и запасов (п. 49 ФСБУ 6/2020).

Далее надо списать основные средства и запасы, которые удовлетворяют условиям, изложенным в п.4 ФСБУ 6/2020, со стоимостью меньше установленного лимита в порядке единовременной корректировки на нераспределенную прибыль.

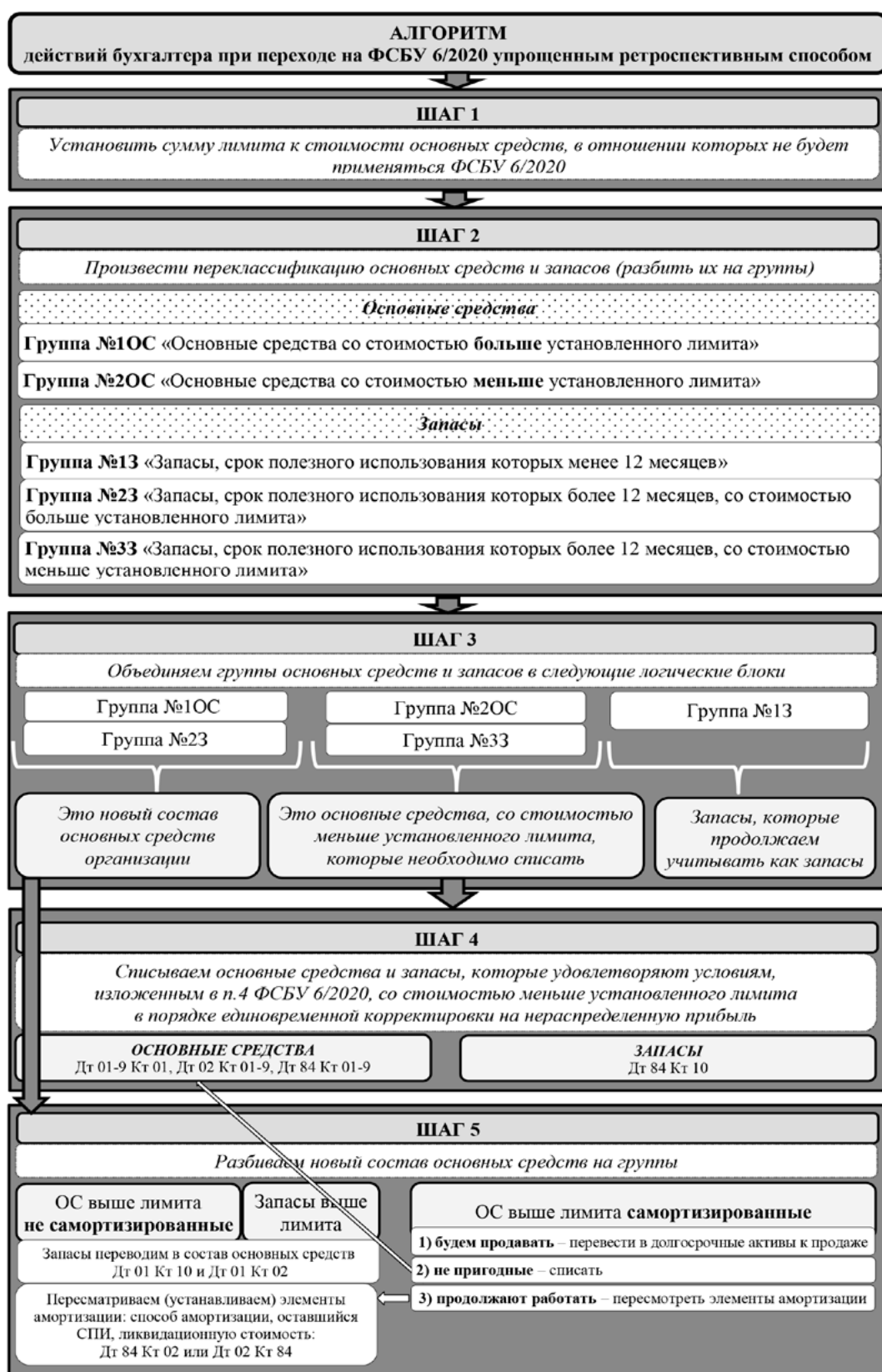


Рис. 2. Алгоритм действий бухгалтера при переходе на ФСБУ 6/2020 упрощенным ретроспективным способом

Таблица 1

Порядок расчета новой балансовой стоимости основных средств в соответствии с ФСБУ 6/2020

Условные обозначения		
А	Накопленная амортизация по основному средству в соответствии с правилами ПБУ 6/01 «Учет основных средств» до перехода на ФСБУ 6/2020	
Ан	Накопленная амортизация по основному средству пересчитанная по ФСБУ 6/2020	
Акор	Корректировка балансовой стоимости за счет амортизации	
СПИ ист.	Истекший срок полезного использования основного средства в месяцах	
СПИ ост. н	Пересмотренный оставшийся срок полезного использования по основному средству	
СПИ общ. н	Общий новый срок полезного использования объекта в организации в месяцах	
Сп	Первоначальная стоимость основного средства	
Сл	Ликвидационная стоимость, которую планируют получить при выбытии основного средства	
С б.н.	Новая балансовая стоимость основного средства	
Формулы для расчета		
№п/п	Формула	Примечание
1	СПИ общ. н = СПИ ист. + СПИ ост. н	СПИ ост. н определяется исходя из: 1) ожидаемого периода эксплуатации основного средства в организации; 2) ожидаемого физического износа; 3) ожидаемого морального устаревания; 4) планов по замене, модернизации, реконструкции, технического перевооружения основного средства
2	Ан = (Сп– Сл) * СПИ ист. / СПИ общ. н	Ликвидационная стоимость – величина, которую организация получила бы в случае выбытия основного средства за минусом расходов на ликвидацию
3	С б.н = Сп – Ан	Стоимость основных средств, отраженных в балансе на 01.01.2022
4	А кор = Ан – А	Если Ан > А, то Дт 84 Кт 02 Если Ан < А, то Дт 02 Кт 84

А по основным средствам и запасам, которые удовлетворяют условиям, изложенным в п.4 ФСБУ 6/2020, со стоимостью больше установленного лимита – пересмотреть (установить) способы амортизации, оставшийся срок полезного использования (п. 9 ФСБУ 6/2020) и ликвидационную стоимость, пересчитать сумму амортизации по ним, отразить данные корректировки на счетах бухгалтерского учета.

Результаты исследования и их обсуждение

На основании вышеизложенного можно сказать, что даже упрощенный

ретроспективный переход на ФСБУ 6/2020 может занять значительное количество времени, особенно если организация имеет обширный перечень основных средств и запасов.

На рисунке 2 представлен подробный алгоритм действий бухгалтера при переходе на ФСБУ 6/2020 упрощенным ретроспективным способом.

В 2021 году в соответствии с ФСБУ 5/2019 активы стоимостью до 40 тыс. руб. допускалось учитывать, как запасы, в связи с тем, что ФСБУ 6/2020 не был обязателен к применению. В связи с этим, в момент перехода на новый стандарт по учету основных средств в организа-

ции могут остаться запасы, которые относятся к основным средствам в соответствии с п. 4 ФСБУ 6/2020:

1) активы со сроком полезного использования больше 12 месяцев стоимостью до 40 тыс. руб., учитываемые на счете 10. Такие активы в момент перехода на ФСБУ 6/2020 необходимо списать проводкой – Дт 84 Кт 10;

2) специнструмент, спецприспособления, спецоборудование, спецодежда со сроком полезного использования более 12 месяцев, независимо от стоимости, учитываемые на счете 10, на основании Методических указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды. Такие активы необходимо перевести в состав основных средств.

При переводе основных средств в запасы необходимо сделать следующие корреспонденции счетов:

1) Дт 01 Кт 10 – переведены в состав основных средств запасы;

2) Дт 01 Кт 02 – восстановлено ранее признанное погашение стоимости запаса в качестве накопленной амортизации.

При упрощенном альтернативном переходе на ФСБУ 6/2020 производится корректировка балансовой стоимости основных средств на 31.12.2021. В соответствии с п. 49 ФСБУ 6/2020 корректировка не затрагивает первоначальную стоимость основных средств, изменяется только общая сумма накопленной амортизации. Порядок расчета новой балансовой стоимости, представлен в таблице 1.

Рассмотрим на практических примерах, порядок перехода на ФСБУ 6/2020.

Пример 1. На 31.12.2021 на балансе организации (на счете 10) числилась спецодежда стоимостью 90 тыс. руб., за время ее эксплуатации была погашена стоимость в размере 30 тыс. руб. Общий полезный срок использования данной спецодежды составляет 4 года. Использовали спецодежду 1 год.

При переходе на ФСБУ 6/2020 установлено: лимит к стоимости основных средств, в отношении которых не будет применяться ФСБУ 6/2020, в организации составляет 100 тыс. руб. Способ начисления амортизации ко всем инвентарным объектам установлен линейный.

Оставшийся срок полезного использования спецодежды установлен в 2 года. Ликвидационная стоимость равна 0 руб.

При переходе на ФСБУ 6/2020 на 31.12.2021 в учете должны быть сделаны следующие корреспонденции счетов:

1) Дт 01 Кт 10 – 90 тыс. руб. – переведена спецодежда в состав основных средств;

2) Дт 01 Кт 02 – 30 тыс. руб. – восстановлено ранее признанное погашение стоимости спецодежды в качестве накопленной амортизации.

Затем необходимо рассчитать новую сумму амортизации по спецодежде:

1) первоначальная стоимость спецодежды равна 120 тыс. руб. (90 тыс. руб. + 30 тыс. руб.);

2) новый срок использования спецодежды в организации составляет 3 года: 1 год (уже эксплуатировали) плюс 2 года (еще будут эксплуатировать);

3) рассчитываем амортизацию $A_n = (C_p - C_l) * СПИ_{ист.} / СПИ_{общ.} \cdot n = (120000 - 0) * 12 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.} + 24 \text{ мес.} = 40000 \text{ руб.};$

4) делаем корректировочные записи: Дт 84 Кт 02 – 10 000 руб. (40000 – 30000) – доначислена амортизация по спецодежде, переведенной в состав основных средств.

Пример 2. В организации числится автомобиль директора со сроком полезного использования 10 лет, первоначальной стоимостью 1200 000 руб., срок эксплуатации автомобиля в организации составила 3 года. Сумма накопленной амортизации по автомобилю составляет 360 000 руб.

При переходе на ФСБУ 6/2020 установлено: лимита к стоимости основных средств, в отношении которых не будет применяться ФСБУ 6/2020, в организации составляет 100 тыс. руб. Способ начисления амортизации ко всем инвентарным объектам установлен линейный. Оставшийся срок полезного использования автомобиля в организации установлен в 2 года, так как собираются продавать данный автомобиль и покупать новый. Ликвидационная стоимость равна 850 000 руб.

Необходимо пересчитать амортизацию автомобиля по новым правилам: $A_n = (C_p - C_l) * СПИ_{ист.} / СПИ_{общ.} \cdot n =$

$(1200000 - 850000) * 36 \text{ мес.} / 36 \text{ мес.} + 24 \text{ мес.} = 210\,000 \text{ руб.}$ И произвести корректировку балансовой стоимости за счет амортизации: $A_{\text{кор}} = A_n - A = 210000 - 360000 = -150000 \text{ руб.}$, так как $A_n < A$, то необходимо сделать проводку Дт 02 Кт 84 – 150000 руб. Новая балансовая стоимость автомобиля составит: $C_{б.н} = C_{п} - A_n = 1200000 - 150000 = 1050000 \text{ руб.}$

Выводы

В заключении необходимо отметить, что разработка данного алгоритма упрощенного перехода на ФСБУ 6/2020

заняла у авторов работы достаточно значительный объем времени, которого практически всегда катастрофически не хватает у бухгалтеров. Необходимо было предусмотреть по возможности все варианты перехода, связанные не только с основными средствами, но, а также, и с запасами организации. Данный «упрощенный» алгоритм перехода поможет бухгалтерам безошибочно перейти на новый ФСБУ 6/2020, так как авторы постарались учесть все возможные варианты в составе основных средств и запасов до перехода организации на новый стандарт.

Библиографический список

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденный приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н. [Электронный ресурс]. URL: <http://ivo.garant.ru/#/basesearch/%D1%84%D1%81%D0%B1%D1%83%206:0> (дата обращения: 10.11.2021).
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (в ред. от 17.02.2021), введенные в действие приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н (в ред. от 17.02.2021). [Электронный ресурс]. URL: <http://ivo.garant.ru/#/basesearch/%D0%BC%D1%81%D1%84%D0%BE%2016/all:2> (дата обращения: 10.11.2021).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н (в ред. от 16.05.2016). [Электронный ресурс]. URL: <http://ivo.garant.ru/#/basesearch/%D0%BF%D0%B1%D1%83%206:0> (дата обращения: 10.11.2021).
4. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н (в ред. от 24.12.2010). [Электронный ресурс]. URL: <http://ivo.garant.ru/#/basesearch/%D0%9C%D0%B5%20%D1%83%205:0> (дата обращения: 10.11.2021).
5. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды утвержденные приказом Минфина РФ от 26 декабря 2002 г. № 135н (документ утратил силу). [Электронный ресурс]. URL: <http://ivo.garant.ru/#/basesearch/%D0%9C%D0%B5%D1%83%205:0> (дата обращения: 15.11.2021).
6. Федерльный закон от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ (ред. от 02.07.2021) «Об аудиторской деятельности». [Электронный ресурс]. URL: <http://ivo.garant.ru/#/basesearch/%D1%84%D0%B7%20%D0%BE> (дата обращения: 18.11.2021).
7. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденный приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н. [Электронный ресурс]. URL: <http://ivo.garant.ru/#/basesearch/%D1%84%D1%81%D0%B1%D1%83%205:0> (дата обращения: 16.11.2021).
8. Сайт «БухЭксперт 8». [Электронный ресурс]. URL: <https://buhexpert8.ru/1s-buhgalteriya/fsbu-6-2020-26-2020-os> (дата обращения: 29.11.2021).
9. Попова Е. Какой лимит применять по основным средствам в бухучете, если компания досрочно перешла на учет по ФСБУ 6/2020 // Материал из БСС «Система Главбух». [Электронный ресурс]. URL: <https://www.lgl.ru/#/document/86/264307/bssPhr207/?of=copy-f668a7a25c> (дата обращения: 29.11.2021).