

УДК 338.512

С.С. Дацкая

Национальный исследовательский Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева, Республика Мордовия, г. Саранск, email: svetlyachok_dss@mail.ru

ОСОБЕННОСТИ ВНЕДРЕНИЯ И ПРИМЕНЕНИЯ ФСБУ 6/2020 НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

Ключевые слова: основные средства, учет основных средств, налогообложение основных средств, себестоимость, налог на прибыль.

В статье рассмотрены изменения, которые произошли в учете основных средств предприятия в связи с введением ФСБУ – 6/2020, а также рассмотрена зависимость налогообложения в части изменения налога на прибыль от применения увеличенного лимита по учету основных средств и списания части недорогих основных средств в материальные затраты производства.

S.S. Datskaya

National Research Mordovian State University named after N.P. Ogarev, Republic of Mordovia, Saransk, email: svetlyachok_dss@mail.ru

FEATURES OF INTRODUCTION AND APPLICATION OF FSBU 6/2020 AT ENTERPRISES

Keywords: fixed assets, accounting for fixed assets, taxation of fixed assets, prime cost, income tax.

The article discusses the changes that have occurred in the accounting of fixed assets of an enterprise in connection with the introduction of FSBU – 6/2020, as well as the dependence of taxation in terms of changes in income tax from the application of an increased limit on accounting for fixed assets and the write-off of a part of inexpensive fixed assets in material costs of production.

Начиная с 2020 года, в бухгалтерском учете происходят многочисленные изменения, связанные с тем, что Россия стремится максимально приблизить Российскую систему бухгалтерского учета к Международным стандартам финансовой отчетности. Это необходимо и позволит предприятиям, работающим с иностранными партнерами проще переходить в случае возникновения потребности на МСФО и в целом предоставлять отчетность в приближенном и удобном для них формате, что в свою очередь позволит активнее привлекать иностранный капитал для работы. Так изменения, с 2020 года произошли по ряду направлений, часть из которых представлена ниже

– Сдача бухгалтерской отчетности: все предприятия, вне зависимости от формы организации и размера, даже малые, должны предоставлять бухгалтерскую отчетность в электронном виде. Применяется с отчетности за 2020 год [5];

– Оформление отчета о финансовых результатах: с 2021 года, новый Отчет

о финансовых результатах, который ранее был рекомендательным, будут сдавать все бухгалтера, вне зависимости от формы предприятия [5];

– Отражение в отчетности получения государственной помощи: с 2020 года бухгалтерам необходимо учитывать в балансе данные о суммах предоставленной, израсходованной и оставшейся в распоряжении предприятия государственной помощи [6];

– Упразднен отчет о среднесписочной численности. Данные о среднесписочной численности персонала предприятия теперь предоставляются один раз в год при сдаче отчетности в составе расчета по страховым взносам, начиная с 2020 года [7];

– Появились новые показатели в отчетности за 2020 год, которые касаются прекращаемой деятельности и данных об активах к продаже. В бухгалтерской отчетности с 2020 года нужно обозначать информацию о прекращаемой деятельности до того периода времени, пока по этой деятельности не будут полностью завершены все расчеты [8];

– Учет основных средств: ПБУ 6/01 «Учет основных средств» утрачивает свою силу и с 2022 года все предприятия обязаны использовать ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [2],

– Учет запасов: учет запасов с 2021 г. нужно вести, применяя ФСБУ 5/2019. Этот нормативно-правовой акт является обязательным к исполнению для большинства предприятий. Стандарт могут не использовать только бюджетные учреждения и микрокомпании на УСН.

2021 год в плане изменений был переходным периодом, и относительно учета основных средств предприятия могли использовать как ПБУ 6/01, так и уже ФСБУ 6/2020. Тема учета и анализа основных средств является наиболее важной для многих предприятий, чьи вложения именно в основные средства значительны. Это объясняется тем, что основные средства лежат в основе производственного процесса и существенно влияют на различные финансовые показатели деятельности предприятия – от себестоимости и цены продукции до прибыли.

Оба стандарта по «Учету основных средств» объединены тем, что актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем. [1, 2]

Наиболее важные изменения, которые необходимо было внести в учет основных средств, в связи с применением основ ФСБУ 6/2020 состоят в следующем:

1. В бухгалтерском учете можно самостоятельно устанавливать лимит стоимости для ОС. На практике целесообразно приравнять лимит к налоговому

лимиту в 100 тыс. руб. В налоговом учете имущество предприятия амортизируется, если его первоначальная стоимость превышает 100 тыс. рублей (ст. 256 НК РФ). Такой критерий в России действует уже три года, но применяется к тем объектам, которые находятся в эксплуатации с 2016 года. Это существенно снизит число амортизируемого имущества, но увеличит себестоимость продукции, так как часть ранее амортизируемых основных средств будет списываться в материальные затраты. Такое приравнивание с одной стороны, упростит работу бухгалтера, так как будет меньше расчетов по амортизационным отчислениям, а с другой стороны за счет увеличения себестоимости снизит налоговую нагрузку по налогу на прибыль, так как уменьшится налогооблагаемая база. Увеличение лимита до 100 тысяч рублей по учету основных средств в учетной политике предприятия позволит снизить разницу между двумя видами учета, бухгалтерским и налоговым. При этом уменьшить сумму налога на имущество с помощью подобного решения не получится, так как этот налог рассчитывают только с недвижимого имущества, чья стоимость, как правило, значительно превышает 100 тысяч рублей. Налог на имущество организаций рассчитывается по налогооблагаемой базе, к которой относится исключительно недвижимое имущество (с 2019 года) и потому включить в стоимость имущества основные средства, не признанные недвижимым имуществом, невозможно. Это в свою очередь не дает возможности увеличить расходы и снизить налогооблагаемую базу для расчета налога на прибыль.

2. Среди признаков, свойственных основному средству убрать требования о том, что оно не предназначено для перепродажи и добавить, что основное средство может использоваться для охраны окружающей среды, и в таком случае не приносить прямой финансовой выгоды. Получается, что основное средство может и не применяться непосредственно в производственном процессе, но так или иначе приносить выгоду предприятию, например, отсутствием или снижением затрат на утилизацию отходов или уплаты штрафов за нарушение экологических требований.

3. Для целей бухгалтерского учета основные подлежат классификации по видам и группам, для которых устанавливается единый способ оценки (например, недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь). При применении ФСБУ 06/2020 группой основных средств считается совокупность объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования. Сходный характер использования определяется тем, что на данном оборудовании и с помощью данных основных средств производятся одинаковые виды работ или услуг. Так же для каждой группы определяется единый способ начисления амортизации, который не изменяется на протяжении всего периода использования основного средства.

4. Срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации (далее – элементы амортизации) объекта основных средств определяются при признании этого объекта в бухгалтерском учете. С момента начала учета амортизационные элементы не изменяются. Так, до ФСБУ 6/2020, в случае реконструкции или усиленной модернизации основного средства, мог быть увеличен срок полезного использования средства и, соответственно, изменены суммы амортизационных отчислений. С 2021 года срок полезного использования в случае модернизации или реконструкции – не пересматривается и сумма ежемесячных амортизационных отчислений зависит только от способа амортизации и становится относительно стабильной. При этом, под сроком полезного использования в учете признается период, когда применение объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) предприятию. Но существуют отдельные группы основных средств, для которых срок полезного использования определяется исходя из того количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое ожидается к получению в результате использования этого объекта.

5. При оценке основных средств по первоначальной стоимости такая стоимость и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению. Эти показатели основного средства устанавливаются при принятии его к учету и сохраняют свою

величину в течении периода использования. Именно поэтому важно максимально правильно и с учетом всех возможных вложений исчислять первоначальную стоимость. При этом важно учитывать, что ФСБУ 6/2020 в отличие от ПБУ 6/01 не ограничивает перечень затрат, которые могут быть включены в расчет первоначальной стоимости, главное, чтобы эти затраты были обоснованы и сделаны до момента принятия средства к учету.

Наиболее существенным изменением в учете следует считать возможность самостоятельно устанавливать лимит стоимости основных средств, принимаемых к учету таковыми, так как это решение несет за собой ряд последствий по расчету ряда других финансовых и бухгалтерский показателей деятельности предприятия. Рассмотрим подробнее, как может отразиться приравнение лимита по учету основных средств с налоговым лимитом. Для этого обратимся к рисунку 1, где представлены пять сценариев развития ситуации. Эти сценарии предусматривают изменение ключевых факторов деятельности предприятия:

- изменение отпускной цены,
- изменение объема продаж;
- изменение выручки;
- изменение налога на прибыль.

По ряду сценариев (1,3,5) результат изменения налога легко спрогнозировать, в то время, как при сценарии 2 и 4, результат однозначно не определен. Изменение суммы налога на прибыль будет зависеть от того, чей темп роста окажется выше. Если темп роста выручки окажется выше темпа роста себестоимости, то налог на прибыль возрастет. И наоборот, при более высоком темпе роста себестоимости при сравнении с темпом роста выручки, налогооблагаемая база уменьшится, а, значит, и сумма налога окажется меньше.

В целом, схема, изображенная на рисунке 1 отражает зависимость между внедрением изменений в учет основных средств предприятия и теми показателями, на которые эти изменения повлияют посредством изменения себестоимости продукции или услуг. При этом, каждое предприятие вправе самостоятельно устанавливать лимит по учету основных средств так, как для него наиболее удобно и принесет максимальную эффективность.

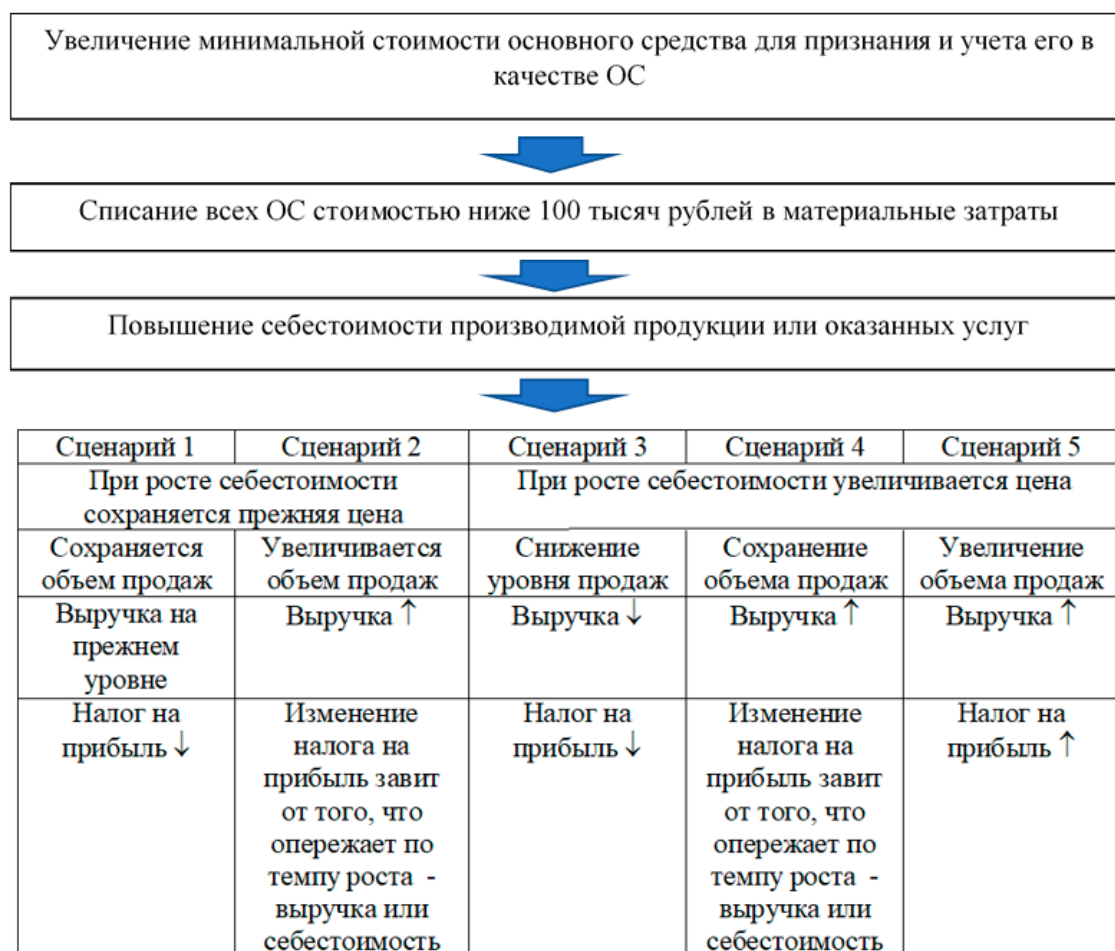


Рис. 1. Зависимость величины налога на прибыль от себестоимости

Таблица 1

Последствия увеличения и снижения лимита стоимости основных средств для целей учета

Сравниваемые позиции	Увеличение лимита до 100 тысяч рублей, как в налоговом учете	Уменьшение лимита ниже 40 тысяч рублей
Число основных средств	Меньшее число основных средств, по каждому из которых ведется отдельный учет	Увеличение числа основных средств с увеличением необходимой документации и работы по учету каждого инвентарного номера
Начисление амортизации	Расчет амортизационных по меньшему количеству учетных единиц и расчеты совпадают с налоговым учетом	Необходимо вести расчеты по каждой учетной единице и производить различные расчеты амортизационных отчислений для бухгалтерского и налогового учета
Себестоимость продукции/услуг	Увеличение себестоимости продукции или услуг за счет включения недорогих ОС в материальные затраты	Уменьшение себестоимости за счет постепенного списания основных средств

Если для предприятия важно сохранять минимальную себестоимость продукции, то оно вправе устанавливать и более низкий лимит, чем 40 тысяч рублей, который действовал согласно ПБУ 6/01. Все эти условия учета основных средств предприятия должны быть обязательно отражены в учетной политике [3].

Рассмотрим, несколько положительных и отрицательных последствий, которые возникнут при различном подходе к лимиту основных средств в таблице 1, как при увеличении, так и при уменьшении лимита.

Каждое из решений по изменению лимита стоимости основных средств для целей учета имеет свои последствия и каждое предприятие вправе самостоятельно изменять условия учета согласно ФСБУ 6/2020. Выбор решения во многом определяется целями деятельности предприятия и тем, что для него в приоритете, низкая себестоимость и цена или более комфортные условия учета и более быстрое списание стоимости ОС, применяемых на предприятии.

Важно, что применение ФСБУ 6/2020 приближает бухгалтерский учет на российских предприятиях к международным стандартам бухгалтерского учета, как минимум в той части, что основные средства не обязательно должны приносить выгоду предприятия, а, например, использоваться в целях экологии [4]. А кроме того, дает предприятиям, бухгалтерам и финансовым специалистам чуть больше свободы

в выборе оптимальной для них финансовой политики предприятия.

Среди ключевых задач современного промышленного предприятия особую роль выполняет повышение эффективности и качества производства при значительном увеличении отдачи капитальных вложений и основных фондов, которые в свою очередь являются материальной базой любого производственного процесса и важнейшей составной частью производства и предприятия в целом. Эти средства нужны не только для непосредственного производства, но и для управления предприятием.

Основные фонды, являясь существенной частью предприятия, применяются как в процессе производства, так и в процессе управления предприятием длительный период времени, участвуют в большом числе производственных циклов и, со временем изнашиваясь в производственном процессе, переносят свою стоимость частями на выпускаемую продукцию, сохраняя при этом натуральную форму. Именно такое свойство основных фондов делает необходимым их максимально эффективное использование. В связи с этим на любом предприятии должен вестись качественный учет и анализ использования основных средств, в котором периодически происходят законодательные изменения. Эти изменения необходимо своевременно и с максимальной эффективностью для предприятия внедрять и использовать.

Библиографический список

1. Российская Федерация. Приказы. Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01». Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 N 26н; зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 N 2689. [Электронный ресурс]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/ (дата обращения 3.10.2022).
2. Российская Федерация. Приказы. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». Утвержден приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н; зарегистрировано в Минюсте России 15.10.2020 N 60399. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/76123180f1200d66eb1102dd61173d0f8d64d569/ (дата обращения 3.10.2022).
3. Наумова Н.А., Хоменко Е.В., Беллендир М.В. Бухгалтерский учет и анализ: учебник. М.: КРОНУС, 2021. 630 с.

4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» С изменениями и дополнениями на 17 февраля 2021 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/71323310> (дата обращения 3.10.2022).

5. Российская Федерация. Приказы. О формах бухгалтерской отчетности организаций №66н: текст с изменениями и дополнениями на 19 апреля 2019 года. Принят Государственной Думой 02 июня 2010 года: зарегистрировано в Минюсте России 02 августа 2010 № 18023. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения 3.10.2022).

6. Российская Федерация. Приказы. О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи»: текст с изменениями и дополнениями на 19 апреля 2019 года. Утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16 октября 2000 г. N 92н. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317170/d71e0ade1d2f5bdb472ac1daf82cea66abef8800/ (дата обращения 3.10.2022).

7. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в часть первую налогового кодекса российской федерации: № 5-ФЗ от 28.01.2020. Принят Государственной Думой 21 января 2020 года; одобрен Советом Федерации 22 января 2020 года. [Электронный ресурс]. URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/73467005/paragraph/1/doclist/59356/> (дата обращения 3.10.2022).

8. Российская Федерация. Приказы. О внесении изменений в положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02 – текст с изменениями и дополнениями на 5 апреля 2019 года. Утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 5 апреля 2019 г. N 54н; зарегистрировано в Минюсте РФ 13 июня 2019 г. Регистрационный N 54930. [Электронный ресурс]. URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/72268906> (дата обращения 3.10.2022).