

УДК 657

Учетная политика в целях бухгалтерского учета основных средств в соответствии с проектом РСБУ «Основные средства»

СИТНИКОВА ВАЛЕНТИНА АНАТОЛЬЕВНА,

кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия

sitnikova_vak@mail.ru

Аннотация

Начиная с отчетности за 2019 г., планируется ввести в учетную практику федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) «Основные средства». В настоящее время проект стандарт доработан по итогам его экспертизы Советом по стандартам бухгалтерского учета при Министерстве финансов Российской Федерации. Влияние положений указанного документа на внутренние регламенты организаций является очевидным, что подчеркивает актуальность статьи. Статья содержит анализ положений проекта ФСБУ «Основные средства» с позиций формирования учетной политики организаций для целей бухгалтерского учета основных средств. Выявлены положения, которые требуют самостоятельной разработки организациями и закрепления их во внутренних документах. В статье предложены некоторые варианты решений, которые могут быть приняты во внимание при формировании учетной политики организации на 2019 г.

Ключевые слова: проект РСБУ «Основные средства»; проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства»; основные средства; учетная политика; учетная политика в целях бухгалтерского учета.

Accounting Policy for Accounting for Fixed Assets in accordance with the RAS Draft “Fixed Assets”

VALENTINA A. SITNIKOVA,

Ph.D. in Economics, Associate Professor, Assistant Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

sitnikova_vak@mail.ru

Abstract

For the reporting for 2019 and further periods it is planned to put into practice the Federal Accounting Standard (FSA) “Fixed Assets”. The draft standard was then revised to take into account the results of examination of the Council on Accounting Standards of the Ministry of Finance of the Russian Federation. The impact of the above document’s provisions on the internal regulations of organizations is obvious, underscoring the relevance of the article. The article analyzes the provisions of the FSA draft “Fixed assets” from the standpoint of the formation of the accounting policy’s provisions for accounting of fixed assets. It identifies the provisions which should be developed by organizations themselves to be incorporated in their internal documents. The article suggests some options for solutions that can be taken into account when forming the organization’s accounting policies for 2019.

Keywords: RSA draft “Fixed assets”; FSA draft “Fixed assets”; fixed assets; accounting policies; accounting policies for accounting purposes.

Завершена доработка проекта ФСБУ «Основные средства» (далее — Проект)¹ по результатам экспертизы Советом по стандартам бухгалтерского учета при Министерстве финансов Российской Федерации. Планируемое применение стандарта — начиная с отчетности за 2019 г. — требует детальной проработки его положений уже сегодня для своевременного формирования и утверждения положений учетной политики организаций на 2019 г. В п. 53 Проекта отмечается необходимость раскрытия в учетной политике в отношении основных средств информации: об установленных способах оценки групп основных средств; о способах начисления амортизации по группам основных средств; об изменении параметров амортизации основных средств и иной информации, необходимой для понимания представленных в бухгалтерской (финансовой) отчетности показателей, связанных с основными средствами. Тем не менее обратимся к Проекту для более детального выявления положений, которые необходимо разработать или выбрать из предложенных вариантов и включить в учетную политику организации. При этом следует особо отметить значимость профессионального суждения специалистов, принимающих участие в формировании учетной политики, мнение которых окажет непосредственное влияние на выбор в пользу тех или иных вариантов учета. Таким образом, особую важность профессиональное суждение приобретает «при выборе альтернативных способов оценки и учета объектов бухгалтерского наблюдения» [1]. Именно с возможностью формирования профессионального суждения связывают инновационные подходы в современном бухгалтерском учете И. Д. Демина и Е. Н. Домбровская [2, с. 82–83].

Примечательно, что отдельные варианты учета основных средств связаны с возможностью не применять некоторые нормы стандарта. Так, в соответствии с п. 6 Проекта организации вправе не применять его нормы «в отношении объектов

основных средств стоимостью в пределах установленного организацией лимита, при условии, что организация списывает балансовую стоимость соответствующих капитальных вложений по их завершении на расходы, и раскрывает данный факт с указанием установленного стоимостного лимита в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности». Таким образом, если организация намерена воспользоваться указанным правом, в учетной политике необходимо указать на это и привести критерий стоимости, в пределах которого организацией будут признаваться расходы, а не объекты основных средств. Отметим, что для организаций «удобно» применять отмеченную норму в отношении объектов, которые не признаются основными средствами в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации. Если организация воспользуется предоставленным правом, в учетной политике следует указать лимит с учетом требований ст. 256 Налогового кодекса Российской Федерации, которая содержит, кроме срока полезного использования, также стоимостной критерий амортизируемого имущества. В настоящее время он составляет 100 000 руб. Возможность использования стоимостного критерия налогового учета для амортизируемого имущества является привлекательной для организаций, поскольку позволяет сократить объем работ по выявлению разниц и отражению в учете их последствий в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02². В Проекте также отмечается, что отраслевые стандарты бухгалтерского учета могут устанавливать дополнительные критерии, при соблюдении которых организация вправе не применять нормы документа (п. 6).

В п. 10 Проекта раскрывается порядок определения единицы учета. При этом отмечается, что «единицей учета основных средств является часть инвентарного объекта, имеющая отличительный срок полезного использования». Бесспорно, при незначительных расхождении в продолжительности использования частей объекта нецелесообразно выделять отдельные

¹ Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» // Официальный сайт Фонда развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета „Бухгалтерский методологический центр“». URL: <http://bmcenter.ru/> (дата обращения: 24.06.2017).

² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02: приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (в ред. от 06.04.2015).

единицы учета. Такая потребность возникает, на наш взгляд, в случаях существенных расхождений в предполагаемых периодах использования различных частей объекта. Как следствие, следует разработать и закрепить в учетной политике критерий признания указанных выше расхождений значительными для целей обоснованного выделения инвентарных объектов.

В разделе «Оценка» Проекта установлено, что основные средства оцениваются на отчетную дату по балансовой стоимости (п. 13). В соответствии с п. 14 Проекта организациям предоставляется право выбора одного из двух способов учета в отношении каждой группы основных средств — с переоценкой либо без переоценки. Выбранный способ учета применяется ко всей группе основных средств. В Проекте уточняется, что организация не вправе применять разные способы учета к основным средствам, входящим в одну группу. В учетной политике должны найти отражение как признак выделения групп и их наименование, так и выбранный способ учета для каждой группы.

Сразу несколько положений учетной политики должны быть предусмотрены, если организацией принято решение переоценивать объекты. При использовании способа учета «с переоценкой» (п. 16 Проекта) балансовая стоимость основного средства регулярно переоценивается до его справедливой стоимости. Справедливая стоимость при этом определяется в порядке, предусмотренном Международными стандартами финансовой отчетности.

Требование регулярности переоценки содержится в пп. 16 и 18 Проекта. При этом «периодичность проведения переоценок выбирается для каждой группы переоцениваемых основных средств исходя из степени изменений их справедливой стоимости так, чтобы балансовая стоимость переоцениваемых основных средств существенно не отличалась от их справедливой стоимости» (п. 18 Проекта). Для случаев переоценки один раз в год проект содержит норму о ее проведении по состоянию на конец отчетного года. Если же организацией принято решение переоценивать объекты чаще одного раза в год, то в учетной политике следует указывать даты, по состоянию на которые предусмотрена переоценка. В учетной политике, таким образом, необходимо раскрывать:

- признаки существенного отличия балансовой стоимости объектов от их справедливой стоимости;
- периодичность переоценок в разрезе групп;
- даты, по состоянию на которые будет производиться переоценка (при ее проведении чаще, чем один раз в год).

При использовании способа учета основных средств «с переоценкой» пересчет их первоначальной стоимости и накопленной амортизации на дату переоценки осуществляется одним из способов, предусмотренных п. 19 Проекта: пропорциональным или способом обнуления амортизации. В этой связи одним из положений учетной политики должен являться выбранный организацией вариант. Далее в Проекте приводится характеристика указанных способов без строгой привязки к конкретным группам основных средств и возможные примеры их использования. Так, пропорциональный способ применяется, например, к таким основным средствам, как производственное оборудование, а способ обнуления амортизации — в отношении недвижимости. Видимо, организации должны самостоятельно определить эти способы в разрезе групп объектов, полагаясь на примеры применения способов для различных групп объектов.

В Проекте подробно регулируются вопросы отражения в учете результатов переоценок, причем раскрытый порядок практически не выходит за рамки сложившейся учетной практики. Исключение составляет списание «накопленного результата дооценки основных средств, который отражается в бухгалтерском балансе обособленно в составе капитала».

В п. 21 Проекта отмечается: «Суммы переоценки основных средств, отраженные в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток), формируют на сальдовой основе накопленный результат дооценки основных средств, который отражается в бухгалтерском балансе обособленно в составе капитала». Для списания указанного результата на нераспределенную прибыль предусмотрены два способа, один из которых организациям предстоит выбрать и закрепить в своей учетной политике:

- единовременно при списании основного средства, по которому была накоплена дооценка;
- по мере начисления амортизации по основному средству.

Для целей применения способа списания «по мере начисления амортизации» Проект регулирует порядок определения суммы накопленной дооценки, подлежащей списанию на нераспределенную прибыль, как положительной разницы «между величиной амортизации за период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости основного средства с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости основного средства без учета переоценок» (п. 21 Проекта).

Несколько положений учетной политики должны раскрывать решения организации в отношении амортизации объектов (раздел «Амортизация» Проекта). Расчет суммы амортизации требует ясности в отношении ее параметров, к которым относятся: срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ амортизации. Пункт 30 Проекта определяет величину ликвидационной стоимости основного средства равной нулю, если ожидаемая к поступлению сумма от выбытия основного средства не является существенной. Как следствие, в учетную политику необходимо включить принятый организацией признак признания существенной ожидаемой к поступлению суммы от выбытия основного средства. Логичным является установление процента по отношению к стоимости объекта.

Действующая редакция Проекта (п. 31) предполагает начисление амортизации по основным средствам ежемесячно в течение отчетного года, независимо от применяемого способа. Для организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, предусмотрена возможность выбора вариантов в отношении периодичности начисления амортизации. Указанные организации вправе начислять единовременно:

- годовую сумму амортизации по состоянию на 31 декабря отчетного года либо периодически в течение отчетного года за периоды, определенные организацией;

- амортизацию производственного и хозяйственного инвентаря в размере первоначальной стоимости таких объектов при их принятии к бухгалтерскому учету.

Право выбора периодичности начисления амортизации предполагает несколько вариантов: амортизация начисляется ежегодно в конце отчетного года или чаще в течение отчетного года. Выбранная периодичность также должна быть закреплена в учетной политике. Логично, если она будет совпадать с периодичностью формирования отчетности. Если организация формирует промежуточную отчетность, например, за 1-й квартал, полугодие и 9 мес., то амортизация будет начисляться четыре раза в год, периодичность ее начисления будет составлять квартал. При выборе периодичности необходимо принимать во внимание взаимосвязи, которые важны для организаций при формировании информации о ее деятельности, например данные для составления промежуточной отчетности, определения себестоимости продукции и др.

В учетной политике также следует указать дату в конце отчетного года для ежегодной проверки параметров амортизации, которая предусмотрена п. 32 Проекта.

В соответствии с п. 33 Проекта «организация выбирает тот способ амортизации, который наиболее точно отражает предполагаемые особенности получения будущих экономических выгод от использования основного средства». Как следствие, в учетную политику необходимо включить способы начисления амортизации по группам основных средств. Для основных средств, срок полезного использования которых установлен в единицах времени, предусмотрены линейный способ и способ уменьшаемого остатка. При использовании способа уменьшаемого остатка начисление амортизации производится таким образом, чтобы суммы амортизации за одинаковые по продолжительности периоды уменьшались по мере течения срока полезного использования основного средства. При этом организация самостоятельно определяет формулу расчета суммы амортизации за отчетный период, обеспечивающую систематическое уменьшение этой суммы в следующих периодах.

Положения, требующие регулирования в учетной политике организации в соответствии с Проектом

№ п/п	Основание	Регулируемый вопрос
1	Пункт 6	Неприменение стандарта в отношении объектов основных средств стоимостью в пределах установленного организацией лимита
2	Пункт 10	Критерий отличия в сроках полезного использования частей объекта для обоснованного выделения единиц учета
3	Пункты 14, 16, 19	Группы основных средств
4	Пункт 14	Способ учета основных средств в разрезе групп объектов (с переоценкой либо без переоценки)
5	Пункт 16	При использовании модели учета «с переоценкой» выбор периодичности проведения переоценки в разрезе групп объектов
6	Пункт 18	Признаки существенного отличия балансовой стоимости переоцениваемых основных средств от их справедливой стоимости
7	Пункт 18	При использовании модели учета «с переоценкой» и периодичности чаще, чем один раз в год, указание даты проведения переоценки в разрезе групп объектов
8	Пункт 19	При использовании модели учета «с переоценкой» отражение способа пересчета первоначальной стоимости и накопленной амортизации в разрезе групп основных средств
9	Пункт 21	При использовании способа учета «с переоценкой» указание способа списания накопленного результата дооценки основных средств, который отражается в бухгалтерском балансе обособленно в составе капитала
10	Пункт 30	Признак существенности ожидаемой к поступлению суммы от выбытия основного средства (ликвидационной стоимости)
11	Пункт 31	Периодичность начисления амортизации для организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность
12	Пункт 31	Порядок амортизации производственного и хозяйственного инвентаря для организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность
13	Пункт 32	Дата ежегодного пересмотра параметров амортизации
14	Пункт 33	Способы начисления амортизации по группам основных средств
15	Пункт 38	При использовании способа уменьшаемого остатка определение формулы расчета суммы амортизации за отчетный период, обеспечивающей систематическое уменьшение этой суммы в следующих периодах
16	Пункт 40	Выбор объектов для начисления амортизации
17	Пункт 48	Порядок раскрытия в отчете о финансовых результатах информации об основных средствах
18	Пункты 47–51	Признание информации об объектах основных средств существенной для раскрытия в бухгалтерской отчетности

В составе норм раздела «Амортизация» Проекта также указано, что «амортизация начисляется по единицам учета основных средств» (п. 40). В Проекте также отмечается, что амортизация может начисляться по совокупности единиц учета основных средств, имеющих одинаковые параметры амортизации (п. 40). О том, использует ли организация право начисления амортизации по совокупности единиц учета

основных средств с одинаковыми параметрами, следует указать в учетной политике.

Раскрытие информации об основных средствах в отчетности также требует внутреннего регулирования организациями. Так, п. 48 Проекта позволяет организациям объединять необходимую к раскрытию в отчете о финансовых результатах информацию в части основных средств «с аналогичными показателями по другим внеоборотным активам,

в частности, по нематериальным активам». В Проекте также указано, что в бухгалтерском балансе, отчете о финансовых результатах, отчете об изменении капитала, отчете о движении денежных средств и пояснениях к бухгалтерскому балансу информация об основных средствах должна раскрываться с учетом ее существенности. В учетной политике следует приводить порядок представления информации в бухгалтерской отчетности, а также применяемый критерий существенности. Отметим, что соблюдение требования о существенности не вызовет затруднений у специалистов, поскольку оно широко применяется в учетной практике в настоящее время. Распространенным критерием является 5%-ный порог существенности, который, как правило, организации включают в свою учетную политику.

Для наглядности представим в *таблице* положения Проекта, которые являются основанием для внесения тех или иных положений в учетную политику организации, а также вопросы, требующие регулирования.

Следует отметить, что Проект претерпел существенные изменения в связи с доработкой по результатам экспертизы Советом по стандартам бухгалтерского учета Советом по стандартам бухгалтерского учета при Министерстве финансов Российской Федерации. Справедливо утверждать, что при этом значительно сократилось количество позиций, которые требуют разработки на

уровне экономического субъекта и включения в его учетную политику.

В завершение рассмотрения вопроса о формировании учетной политики в соответствии с предстоящими изменениями в учете основных средств отметим, что сложившаяся практика внесет свои коррективы, оказывая непосредственное влияние на совокупность способов, которые удобны для организаций. В этом контексте представляет интерес исследование Т. Ю. Дружиловской и Т. Н. Коршуновой [3], в ходе которого была проанализирована практика формирования учетной политики в 100 отечественных организациях, имеющих различные масштабы и направления деятельности. Анализируя пояснения к отчетности, авторы признают некоторое единство подходов к учетной политике, формируемой в соответствии с требованиями российских правил. В статье отмечается, что все исследованные организации начисляют амортизацию основных средств только линейным способом. В отношении переоценки основных средств учетная политика различных организаций имеет некоторые отличия, поскольку одни организации (в основном крупные) переоценку осуществляют, а другие этого не делают. Однако вне зависимости от сложившихся тенденций в учетной практике ввод в действие российских стандартов бухгалтерского учета вызовет серьезные изменения, в том числе связанные с формированием учетной политики.

Литература

1. Туякова З. С., Саталкина Е. В. Применение профессионального суждения в учете переоценки объектов основных средств // *Международный бухгалтерский учет*. 2016. № 19. С. 34–47.
2. Демина И. Д., Домбровская Е. Н. О применении инновационных профессиональных знаний в учете основных средств // *Учет. Анализ. Аудит*. 2016. № 4. С. 81–91.
3. Дружиловская Т. Ю., Коршунова Т. Н. Формирование учетной политики в практике российских организаций // *Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 32. С. 16–27.

References

1. Tuiakova Z. S., Satalkina E. V. Primenenie professional'nogo suzhdeniia v uchete pereotsenki ob'ektov osnovnykh sredstv [Applying a professional judgement in accounting for fixed assets revaluation]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting*, 2016, no. 19, pp. 34–47 (in Russian).
2. Demina I. D., Dombrovskaja E. N. O primenenii innovatsionnykh professional'nykh znaniy v uchete osnovnykh sredstv [On Application of Innovative Professional Knowledge in Accounting of Fixed Assets]. *Uchet. Analiz. Audit – Accounting. Analysis. Auditing*, 2016, no. 4, pp. 81–91 (in Russian).
3. Druzhilovskaja T. Ju., Korshunova T. N. Formirovanie uchetnoi politiki v praktike rossiiskikh organizatsii [Forming Accounting Policies in the practice of Russian Entities]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting*, 2015, no. 32, pp. 16–27 (in Russian).