



Ошибки при переходе на новые ФСБУ: анализ и рекомендации по исправлению

Ключевые слова:

запасы организации,
управленческие расходы,
основные средства,
элементы амортизации

Key words:

?

аннотация/annotation

?

1 января 2021 г. вступил в силу ФСБУ 5/2019 «Запасы» [1], что повлекло за собой серьезные изменения в бухгалтерском учете запасов и в производственном учете, в связи с чем весь год прошел под эгидой разрешения вопросов по внедрению данного стандарта. Кроме того, с 1 января 2021 г. организации в добровольном порядке также могли применять ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [2], ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и ФСБУ 25/2018 «Аренда». Некоторые организации так и поступили.

И все же большинство организаций начали применение новых стандартов бухгалтерского учета основных средств с 1 января 2022 г. При этом возникло огромное количество вопросов. На часть из них попробуем ответить в данной статье, а также провести работу над ошибками с целью избежать их в дальнейшем.

О.А. Антошина

Ошибки в оценке прав организации

Многие финансовые специалисты читают нормативные правовые акты удивительным образом, например: норму об отдельных послаблениях для организаций, имеющих право на применение упрощенных способов учета, они расценили как разрешение малым предприятиям не использовать новые стандарты в отдельных случаях.



Так, например, в ФСБУ 5/2019 содержатся следующие положения.

Настоящий Стандарт может не применяться микропредприятием, за исключением микропредприятия, которое не вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность [1, п. 2].

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (далее — организация с упрощенным учетом), вправе определять затраты, включаемые в фактическую себестоимость запасов (в части оплаты неденежными средствами), в сумме балансовой стоимости передаваемых активов, фактических затрат, понесенных на выполнение работ, оказание услуг, вне зависимости от возможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг, приобретаемых запасов [1, абзац четвертый п. 14].

Организация с упрощенным учетом вправе считать себестоимостью приобретенных запасов уплаченные и (или) подлежащие уплате при приобретении запасов суммы без применения положений подпункта «б» пункта 12 и пункта 13 настоящего Стандарта. В случае определения себестоимости запасов указанным способом затраты, указанные в подпунктах «б» — «е» пункта 11 настоящего Стандарта, признаются расходом периода, в котором были понесены [1, п. 17].

Организация с упрощенным учетом вправе оценивать запасы на отчетную дату по фактической себестоимости [1, п. 32].

Именно эти «упрощения» допустимы в бухгалтерском учете запасов. Как видим, нигде речь не идет о неприменении данного стандарта.

ФСБУ 6/2020 предусмотрено следующее.

Настоящий Стандарт не применяется организациями бюджетной сферы [2, п. 2].

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского

учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может не применять пункты 23, 38, подпункты «б», «в», «ж» — «о» пункта 45, пункты 46, 47 настоящего Стандарта [2, п. 3].

То есть таким организациям разрешено учитывать основные средства без учета обесценения, а также раскрывать информацию в бухгалтерской (финансовой) отчетности в более сокращенном виде.

Остальные требования к организации бухгалтерского учета основных средств обязательны для применения всеми организациями независимо от их статуса.

Ошибки при учете запасов

Организация учета запасов с 1 января 2021 г.

Завершив 2020 год, многие организации были уверены, что имеют право и в 2021 году вести учет запасов по старым правилам, зачастую ссылаясь на письмо Минфина России от 12.03.2021 № 07-01-09/17431, в котором рассматривается вопрос об отражении в бухгалтерском учете информации о запасах, отпущенных в производство до 2021 года, если организация перспективно отражает последствия изменения учетной политики в связи с применением ФСБУ 5/2019. Минфин России считает, что в отношении объектов, которые до 1 января 2021 г. были отпущены в производство, но согласно правилам, действовавшим до начала применения ФСБУ 5/2019, отражались в бухгалтерском учете организации в составе запасов, допустимо применять способы ведения бухгалтерского учета (в том числе способы погашения стоимости), избранные организацией до начала применения ФСБУ 5/2019.

Такая ошибка организаций является следствием вольного прочтения письма, без учета того что ответ Минфина России был дан на конкретный вопрос. Слова «о запасах, отпущенных в производство до 2021 года» специально выделены кур-



сивом. Это те запасы, по которым бухгалтерская запись: Дт 20 «Основное производство» Кт 10 «Материалы» — запасы отпущены в производство — проведена до 31.12.2020.

Таким образом, при переходе на новый стандарт бухгалтерского учета запасов, если организация не применяет для этого ретроспективный метод, не надо было делать корректировочные записи на сумму тех запасов, которые на переходный период оказались в составе незавершенного производства. При этом по всем запасам, которые находились на учете в организации, но не отвечали требованиям ФСБУ 5/2019, необходимо было произвести корректировочные записи в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль». Не допускается формирование прибыли 2021 года под влиянием корректировок в связи с изменением учетной политики для отражения операций по переходу на ФСБУ 5/2019*.

О включении управленческих расходов в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции в целях бухгалтерского учета

На разных встречах с бухгалтерами в течение 2021 года постоянно озвучивался вопрос о возможности списания общехозяйственных (управленческих) расходов со счета 26 на счет 20. Ответ на него был категоричным: так делать нельзя, даже если это предусмотрено в учетной политике организации, кроме прямо указанных в ФСБУ 5/2019 случаев.

Итак, как же обстоят дела с управленческими расходами сейчас и каково мнение Минфина России по данному вопросу?

Согласно ФСБУ 5/2019, в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции не включаются, в частности,

управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг [1, подп. «г» п. 26].

С 1 января 2021 г. способ распределения управленческих расходов на себестоимость выпускаемой продукции отсутствует. Управленческие расходы признаются расходами периода. Об этом неоднократно напоминал Минфин России в письмах от 18.11.2021 № 07-01-09/93330, 11.02.2022 № 07-01-09/9702, а также в Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2021 год (приложение к письму Минфина России от 18.01.2022 № 07-04-09/2185).

При списании управленческих расходов должна быть сделана запись на сумму фактических расходов: Дт 90 «Себестоимость продаж» Кт 26.

Мы рассмотрели лишь отдельные ошибки при учете запасов организации. Перейдем к учету основных средств.

Ошибки при учете основных средств

Согласно п. 49 ФСБУ 6/2020, в бухгалтерской отчетности организации, начиная с которой применяется данный стандарт, допускается не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, производя единоразовую корректировку балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному). Для целей указанной корректировки балансовой стоимостью основных средств считается их первоначальная стоимость (с учетом переоценок), признанная до начала применения нового документа в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой, за вычетом накопленной амортизации. При этом накопленная амортизация рассчитывается в соответствии с ФСБУ 6/2020 исходя из указанной первоначальной стоимости, ликвидационной стоимости и соотношения ис-

* Подробнее о правилах перехода на ФСБУ 5/2019 см.: Антошина О.А. Учет запасов и формирование себестоимости: новые вопросы // Налоговая политика и практика. 2021. № 5. С. 67—71.



текшего и оставшегося срока полезного использования, определенного в соответствии с ФСБУ 6/2020.

Следовательно, при переходе на новые правила учета основных средств первоначальная стоимость основных средств, принятых на учет до 1 января 2022 г., остается неизменной, а вот элементы амортизации этих основных средств — срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации — должны быть пересчитаны. И сразу появляется масса вопросов: как это изменить срок полезного использования основного средства? как определить ликвидационную стоимость и кто это должен делать — бухгалтер, технический специалист или независимый оценщик? Можно ли ликвидационную стоимость вообще не определять?

Изменение срока полезного использования

Срок полезного использования (далее — СПИ) — период, в течение которого использование объекта основных средств будет приносить экономические выгоды организации. Кто же должен определить, как долго данный объект еще будет приносить экономические выгоды организации? Это комиссия, которая работает в организации и на которую возложены функции принятия основных средств на учет, определения факта ремонта, списания основных средств, их переквалификации. Люди, входящие в состав данной комиссии, должны обладать специальными знаниями и навыками, позволяющими им судить, как работает то или иное основное средство. На основании планов ремонта основных средств, планов обновления основных средств, а также любых данных, которые подтверждают факт эксплуатации основного средства в течение конкретного промежутка времени, комиссия определяет потенциальный СПИ в будущем. Этот новый срок прибавляется к СПИ, который был установлен при принятии объекта на учет, и, исходя из таких данных, выполняется перерасчет суммы начисленной амортизации.

Ошибка, которую допускают многие, — использование для определения СПИ постановления Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». Но данный документ не применяется для целей бухгалтерского учета! Задачи бухгалтерского и налогового учета разные, и правила тоже.



Изменение ликвидационной стоимости

Ликвидационная стоимость объекта основных средств — величина, которую организация получила бы в случае выбытия объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие; причем объект основных средств рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания СПИ и находился в характерном для этого момента состоянии.

На момент принятия объекта основных средств на учет (а в рассматриваемом случае — на момент перехода на новые правила учета) организация должна оценить ликвидационную стоимость.

Пример. У организации есть автомобиль Mercedes Benz GLC 250d 4 MATIC, который поставлен на бухгалтерский учет 13.12.2017; СПИ — 36 месяцев, первоначальная стоимость — 2 927 349 руб. По состоянию на 31.12.2021 по нему начислена 100 %-я амортизация.

На дату перехода на новые правила учета организация определила новый СПИ — 24 месяца.

Ликвидационную стоимость автомобиля при его продаже по окончании СПИ организация



установила по предложениям о продаже аналогичного автомобиля: по данным автодилера — 3 929 000 руб.; по данным сайта о продажах автомобилей — 4 585 000 руб.

Комиссия определила, что при продаже автомобиля через 2 года его ориентировочная цена составит 4 200 000 руб.

После того как ликвидационная стоимость введена в программу 1С, в документе «Параметры амортизации» отразятся новые данные: СПИ — 60 месяцев; способ начисления амортизации — линейный (не меняется); ликвидационная стоимость — 2 927 349 руб.

➤ **Очень важно!** При определении ликвидационной стоимости проводки не делаются!

В ситуации, когда ликвидационная стоимость фактически больше, чем первоначальная стоимость основного средства, в бухгалтерском учете отражается величина, равная первоначальной стоимости (2 927 349 руб.). В дальнейшем амортизация не начисляется до даты пересмотра параметров амортизации. А ранее начисленную амортизацию следует восстановить проводкой: Дт 02 «Амортизация основных средств» Кт 84 — 2 927 349 руб.

Ситуация, описанная в примере, часто встречается в организациях, имеющих автотранспортные средства или объекты основных средств, которые существенно подорожали после принятия их на учет.

Велик соблазн установить ликвидационную стоимость равной нулю. Но так можно сделать лишь в случаях, указанных в п. 31 ФСБУ 6/2020, а именно:

а) *если не ожидаются поступления от выбытия объекта основных средств (в том числе от продажи материальных ценностей, остающихся от его выбытия) в конце срока полезного использования;*

б) *если ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не является существенной;*

в) *если ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не может быть определена.*

По каждому пункту можно привести пример: а) выбытие ноутбука; б) стоимость пластмассовых запчастей при ликвидации станка; в) выбытие здания. На момент перехода на новые правила учета основных средств неизвестно, когда здание будет ликвидировано, потому определить ликвидационную стоимость не представляется возможным.

Еще раз подчеркнем: только в вышеперечисленных случаях ликвидационная стоимость может быть равна нулю. В иных случаях речь идет об искажении данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Минфин России в письмах от 05.04.2022 № 07-01-09/28453, 15.02.2022 № 07-01-10/10291, говоря о способах определения ликвидационной стоимости основных средств в целях бухгалтерского учета, высказал следующую точку зрения: ФСБУ 6/2020 не ограничивает способы определения ликвидационной стоимости. Выбранный способ должен обеспечивать выполнение требований законодательства о бухгалтерском учете и быть закреплен в учетной политике организации.



В заключение хотелось бы обратить внимание еще на один аспект. На каждом семинаре по методологии бухгалтерского учета приходится слышать вопрос о последствиях предполагаемого несоблюдения требований новых стандартов. И бывает очень стыдно за то, что этот вопрос прозвучал, ведь бухгалтер априори должен выполнять все требования законодательства, и прежде всего Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [3]. А в нем прямо указано: *бухгалтерский учет — формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Фе-*



деральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности» [3, ч. 2 ст. 1].

Следовательно, в бухгалтерском учете организации должны быть отражены все операции, предусмотренные действующим законодательством Российской Федерации. **ИП**

Литература

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: утв. приказом Минфина России от 15 нояб. 2019 г. № 180н. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202003260005> (дата опубликования: 26.03.2020).
2. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: приложение № 1 к приказу Минфина России от 17 сент. 2020 г. № 204н. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202010160010> (дата опубликования: 16.10.2020).
3. О бухгалтерском учете: федер. закон Рос. Федерации от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ (с изм. и доп.).

об авторах



О.А. Антошина,

главный методолог аудиторской компании «Аудит-Эл», налоговый консультант, сертифицированный бухгалтер-практик SIP / SIPA, бизнес-тренер по программам МБА, аттестованный преподаватель ИПБ России, к. э. н., доцент olgantosh@mail.ru