

УДК 657

О. Е. Сытник, Н. В. Кулиш

ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет», г. Ставрополь,
email: sytnikoe@gmail.com; Kulichn@yandex.ru

ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЯХ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ В СООТВЕТСТВИИ С ФСБУ 26/2020 «КАПИТАЛЬНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ»

Ключевые слова: бухгалтерский учет, капитальные вложения, федеральные стандарты по бухгалтерскому учету, признание, оценка, обесценение.

В статье представлен порядок формирования информации о капитальных вложениях в бухгалтерском учете в соответствии с ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». Уделено внимание признанию капитальных вложений в бухгалтерском учете, их оценке, раскрыто содержание новых терминов, которыми необходимо оперировать при организации бухгалтерского учета указанных активов. Обоснован состав раскрываемой в учетной политике для целей бухгалтерского учета информации в части рассматриваемых вопросов.

O. E. Sytnik, N. V. Kulish

Stavropol State Agrarian University, Stavropol, email: sytnikoe@gmail.com;
Kulichn@yandex.ru

FORMATION OF ACCOUNTING INFORMATION ON CAPITAL INVESTMENTS IN ACCOUNTING IN ACCORDANCE WITH FSBU 26/2020 «CAPITAL INVESTMENTS»

Keywords: accounting, capital expenditures, federal accounting standards, recognition, measurement, impairment.

The article presents the procedure for generating information on capital investments in accounting in accordance with FSBU 26/2020 "Capital Investments". Attention is paid to the recognition of capital investments in accounting, their assessment, the content of new terms that must be used when organizing the accounting of these assets is disclosed. The composition of the information disclosed in the accounting policy for accounting purposes in terms of the issues under consideration has been substantiated.

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (утв. приказом Минфина РФ от 17 сентября 2020 г. № 204н) (далее – ФСБУ 26/2020), вступающий к обязательному применению с 01 января 2022 года, вносит много изменений в порядок организации бухгалтерского учета капитальных вложений с 2022 года. Во-первых, следует отметить, что подобный стандарт вводится в РФ впервые. В международных стандартах финансовой отчетности (далее – МСФО) аналог также отсутствует. В международной практике МСФО (IAS 16) «Основные средства» регулирует порядок формирования информации об объектах основных средств независимо от того, на какой стадии эти объекты находятся (приобретения или эксплуатации).

Новые требования, предъявляемые указанным стандартом к признанию, оценке капитальных вложений и органи-

зации их бухгалтерского учета оказывают существенное влияние на бизнес-процессы экономического субъекта и его финансовую отчетность.

В формировании учетной информации о рассматриваемых объектах, по нашему мнению, будут вовлечены разные подразделения экономического субъекта (подразделения, занимающиеся строительством объектов, эксплуатацией активов, закупкой и др.).

Рассматриваемый стандарт обязывает применять коммерческие, некоммерческие, кредитные и некредитные организации, т. е. все экономические субъекты, независимо от размера, вида деятельности, за исключением организаций государственного сектора.

Приведенные аргументы подтверждают актуальность исследуемой темы.

Цель исследования: изучить требования ФСБУ 26/2020 к формированию

в бухгалтерском учете информации о капитальных вложениях, их признанию в бухгалтерском учете, оценке, определить практические шаги по организации бухгалтерского учета данного вида активов начиная с отчетности за 2022 год.

Материал и методы исследования: авторами использованы такие методы исследования, как монографический, сравнение, анализ, синтез, бухгалтерского учета, приемы систематизации; изучены регламентирующие организацию бухгалтерского учета основных средств нормативно-правовые акты, разъяснения Минфина, рекомендации Фонда развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (далее – БМЦ). Все это позволило обобщить теоретические положения изучаемого вопроса и дать практические рекомендации.

Результаты исследования и их обсуждение

Изучение нормативно-правовой базы в отношении организации бухгалтерского учета капитальных вложений и формирования информации о них в бухгалтерской финансовой отчетности позволило провести анализ новаций в отношении рассматриваемых активов, предусмотренных ФСБУ 26/2020. В процессе исследования обоснован состав элементов, которые необходимо включить в учетную политику экономического субъекта для целей бухгалтерского учета на 2022 год.

Объектом регулирования ФСБУ 26/2020 являются «капитальные вложения». Стандарт ввел указанный термин, под которым понимаются «...затраты организации на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств» [1]. Следует оговориться, что термин «капитальные вложения» применяется только в отношении объектов основных средств, а не любых внеоборотных активов (нематериальных активов, поисковых активов и др.). В этом состоит существенное отличие от предыдущей используемой терминологии в отношении подобных вложений. Таким образом, можем сделать вывод, что данный стандарт применяется в отношении только той части

счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», которая учитывает факты хозяйственной жизни (далее – ФХЖ), связанные с созданием / приобретением объектов основных средств. Таким образом, определим сферу применения ФСБУ 26/2020 – рис. 1.

Так, в отношении работ, оказания услуг по созданию, улучшению, восстановлению средств производства для других лиц применяют ФСБУ 5/2019 «Запасы», а в отношении приобретенных / созданных активов, предназначенных для продажи, применяют ФСБУ (ПБУ) 16/2002 «Информация по прекращаемой деятельности».

Пункт 5 ФСБУ 26/2020 [1] определяет состав капитальных вложений (рис. 2). Данный перечень является закрытым.

На наш взгляд, перечень капитальных вложений конкретизирован. Считаем необходимым дать некоторые пояснения. Так, при отнесении затрат к капитальным вложениям следует понимать при определении частей объектов основных средств затраты по ним не должны быть квалифицированы как запасы. Так же следует обратить внимание на затраты, связанные с улучшением и восстановлением объектов основных средств. Ранее подобные улучшения / восстановления рассматривались как капиталоемкие способы восстановления объектов. В рассматриваемом стандарте речь идет о включении в состав капитальных вложений на ремонт и техобслуживание объекта в случае, если они отвечают критериям признания капитальных вложений (т. е. подобные ремонты / техобслуживания должны обеспечить приток экономических выгод). Затраты на поддержание текущей работоспособности объекта к капитальным вложениям не относятся [1, 3].

В рассматриваемом стандарте впервые дано определение единицы капитальных вложений. В качестве единицы капитальных вложений рассматривается «приобретаемый, создаваемый, улучшаемый или восстанавливаемый объект основных средств» (п. 7). Ранее такое определение не формулировалось.

Важными составляющими стандарта являются раскрытия критериев и момента признания капитальных вложений и порядок их оценки при признании (рис. 3).



Рис. 1. Сфера применения ФСБУ 26/2020

Состав капитальных вложений	приобретение имущества, предназначенного для использования непосредственно в качестве объектов основных средств или их частей
	доставка, монтаж, испытания, пусконаладочные работы
	строительство, сооружение, изготовление объектов основных средств
	подготовка проектной, рабочей и организационно-технологической документации, осуществление авторского надзора
	улучшение / восстановление объектов основных средств
	коренное улучшение земель
	организация строительной площадки

Рис. 2. Состав капитальных вложений

Критерии признания	• понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией, (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана) в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев • определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина
Момент признания	• по мере осуществления затрат, удовлетворяющих критериям их признания • признание не зависит от момента, в который капитальные вложения осуществлены (первоначальное создание объектов основных средств или последующее улучшение / восстановление
Оценка	• капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств • затратами считается выбытие (уменьшение) активов или возникновение (увеличение) обязательств, связанных с осуществлением капитальных вложений

Рис. 3. Критерии, момент признания и оценка капитальных вложений

Затраты при признании капитальных вложений	суммы, выплачиваемые продавцу / подрядчику при приобретении
	стоимость активов, списываемая в связи с осуществлением капитальных вложений
	амортизация активов, используемых при осуществлении капитальных вложений
	обязательства по будущему демонтажу имущества и восстановлению окружающей среды
	заработная плата, вознаграждения работников, занятых в создании капитальных вложений и социальные платежи
	проценты по займам, если создаваемые капитальные вложения являются инвестиционным активом

Рис. 4. Состав затрат при признании капитальных вложений

Критерии признания четко сформулированы в п. 6 стандарта. Стандарт подчеркивает, что момент признания капитальных вложений не зависит от того, когда они понесены.

Отдельное внимание в стандарте уделено оценке капитальных вложений. Перечень затрат при признании капитальных вложений содержит несколько элементов и является закрытым (рис. 4).

Новацией является обязанность оценки обязательств по будущему демонтажу имущества и восстановлению окружающей среды. Этот элемент является оценкой и при ее определении необходимо профессиональное суждение бухгалтера в части того, являются ли действительно ликвидационные обязательства оценкой или они могут рассматриваться расходами отчетного периода. В такой ситуации необходимо ориентироваться на договор, требования законодательства, на период, в течение которого эти обязательства возникают, на оплату и применяемую ставку дисконтирования.

Таким образом, обязательства по будущему демонтажу и устранению негативных последствий создания капитальных вложений:

- признаются в момент возникновения соответствующих обязанностей, вытекающих из требований законодательства, договоров, иных ограничений;
- признаются при условии надежной оценки;
- оцениваются при признании как приведенная (дисконтированная) сумма предполагаемых будущих затрат на его исполнение, где в качестве периода дисконтирования принимается предполагаемый срок исполнения обязательства;
- могут являться оценочными, а могут быть обычными в зависимости от наличия определенности в отношении срока и суммы их погашения.

Отражение оценочных обязательств в бухгалтерском учете будет осуществляться следующим образом:

- создание оценочного обязательства в момент признания капитальных вложений –

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов»;

– ежегодная корректировка оценочного обязательства в связи с приближением срока его использования –

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов»;

– списание оценочного обязательства в момент исполнения –

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В отношении подобных обязательств необходимо применять ФСБУ (ПБУ) 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [2]. Отметим, что хозяйственная практика складывается так, что нормы данного стандарта зачастую не применяются экономическими субъектами в силу разных причин – не признаются оценочные обязательства вообще, либо признаются в составе расходов, т. е. не капитализируются.

В случае осуществления капитальных вложений иными способами их оценка осуществляется следующим образом:

- при взносе в уставный капитал – по фактическим затратам;
- при безвозмездном поступлении – по справедливой стоимости, определяемой в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [4];
- при оплате неденежными средствами – по справедливой стоимости передаваемого имущества, определяемой в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [4];
- при приобретении на условиях рассрочки – по стоимости, которая была бы уплачена продавцу на условиях немедленной оплаты.

Еще одной существенной новацией рассматриваемого ФСБУ является обязанность экономического субъекта тестировать капитальные вложения на обесценение и учитывать изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном нормами МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Тестирование на обесценение необходимо будет проводить только при наличии признаков обесценения. При этом такие признаки / индикаторы могут быть как внешние, так и внутренние [5] (табл. 1).

Таблица 1

Индикаторы обесценения активов

Внутренние индикаторы	Внешние индикаторы
Актив физически испорчен / морально устарел	Стоимость актива снизилась значительно
Актив не планируется использовать в ближайшем будущем	В ближайшем будущем произойдут (или уже произошли) значительные неблагоприятные события в деятельности экономического субъекта
Экономическая эффективность от использования актива будет хуже, чем ожидалось ранее	Рыночные процентные ставки повысились, из-за чего существенно вырастет ставка дисконтирования и снизится возмещаемая сумма актива
	Балансовая стоимость чистых активов превышает ее рыночную стоимость

Информация об объектах капитальных вложений, раскрываемая в бухгалтерской отчетности	балансовая стоимость капитальных вложений (отдельно в инвестиционную недвижимость) на начало и конец отчетного периода
	результат от выбытия капитальных вложений за отчетный период
	результат обесценения капитальных вложений и восстановления обесценения
	авансы, предоплата, задатки, уплаченные в связи с осуществлением капитальных вложений
	сумма возмещения убытков от обесценения или утраты объектов капитальных вложений, предоставленных другим лицам

Рис. 5. Информации об объектах капитальных вложений, раскрываемая в бухгалтерской отчетности

Таким образом, если какие-то из указанных индикаторов наблюдаются в отношении капитальных вложений, то экономический субъект обязан провести их тестирование на обесценение и соответствующим образом отразить полученный результат.

Обесценение капитальных вложений в бухгалтерском учете следует отражать следующей записью (убыток от обесценения):

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 06 «Обесценение активов» (в рабочем плане счетов можно предусмотреть данный счет).

При выбытии данных капитальных вложений сумма данного обесценения должна быть восстановлена обратной проводкой:

Дебет счета 06 «Обесценение активов»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Практика проведения обесценения для российского учета является пока еще относительно новой. Очень сложно бывает провести обесценение какого-то одного объекта капитальных вложений или группы. Поэтому потребуется определять единицу, генерирующую денежные средства. В качестве такой единицы мо-

гут быть выбраны либо отдельные направления деятельности экономического субъекта, либо отдельные его подразделения, от которых мы можем увидеть поступление экономических выгод. Поэтому, методику проведения обесценения капитальных вложений экономической субъект должен разработать самостоятельно и закрепить в учетной политике.

Прекращение признания капитальных вложений происходит (пп. 18–19 ФСБУ 26/2020) [1]:

- в момент признания объекта в качестве основного средства,
- их выбытия,
- прекращения их осуществления в отсутствие перспектив возобновления или продажи.

Пп. 20–22 ФСБУ 26/2020) [1] установлен перечень расходов, связанных с завершением капитального вложения. К таким расходам относят:

- балансовую стоимость списываемых объектов;
- затраты на выбытия актива (если ранее по какой-то причине не было признано оценочное обязательство, то в состав таких затрат будут входить затраты на демонтаж, утилизацию объектов незавершенных капитальных вложений и восстановление окружающей среды).

Порядку раскрытия информации об объектах капитальных вложений в бухгалтерской отчетности в стандарте уделено отдельное внимание. Во-первых, следует отметить, что в отношении капитальных вложений в отчетности информация раскрывается с учетом ее существенности (п. 23 ФСБУ 26/2020) [1] (рис. 5).

Следует отметить, что формата раскрытия указанной информации стандарт не предлагает и поэтому в этом вопросе необходимо руководствоваться профессиональным суждением бухгалтера.

Стандарт предоставляет право экономическим субъектам применять его как ретроспективно (пересчитывать показатели бухгалтерской отчетности прошлых лет), так и перспективно (применять новые правила только к ФХЖ, возникшим после 01 января 2022 г.). В случае ретроспективного применения ФСБУ 26/2020 следует в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности раскрыть все про-

изведенные необходимые корректировки информации в отношении капитальных вложений, учитываемых на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Выводы

Изучив новации вступающего в силу ФСБУ 26/2020 мы пришли к выводу, что изменения в организации бухгалтерского учета капитальных вложений в части их признания, оценки, обесценения, прекращения признания приведут к изменению величины чистой прибыли и как следствие приведут к изменению суммы дивидендов. Можем сделать вывод о том, что изменения направлены в первую очередь на формирование достоверной информации о капитальных вложениях, необходимой в первую очередь собственникам (учредителям) экономического субъекта.

В целях формирования качественной учетной информации в отношении капитальных активов, по нашему мнению, в учетной политике необходимо скорректировать / раскрыть следующие элементы:

- состав капитальных вложений;
- порядок признания капитальных вложений;
- оценка капитальных вложений (в т. ч. по справедливой стоимости);
- допущения при применении различных оценок и подходов к определению допущений;
- порядок и методику обесценения капитальных вложений;
- порядок документального оформления ФХЖ, связанных с капитальными вложениями;
- состав и порядок ведения учетных регистров по отражению ФХЖ, связанных с капитальными вложениями;
- порядок организации синтетического и аналитического учета капитальных вложений;
- формат раскрытия информации о капитальных вложениях в бухгалтерской отчетности.

Таким образом, по нашему мнению, в РФ регулятором в области бухгалтерского учета создана действенная система организации учета капитальных вложений независимо от сферы деятельности экономических субъектов.

Библиографический список

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (утв. приказом Минфина РФ от 17 сентября 2020 г. № 204н). [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133538 (дата обращения: 20.10.2021).
2. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (утв. приказом Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н). [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133538 (дата обращения: 20.10.2021).
3. Информационное сообщение Министерства Финансов от 03.11.2020 № ИС-учет-29 «Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии». [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133538 (дата обращения: 22.10.2021).
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=117324 (дата обращения: 22.10.2021).
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=15327 (дата обращения: 22.10.2021).