

УДК 657.1

**И.Ю. Гедгафова, Г.А. Эфендиева, С.С. Сижазьева**

ФГБОУ ВО «Кабардино-Балкарский государственный университет  
им. Х.М. Бербекова», Нальчик, email: gedgafova.irina@mail.ru

## **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ОБЕСЦЕНЕНИЯ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ, ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

**Ключевые слова:** обесценение активов, бухгалтерский учет, аудит, капитальные вложения, основные средства, нематериальные активы, возмещаемая сумма, справедливая стоимость, ценность использования.

Проверка на обесценение капитальных вложений, основных средств и нематериальных активов – обязательная процедура, предусмотренная ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», 6/2020 «Основные средства», 26/2020 «Капитальные вложения», 14/2022 «Нематериальные активы». Вместе с тем, данные стандарты не содержат методики проведения этой процедуры, а лишь отсылают к международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов». В статье рассмотрены ключевые вопросы проверки указанных активов на обесценение и учета изменений их балансовой стоимости вследствие обесценения.

**I.Yu. Gedgafova, G.A. Efendieva, S.S. Sizhazheva**

FGBOU «Kabardino-Balkarian State University named after H.M. Berbekova», Nalchik,  
email: gedgafova.irina@mail.ru

## **THEORETICAL ASPECTS OF ACCOUNTING AND AUDIT OF IMPAIRMENT OF CAPITAL INVESTMENTS, FIXED ASSETS AND INTANGIBLE ASSETS**

**Keywords:** impairment, accounting, auditing, capital investments, property, plant and equipment, intangible assets, recoverable amount, fair value, value in use.

Checking for impairment of capital investments, fixed assets and intangible assets is a mandatory procedure provided for by FSBU 25/2018 «Accounting for lease», 6/2020 «Fixed assets», 26/2020 «Capital investments», 14/2022 «Intangible assets». However, these standards do not contain a methodology for this procedure, but only refer to the International Financial Reporting Standard (IAS) 36 «Impairment of Assets». The article discusses the key issues of checking these assets for impairment and accounting for changes in their book value due to impairment.

Тематика бухгалтерского учета и аудита капитальных вложений, основных средств и нематериальных активов с 2018 года привлекает повышенное внимание со стороны исследователей данной проблематики. И причин этому достаточно. В связи с внесением последних изменений в стандарты ведения бухгалтерского учета, существенно меняющих подходы к ведению бухгалтерского (финансового) учета с ориентацией на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), рассматриваемые в статье вопросы требуют особого внимания.

### **Цель исследования**

Цель исследования состоит в рассмотрении теоретических основ и разработке практических рекомендаций

по бухгалтерскому учету и аудиту обесценения капитальных вложений, основных средств и нематериальных активов.

### **Материал и методы исследования**

Методологической основой исследования послужили труды отечественных ученых по методологии бухгалтерского учета и аудита; нормативные документы, регулирующие организацию учета и аудита в Российской Федерации. В работе использованы общенаучные методы исследования, такие как системный подход, сравнение, систематизация и обобщение данных.

### **Результаты исследования и их обсуждение**

С 1 января 2022 года обязательными для всех аудируемых лиц стали три но-

вых ФСБУ: ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [7], 6/2020 «Основные средства» [8], 26/2020 «Капитальные вложения» [8]. С 1 января 2024 года вступает в действие ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» [9].

Откликом на принятие новых ФСБУ стало обсуждение их регламентаций в научной литературе, показавшее дискуссионность ряда вопросов дальнейшего реформирования российского бухгалтерского учета. Особенно актуальным стал вопрос о том, что в тексте новых ФСБУ зачастую указываются термины и категории, подлежащие применению в МСФО, и их внедрение в отечественную бухгалтерскую профессию может повлечь ряд значительных МСФО-ориентированных пояснений и раскрытий в рамках подготовленной бухгалтерской (финансовой) отчетности, что также одновременно влияет и на качество аудиторской деятельности [11,12]. Можно точно констатировать, что данное замечание касается такой дефиниции, как «обесценение».

Вопросам обесценения посвящен международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов», введенный в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. № 217н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 2 февраля 2016 г., регистрационный № 40940) [2], в котором прописан общий порядок проверки активов на обесценение и учета изменений их балансовой стоимости вследствие обесценения. Именно данный МСФО необходимо ставить во главу угла, когда речь идет о бухгалтерском учете и аудите обесценения капитальных вложений, основных средств и нематериальных активов.

В первую очередь, особое внимание следует уделить тому, какие именно активы необходимо проверять на обесценение. Ниже приведен перечень таких активов:

1) основные средства, за исключением инвестиционной недвижимости, оцениваемой по переоцененной (справедливой) стоимости (п. 38 ФСБУ 6/2020 «Основные средства», пп. «f» п. 2, п. 5 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов») [2,8];

2) капитальные вложения (п. 17 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения») [8]. Начиная с бухгалтерской отчетности за 2024 г. или ранее по решению аудируемого лица к капитальным вложениям следует относить также затраты на приобретение, создание, улучшение нематериальных активов;

3) нематериальные активы с учетом следующего:

а) обязательная проверка на обесценение нематериальных активов предусмотрена п. 43 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», которым аудируемые лица должны руководствоваться начиная с бухгалтерской отчетности за 2024 г., но могут принять решение о досрочном применении [9];

б) до начала применения ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» аудируемые лица могут проверять на обесценение нематериальные активы на основании п. 22 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» [5];

в) права пользования активами (п. 10 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», п. 38 ФСБУ 6/2020 «Основные средства», п. 17 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения») [7,8];

г) поисковые активы (п. п. 19, 20 ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»). При проверке на обесценение поисковых активов следует учесть особенности, обусловленные применением норм МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» (п. 20 ПБУ 24/2011) [6];

д) гудвил, учитываемый на основании п. 10 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». Проверять на обесценение гудвил следует в особом порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Отдельного внимания заслуживает вопрос о том, какие именно признаки свидетельствуют об обесценении актива.

В соответствии с п. п. 12, 13, 14 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», об обесценении актива могут свидетельствовать признаки [2], приведенные на рис. 1.

Данный перечень является открытым. Аудируемое лицо может выявить для себя и другие признаки обесценения активов, которые оно будет отслеживать.



Рис. 1. Признаки обесценения капитальных вложений, основных средств и нематериальных активов

Проверять, есть ли признаки обесценения, необходимо по состоянию на каждую отчетную дату. При наличии хотя бы одного признака, приведенного ниже, аудируемому лицу необходимо определить возмещаемую сумму актива (п. п. 8, 9 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов») [2].

Углубленную проверку на наличие признаков обесценения с анализом накопленной за год информации мы рекомендуем проводить в рамках годовой

инвентаризации в целях составления годовой отчетности.

Понятно, что и для аудитора это очень удобно. Воспользовавшись в соответствии с МСА 500 «Аудиторские доказательства» такой аудиторской процедурой, как наблюдение, аудитор может обеспечить себе аудиторские доказательства в рамках проверки капитальных вложений, основных средств и нематериальных активов [3].

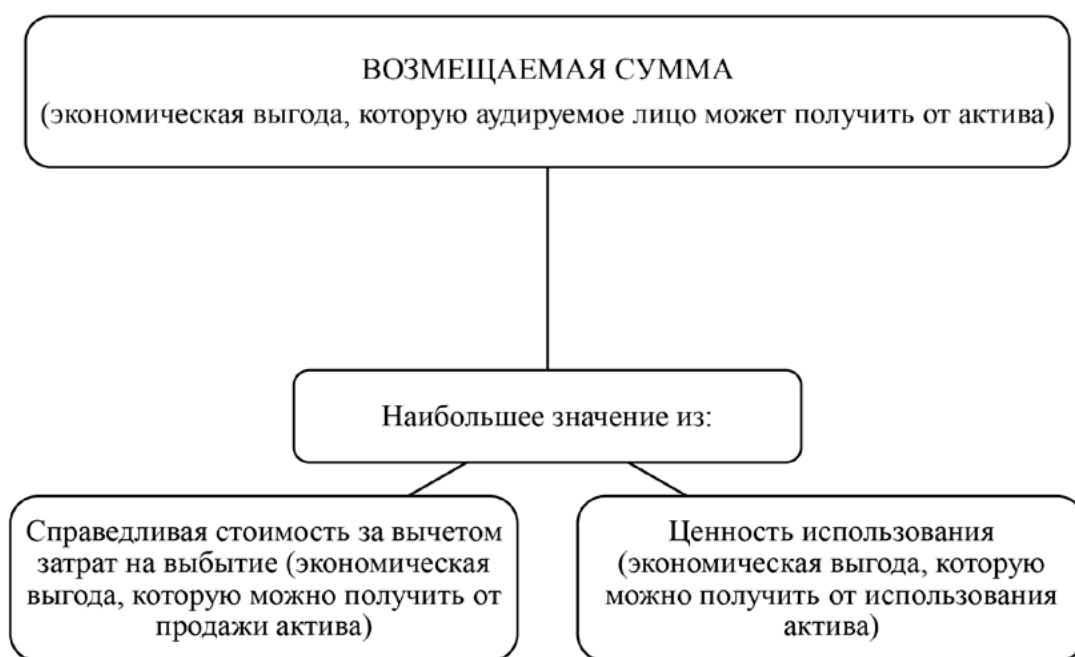


Рис. 2. Порядок определения возмещаемой суммы актива

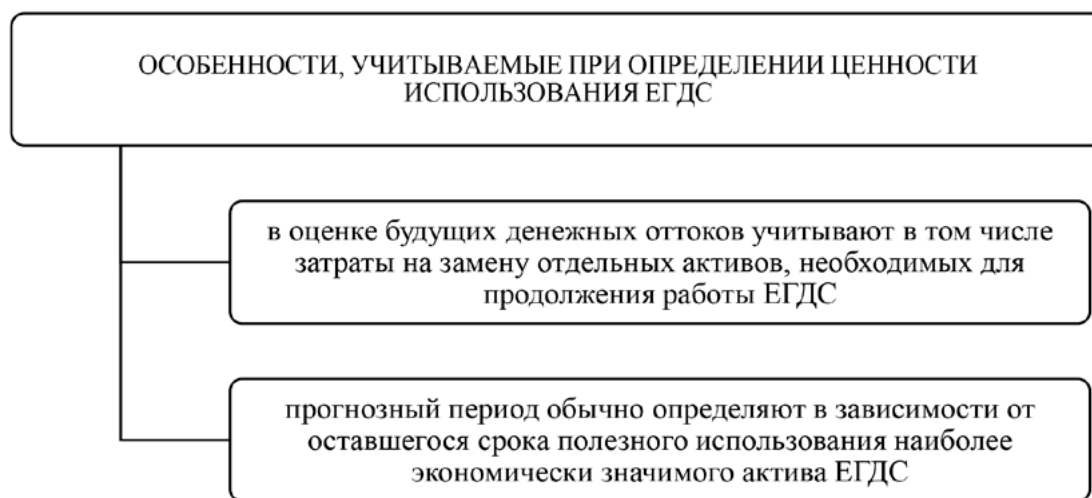


Рис. 3. Особенности, учитываемые при определении ценности использования ЕГДС

Что касается организаций, составляющих бухгалтерскую отчетность ежемесячно или ежеквартально, то, по мнению многих специалистов, например, Елиной Л.А. и др., такую проверку следует делать на каждую дату составления бухгалтерской отчетности [14]. На наш взгляд, на промежуточные отчетные даты специальную процедуру провер-

ки признаков можно не инициировать, а определять возмещаемую сумму при наличии событий, очевидно приводящих к обесценению (таких, например, как остановка производства в связи с пандемией коронавируса).

Организации, применяющие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской

отчетности, могут не проверять свои активы на обесценение [7-9]. Например, малые предприятия, которые не обязаны проходить аудит. Свое решение не проверять активы на обесценение они должны закрепить в учетной политике [1].

Согласно п. 18 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», возмещаемую сумму можно определить посредством алгоритма, приведенного на рис. 2.

Для того чтобы понять, что актив не обесценен, часто достаточно знать одну из величин.

Во-первых, если хотя бы одна из них выше балансовой стоимости актива, то обесценения нет (п. 19 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»).

Во-вторых, в качестве возмещаемой суммы принимают ценность использования, если невозможно надежно оценить справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие (п. 20 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»).

В-третьих, возмещаемой суммой можно признать справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие, если есть основания считать, что она несущественно отличается от ценности использования (п. 21 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»). Так бывает, например, если справедливую стоимость актива определили с использованием доходного подхода.

Исходя из вышесказанного, сначала следует определить ту величину, которую аудируемому лицу проще оценить:

а) справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие;

б) или ценность использования.

Если она выше балансовой стоимости, то тестирование завершено и обесценения нет.

Если она ниже балансовой стоимости, то следует проанализировать, можно ли определить вторую величину и будет ли она существенно отличаться от первой.

Если существенных отличий нет, то необходимо рассчитать убыток от обесценения исходя из имеющейся величины.

Бухгалтеру и аудитору важно помнить, что проверять на обесценение нужно, в том числе, основные средства и нематериальные активы, учитываемые по переоцененной стоимости (за исклю-

чением инвестиционной недвижимости). Однако если аудируемое лицо оценивает затраты на выбытие актива как несущественные, то очевидно, что такой актив обесценен не будет и возмещаемую сумму по нему определять не нужно (п. 5 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов») [2].

Ниже приведены примеры определения возмещаемой суммы актива.

Пример 1.

Балансовая стоимость актива – 270 000 руб.

Справедливая стоимость актива – 360 000 руб.

Затраты на выбытие по оценке аудируемого лица – 45 000 руб.

Справедливая стоимость актива за вычетом затрат на его выбытие – 315 000 руб. (360 000 руб. – 45 000 руб.).

Следовательно, возмещаемая сумма больше или равна 315 000 руб., она заведомо превышает балансовую стоимость (270 000 руб.). Необходимости в дальнейших расчетах нет. Актив не обесценен.

Пример 2.

Балансовая стоимость актива – 420 000 руб.

Справедливая стоимость актива – 360 000 руб.

Затраты на выбытие по оценке аудируемого лица – 45 000 руб.

Ценность использования – 390 000 руб.

Возмещаемая сумма актива в этом случае равна 390 000 руб. (390 000 руб. > 360 000 руб. – 45 000 руб.) – выгоднее дальше использовать актив, чем продать его.

Убыток от обесценения равен 30 000 руб. (420 000 руб. – 390 000 руб.).

Балансовая стоимость актива после признания убытка от обесценения – 390 000 руб.

Самое сложное для аудируемого лица, а в дальнейшем и для аудитора (в случае использования метода пересчета), правильно рассчитать справедливую стоимость актива и/или ценность использования актива.

Так, согласно п. 9 МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива в ходе обычной сдел-

ки между участниками рынка на дату оценки [2]. Кроме того, в соответствии с п. п. 2, 3, 9, 21, 24 МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», справедливая стоимость – это оценка, основанная на рыночных данных, но не обязательно наблюдаемая на рынке. Она может определяться расчетным путем с использованием рыночного, затратного или доходного подходов [2]. Определить справедливую стоимость можно с помощью независимого оценщика.

Что же касается такого показателя как «затраты на выбытие», то в соответствии с п. 6 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» – это дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к выбытию актива [2]. Например, на разборку основных средств, его демонтаж, транспортировку и т.д.

Относительно такой дефиниции, как «ценность использования» в п. 6 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» сказано, что «это дисконтированная стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается получить от использования актива» [2]. При этом, согласно п. 39 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», при оценке будущих денежных потоков необходимо учесть [2]:

- 1) прогнозные притоки денежных средств от использования актива;
- 2) прогнозные оттоки денежных средств, необходимые для генерирования денежных притоков от использования актива;
- 3) чистый денежный поток, который планируется получить или выплатить за выбытие актива в конце срока его полезного использования.

Приток денежных средств – это приток денежных средств и их эквивалентов, полученных в виде выручки от продажи продукции (работ, услуг), произведенной с использованием актива.

Отток денежных средств – это затраты на производство продукции (работ, услуг) с использованием актива, затраты на поддержание текущего состояния актива, затраты по доведению объекта до состояния, пригодного к использованию (для незавершенных объектов), затраты на выбытие актива (п. п. 41, 42, 49 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов») [2].

Чистый денежный поток от выбытия актива может представлять собой, например (п. 52 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов») [2]:

- поступления от продажи актива в конце его использования за вычетом затрат на продажу;
- платежи за демонтаж и утилизацию за вычетом поступлений от продажи извлеченных ценностей.

Для построения прогнозных денежных потоков следует брать наиболее поздние утвержденные бюджеты (планы) организации. Обычно их составляют на срок, не превышающий 5 лет. Иногда срок может быть более продолжительным – например, в связи с длительностью инвестиционного цикла в отрасли. Денежные потоки до конца срока полезного использования актива можно спрогнозировать путем экстраполяции запланированных в бюджете показателей с использованием показателя темпа роста в последующие годы (п. 36 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов») [2].

В качестве ставки дисконтирования обычно используют рыночные ставки кредитования для аналогичных активов или средневзвешенную стоимость капитала организации (WACC) (п. 56 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов») [2].

В практической деятельности может возникнуть ситуация, когда невозможно определить возмещаемую сумму. В этом случае на основании п. 66 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» следует оценить возмещаемую сумму единицы, генерирующей денежные средства (ЕГДС), к которой относится актив [2]. ЕГДС – это наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов. При определении ЕГДС учитывают, в том числе то, как руководство контролирует и планирует деятельность организации (например, по товарным линиям, по видам деятельности, по местоположению отдельных подразделений, районам или регионам). В качестве ЕГДС может быть принята вся организация в целом.

При определении ценности использования ЕГДС нужно учесть следующие особенности (рис. 3).

Можно использовать расчетный средневзвешенный оставшийся срок полезного использования активов, входящих в ЕГДС, если все активы в группе примерно равнозначны [2]:

Оставшийся срок полезного использования = Балансовая стоимость ЕГДС на дату начала прогноза ÷ Сумма амортизационных отчислений активов, входящих в ЕГДС, за год, предшествующий году начала прогноза.

Балансовой стоимостью ЕГДС, как правило, считается сумма балансовых (остаточных) стоимостей всех активов, входящих в ЕГДС. Обычно это основные средства, нематериальные активы, капитальные вложения, которые осуществлены в целях замены активов, необходимых для продолжения работы ЕГДС.

Если аудируемое лицо определило возмещаемую сумму ЕГДС и она выше балансовой стоимости ЕГДС, то отдельные активы, входящие в группу, не обесценены, даже если их справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие ниже их балансовой стоимости (пп. «б» п. 107 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»).

Если же балансовая стоимость ЕГДС выше возмещаемой суммы ЕГДС, то аудируемому лицу следует распределить полученный убыток между активами ЕГДС.

Если известна возмещаемая сумма отдельного актива, то убыток от обесценения рассчитывается по формуле, прописанной в п. п. 6, 8, 59 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», а именно [2]:

Убыток от обесценения = Балансовая стоимость актива – Возмещаемая сумма актива.

Если известна возмещаемая сумма ЕГДС, то алгоритм расчета убытка от обесценения следующий [2]:

1) определяется убыток от обесценения ЕГДС в соответствии с п. п. 6, 104 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» по следующей формуле:

Убыток от обесценения ЕГДС = Балансовая стоимость ЕГДС – Возмещаемая сумма ЕГДС.

2) распределяется убыток от обесценения ЕГДС на отдельные активы пропорционально их балансовой стоимости по формуле, описанной в пп. «б» п. 104 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»:

Результат распределения убытка от обесценения ЕГДС = Убыток от обесценения ЕГДС × Балансовая стоимость актива ÷ Балансовая стоимость ЕГДС.

3) уменьшается балансовая стоимость активов, по которым известна справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или ценность использования, на результат распределения убытка из п. 2, но не ниже наибольшего (или единственного известного) значения (п. п. 104, 105, пп. «а» п. 107 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»):

а) справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие;

б) ценности использования;

4) уменьшается балансовая стоимость активов, по которым неизвестны справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие и (или) ценность использования, на результат распределения убытка из п. 2, но не ниже нуля (п. п. 104, 105, пп. «а» п. 107 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»);

5) рассчитывается остаток нераспределенного убытка:

Остаток нераспределенного убытка = Убыток от обесценения ЕГДС – Убыток, отнесенный на отдельные активы.

6) определяются активы, по которым наименьшая возможная оценка (максимум из справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие и ценности использования или ноль, если справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие и ценность использования неизвестны) еще не достигнута;

7) распределяется остаток убытка из п. 5 пропорционально балансовой стоимости этих активов (п. 105 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»), в порядке, описанном в п. п. 3 и 4;

8) если в результате не весь убыток распределен, то следует повторять действия из п. п. 5, 6 и 7, пока не будет выполнено одно из условий:

а) весь убыток от обесценения ЕГДС будет распределен;

б) оценка каждого из активов ЕГДС достигнет минимально возможного значения.

9) окончательную сумму признаваемого убытка по каждому активу следует рассчитать путем сложения промежуточных результатов распределения по п. 3 или п. 4 и п. 7 (при наличии).

Для проверки капитальных вложений, основных средств и нематериальных активов на предмет их обесценения целесообразно создать специальную комиссию. Для этого руководитель аудируемого лица должен издать приказ. В комиссию, помимо бухгалтера и представителя руководства организации, нужно включить специалистов, у которых есть необходимые знания относительно ценности конкретных активов: как на сегодняшний день, так и в дальнейшем (с учетом положения дел на рынке и планируемой доходности от использования активов) [14].

Понятно, что по результатам работы комиссии должен быть составлен первичный документ, который в дальнейшем послужит для отражения в бухгалтерском учете факта обесценения активов. Таким первичным документом может стать «Акт проверки капитальных вложений, основных средств и нематериальных активов на обесценение», который составляется в произвольной форме, но с учетом требований действующего законодательства в области бухгалтерского учета [10]. Желательно, чтобы в данном акте были зафиксированы следующие моменты:

- обесценились или не обесценились активы;

- указать причины (обстоятельства, события, допущения), которые послужили основой для сделанного комиссией вывода;

- отразить расчетные оценки, использованные для оценки возмещаемой суммы капитальных вложений, основных средств и нематериальных активов (описать использованные методы оценки), и прочее. Либо такие расчеты могут быть приложением (несколькими приложениями) к акту.

Акт проверки капитальных вложений, основных средств и нематериаль-

ных активов на обесценение подписывают все члены комиссии, а также ее председатель. Утверждает такой акт руководитель организации. Далее, на основании акта составляется справка бухгалтерии и на счетах бухгалтерского учета делаются соответствующие записи.

Мы разделяем позицию Елиной Л.А., по утверждению которой в бухгалтерском учете аудируемого лица суммы обесценения капитальных вложений, основных средств и нематериальных активов должны отражаться отдельно от фактических затрат и не изменять их [14].

Мещеряков В.И., Натырова Е.В., Цивилева Е.Б. и др. предлагают накопленное обесценение по объектам основных средств в такие объекты отражать обособленно на отдельном субсчете к счету 02 «Амортизация основных средств» [13]. Соответственно, накопленное обесценение по капитальным вложениям в такие объекты мы предлагаем так же отражать обособленно на отдельном субсчете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств», а накопленное обесценение нематериальных активов и капитальных вложений в них – обособленно на отдельном субсчете по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Корреспондирующий счет зависит от причин обесценения и варианта учета:

- 1) по первоначальной стоимости;

- 2) по переоцененной стоимости.

ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и 14/2022 «Нематериальные активы» не содержат четких инструкций, как отражать убыток от обесценения, если активы учитываются по первоначальной стоимости. Но, если руководствоваться п. п. 60, 61 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации», то убыток от обесценения следует включать в прочие расходы в полной сумме при условии, что по объектам основных средств и нематериальных активов нет накопленной дооценки [2,4]. Такой же проводкой следует отразить на счетах бухгалтерского учета обесценение капитальных вложений.

В бухгалтерском учете аудируемого лица должна быть сделана следующая запись:

– Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»;

– Кредит счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Обесценение» (05 «Амортизация нематериальных активов», субсчет «Обесценение»).

Если по объектам основных средств и нематериальных активов есть накопленная дооценка, то с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Обесценение» и 05 «Амортизация нематериальных активов», субсчет «Обесценение» в соответствии с п. п. 60, 61 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» должны корреспондировать следующие счета:

а) счет 83 «Добавочный капитал» в пределах суммы накопленной дооценки;

б) счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы», на сумму превышения величины обесценения объекта над его дооценкой, учтенной на счете 83 «Добавочный капитал».

Аудитор должен помнить, что в соответствии с п. 63 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», после признания убытка от обесценения аудируемому лицу следует скорректировать регулярно начисляемую в последующие периоды амортизацию по основным средствам и нематериальным активам так, чтобы распределить новую балансовую стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости на оставшийся срок его полезного использования.

При этом полезно сохранить в учете информацию о той балансовой стоимости, которая была бы у основного средства или нематериального актива, если бы никакого убытка от обесценения не признавалось, поскольку в последующем убыток от обесценения, возможно, придется восстановить.

Если при проверке на обесценение выяснится, что возмещаемая сумма по уцененному активу больше его балансовой стоимости, то убыток от обесценения нужно восстановить.

Если актив учитывается по первоначальной стоимости, то проводка будет следующая:

– Дебет счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Обесценение» (05 «Амортизация нематериальных активов», субсчет «Обесценение»);

– Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы».

Если актив учитывается по переоцененной стоимости, то проводки будут такие:

1) восстановлен убыток от обесценения активов в части, которая пришла на дооценку:

– Дебет счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Обесценение» (05 «Амортизация нематериальных активов», субсчет «Обесценение»);

– Кредит счета 83 «Добавочный капитал»;

2) восстановлен убыток от обесценения активов в части, которая превышает погашенную дооценку:

– Дебет счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Обесценение» (05 «Амортизация нематериальных активов», субсчет «Обесценение»);

– Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

### Выводы

Проведенный анализ норм действующего законодательства в области бухгалтерского учета капитальных вложений, основных средств и нематериальных активов позволяет сделать вывод о сложности алгоритма проверки указанных активов на обесценение и учета изменений их балансовой стоимости вследствие обесценения. Только слаженная работа бухгалтера и аудитора сможет помочь аудируемому лицу избежать ошибок в бухгалтерском учете капитальных вложений, основных средств и нематериальных активов. А аудитору в данном случае важно помнить о необходимости сбора аудиторских доказательств посредством таких аудиторских процедур, как инспектирование, наблюдение, пересчет, запрос, подтверждение, аналитические процедуры.

*Библиографический список*

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 12.04.2023).
2. Приказом Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации». [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 12.04.2023).
3. Приказ Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 12.04.2023).
4. Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)». [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 12.04.2023).
5. Приказ Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)». [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 12.04.2023).
6. Приказ Минфина РФ от 06.10.2011 г. № 125н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011)». [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 12.04.2023).
7. Приказ Минфина России от 16.10.2018 г. № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 12.04.2023).
8. Приказ Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 12.04.2023).
9. Приказ Минфина России от 30.05.2022 г. № 86н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 12.04.2023).
10. Алибеков Ш.И., Морунов В.В. О критериях признания документа в качестве первичного учетного документа в соответствии с законодательством РФ // Экономические и гуманитарные науки. 2020. № 2 (337). С. 20-26.
11. Алибеков Ш.И., Морунов В.В. Понятие «качество аудита» в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими аудиторскую деятельность // Финансовый бизнес. 2021. № 3. С. 3-5.
12. Алибеков Ш.И., Морунов В.В. Влияние нормативных изменений в законодательстве о бухгалтерском учете на качество аудита // Управленческий учет. 2021. № 3-1. С. 812-817.
13. Годовой отчет – 2022 под общей редакцией В.И. Мещерякова («Агентство бухгалтерской информации», 2022). [Электронный ресурс]. URL: <http://consultant.ru/news/321/> (дата обращения 12.04.2023).
14. Елина Л.А. Знакомимся с обесценением ОС в бухучете // Главная книга. 2022. № 13 [Электронный ресурс]. URL: <http://glavkniga.ru/elver/2022/13/5958> (дата обращения 12.04.2023).