

УДК 657(075.8)

*И.В. Ромашкина, И.В. Дрожжина*

Сибирский государственный университет путей сообщения, Новосибирск,  
email: poli200212@yandex.ru

## **БЮДЖЕТНОЕ УПРАВЛЕНИЕ АКТИВАМИ: ОБЕСЦЕНЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ**

**Ключевые слова:** бюджетное управление, индивидуальное обесценение внеоборотных активов, возмещаемая стоимость, ликвидационная стоимость, экономические выгоды.

В статье рассматриваются: бюджетное управление активами компании путем формирования статьи «Обесценение внеоборотных активов» бюджета прочих доходов и расходов; обязательный характер проверки на обесценение внеоборотных активов в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»; внешние и внутренние источники информации о наличии признаков обесценения основных средств и капитальных вложений; понятие возмещаемой стоимости внеоборотных активов и способы ее определения; порядок отражения обесценения в бухгалтерском учете. На примере ОАО «РЖД» рассмотрена методика формирования бюджетных параметров по статье «Обесценение внеоборотных активов» и подстатьям «Обесценение основных средств», «Обесценение капитальных вложений», использование ликвидационной стоимости основных средств в качестве их возмещаемой стоимости, условия признания обесценения по объектам основных средств и капитальным вложениям, а также объекты, по которым индивидуальное обесценение не признается; организация работы по подготовке и проведению тестирования внеоборотных активов на обесценение.

*I.V. Romashkina, I.V. Drozhzhina*

Siberian Transport University, Novosibirsk, email: poli200212@yandex.ru

## **BUDGETARY ASSET MANAGEMENT: IMPAIRMENT OF FIXED ASSETS AND CAPITAL INVESTMENTS**

**Keywords:** budget management, individual impairment of non-current assets, recoverable amount, liquidation value, economic benefits.

The article discusses: the budgetary management of the company's assets by forming the article "Impairment of non-current assets" of the budget of other income and expenses; the mandatory nature of checking for impairment of non-current assets in accordance with the International Financial Reporting Standard IFRS (IAS) 36 "Impairment of assets"; external and internal sources of information on the presence of signs of impairment of fixed assets and capital investments; the concept of the recoverable value of non-current assets and how to determine it; the procedure for reflecting impairment in accounting; using the example of JSC Russian Railways, the methodology for forming budget parameters for the article "Impairment of non-current assets" and the sub-articles "Impairment of fixed assets", "Impairment of capital investments", the use of the liquidation value of fixed assets as their recoverable value, the conditions for recognizing impairment on fixed assets and capital investments, as well as objects for which individual impairment is not recognized; organization of work on the preparation and testing of non-current assets for impairment.

В Открытом акционерном обществе «Российские железные дороги» (ОАО «РЖД») применяется методика финансового планирования, ключевым элементом которой выступает процедура составления бюджета второстепенных финансовых операций. Разработка этого бюджета происходит на базе стандартизированных документов, предусмотренных Альбомом унифицированных форм отчетности, используемых для организации сведений о второстепенных доходах и издержках в рамках специализированной програм-

мы учета и анализа дополнительных направлений работы и связанных с ними финансовых результатов (АС ППВД).

Бюджет прочих доходов и расходов представляет собой консолидированную оценку, включающую ожидаемые финансовые потоки и аллокацию капитала на ближайшие интервалы отчетного времени.

### **Объекты и методы исследования**

В планировании внереализационных доходов и расходов следует руководство-

ваться установленным порядком, предусмотренным в Методике по составлению бюджета внебюджетных финансовых результатов.

Задача данного подхода заключается в детальном прогнозировании финансовых показателей – других доходов и затрат для ПАО «Российские железные дороги», в том числе, его филиалов и структурных единиц внутри филиалов.

Структура финансов других средств включает в себя разные категории:

- управление активами;
  - средства, выделенные из государственного бюджета;
  - финансовая деятельность;
  - изменение в резервах;
  - расходы на обслуживающие задолженности;
  - социальные расходы;
  - иные доходы и расходы
- Секции содержат обзоры и разделы.

#### Результаты и их обсуждение

В 2022 году в раздел «Управление активами» была добавлена статья «Обесценение внеоборотных активов». Это связано с тем, что начиная с бухгалтерской отчетности за 2022 г. в нашей стране официально применяются Федеральные стандарты бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». В соответствии с указанными нормативными документами организации обязаны проводить проверку основных средств и капитальных вложений на обесценение [1, 2]. Данное правило введено в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», ранее в России не применялось.

В соответствии с п.12 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» организация при оценке наличия признаков возможного обесценения активов должна рассмотреть как внешние, так и внутренние источники информации (рис. 1) [3].

Согласно п. 10 МСФО (IAS) 36 в процессе тестирования на обесценение определяется возмещаемая стоимость активов. Возмещаемая стоимость может быть определена как справедливая стоимость объекта, т.е. выгода от его возможной продажи.

Кроме того, возмещаемой стоимостью может быть ценность использования, т.е. экономическая выгода, которую можно получить от дальнейшего использования объекта. Признание обесценения внеоборотных активов относится на прочие расходы, а восстановление обесценения – на прочие доходы организации [3].

Учетная политика ОАО «РЖД» предусматривает, что объекты основных средств после признания оцениваются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости. Таким образом, начиная с 2022 года, переоценка основных средств не проводится. Процедура тестирования на обесценение является обязательной, поэтому ОАО «РЖД» проверяет основные средства и капитальные вложения в них на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения [4, 5].

Бюджетные параметры формируются по статье «Обесценение внеоборотных активов» по ОАО «РЖД» (собственно) и по филиалам компании. Используется унифицированная форма с выделением подстатей «Основные средства» и «Капитальные вложения» по видам активов:

- земельные участки;
- здания производственно-хозяйственного назначения;
- здания непромышленного назначения;
- жилые здания;
- сооружения железнодорожного транспорта (верхнее строение пути, мосты, тоннели)
- сооружения связи;
- прочее.

В структуре доходов бюджета предусматривается корректировка финансовых результатов за счет учета возобновленной стоимости активов и затрат на капитализацию, а именно по объектам, для которых процедура реабилитации стоимости активов применима и по проектам, где возобновлены работы с целью их последующей эксплуатации. В стороне расходов бюджета ожидается отражение финансовых потерь, связанных с обесценением активов и инвестиций в случае, когда такое обесценение признается на индивидуальной основе.

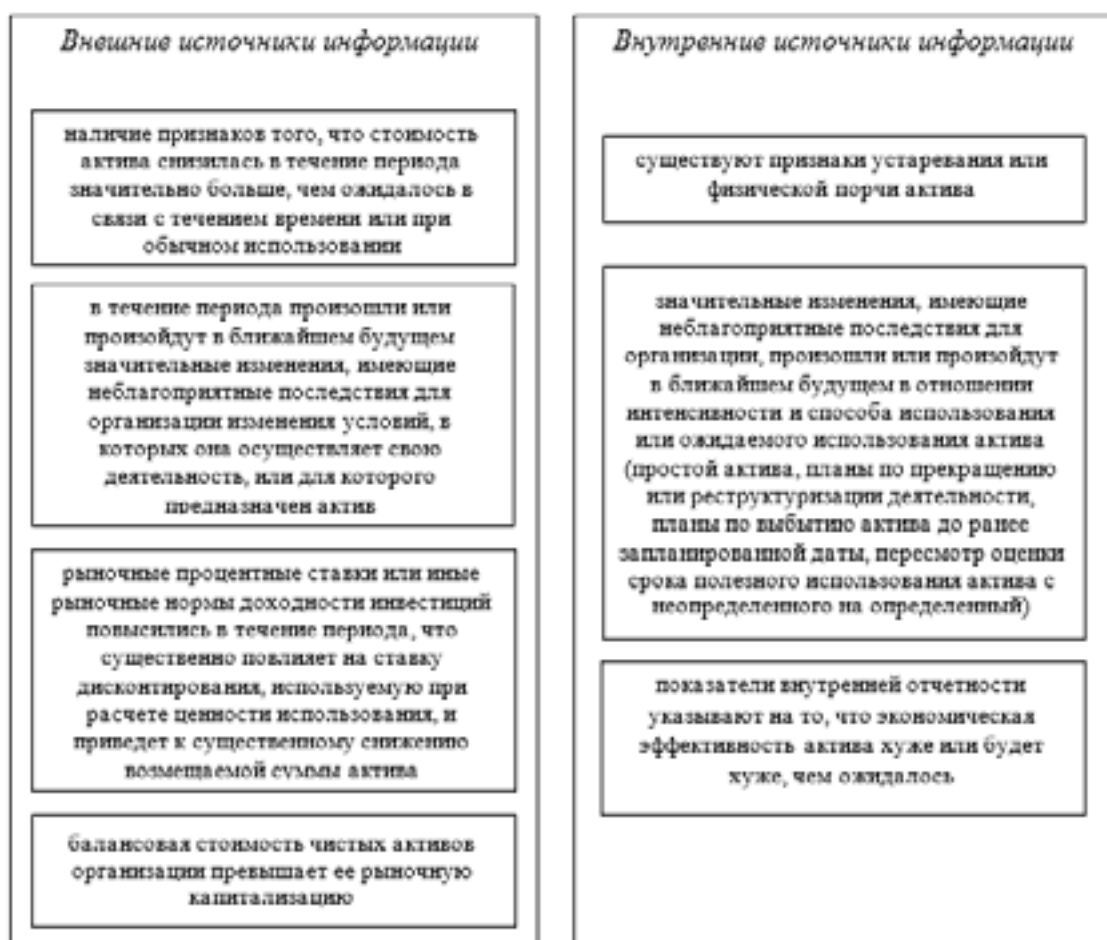


Рис. 1. Источники информации, учитываемые при оценке признаков обесценения активов

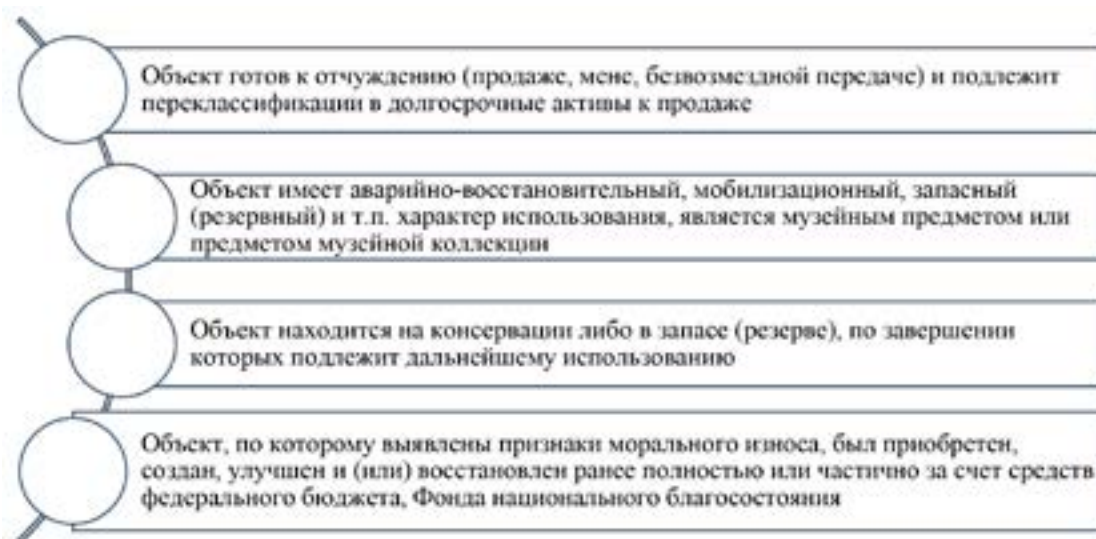
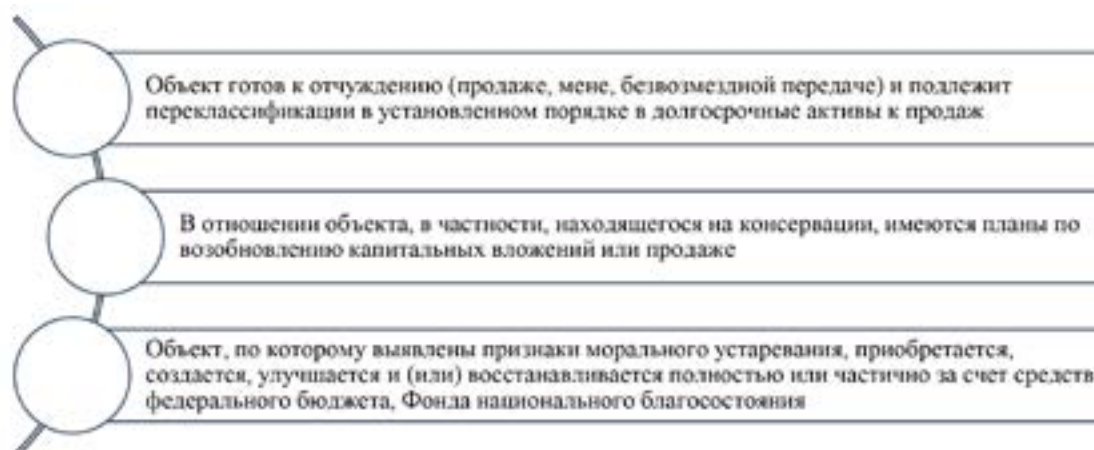


Рис. 2. Объекты основных средств ОАО «РЖД», по которым индивидуальное обесценение не признается

**Таблица 1**

**Условия признания обесценения по объектам основных средств и капитальным вложениям [6, 8]**

Объекты основных средств	Объекты капитальных вложений
<p>1. Объект не пригоден к использованию по прямому назначению и не подлежит восстановлению (физический или моральный износ при отсутствии перспектив продажи или возобновления использования) и, как следствие, рекомендованный к списанию. Факт признан уполномоченными комиссиями филиалов ОАО «РЖД» и их структурных подразделений, заключениями иных профильных компетентных подразделений по результатам инвентаризаций, комиссионных осмотров и т.п.;</p>	<p>1. Не ожидается получение экономической выгоды (дохода) в будущем от использования объекта, а именно: либо в отношении данного объекта отсутствуют планы по возобновлению капитальных вложений или продаже, либо объект находится в процессе выбытия на основании оформленных в установленном порядке документов технического учета, разрешений. Факт отсутствия планов по возобновлению капитальных вложений или продаже в отношении объекта должен быть подтвержден документально</p>
<p>2. Объект длительное время (свыше 1 года) находится на консервации или в запасе (резерве) и в дальнейшем не предполагается его использование. Факт нецелесообразности (невозможности) дальнейшего использования объекта подтверждается документально исходя из имеющихся ограничений (истечение нормативно допустимых сроков или других предельных параметров эксплуатации этого объекта), установленных технической документацией, либо ограничительных, установленных другими документами (актами, предписаниями инспекций и иных контрольных и надзорных органов и т.п.);</p>	<p>2. Признано моральное устаревание или физическое повреждение объекта; Факт или объект признан уполномоченными комиссиями филиалов и их структурных подразделений, заключениями иных профильных компетентных подразделений по результатам инвентаризаций, комиссионных осмотров и т.п. не подлежащим достройке, дооборудованию при отсутствии перспектив возобновления капитальных вложений или продажи и, как следствие, рекомендованный к списанию;</p>
<p>3. Объект находится в процессе выбытия (разделки и демонтажа) на основании оформленных в установленном порядке документов технического учета, разрешений</p>	<p>3. Имеет место существенное изменение в технологиях и несоответствие объекта требованиям нормативных документов либо прекращена деятельность, для которой создавался объект</p>
	<p>4. Имеются иные причины, вследствие которых понесенные затраты не приведут к созданию (увеличению стоимости) объектов основных средств и их документальное подтверждение</p>



*Рис. 3. Объекты капитальных вложений ОАО «РЖД», по которым индивидуальное обесценение не признается*

Разработка раздела бюджета, касающегося Основных средств в контексте прочих доходов и расходов, проводится в соответствии с Федеральными стандартами бухгалтерского учета 6/2020 «Основные средства». Также применяется специализированное Положение, касающееся учета и оценки изменения стоимости основных средств в Открытом акционерном обществе «Российские железные дороги» (ОАО «РЖД»). Данный процесс основывается на анализе и использовании данных бухгалтерского учета за период, который предшествует планированию, обеспечивая точность и актуальность бюджетных оценок [6].

В ПАО «Российские Железные Дороги» (РЖД) определение величины, компенсирующей стоимость имущества в составе основных фондов, основывается на их ликвидационной стоимости. Этот показатель входит в состав амортизационных отчислений и фиксируется в момент зачисления актива на баланс. Под ликвидационной стоимостью понимается предполагаемая сумма, которую можно было бы получить от реализации актива, минус издержки, связанные с его выбытием, при условии, что актив уже изношен и соответствует стадии, когда он выполнил свою функцию и перешел в фазу непосредственного списания. Для целей бухгалтерского учета в РЖД такая оценка осуществляется индивидуально для каждого элемента основных средств с учетом его классификации по определенной категории или подкатегории активов [7].

**Индивидуальным обесценением объекта основных средств** считается снижение его балансовой стоимости до ликвидационной стоимости. Причиной снижения является потеря объектом способности приносить экономические выгоды (доход) в будущем ввиду невозможности дальнейшего использования и при отсутствии перспектив продажи.

Индивидуальное обесценение объектов основных средств является оценочным значением и не изменяет их первоначальную и ликвидационную стоимость, амортизацию первоначальной стоимости и балансовую стоимость.

Индивидуальное обесценение объекта основных средств ОАО «РЖД»

признается при выполнении одного из следующих условий, представленных в таблице. Убытком от индивидуального обесценения является сумма, на которую балансовая стоимость основного средства превышает его ликвидационную стоимость. Индивидуальное обесценение *не признается* в отношении следующих объектов основных средств ОАО «РЖД», представленных на рисунке 2.

Для организации работы по признанию и восстановлению индивидуального обесценения основных средств и оформления документов в филиалах ОАО «РЖД» (в органе управления филиала) и региональных подразделениях функциональных филиалов, структурных подразделениях железных дорог приказом (распоряжением) руководителя образуются комиссии. Одной из основных задач комиссий является оставление перечней объектов основных средств, в отношении которых выполняются условия признания и (или) восстановления индивидуального обесценения [6].

Балансодержатели объектов основных средств ежеквартально в установленные сроки направляют в подразделения, осуществляющие ведение бухгалтерского и налогового учета, перечни объектов основных средств, в отношении которых в отчетном периоде возникли условия признания индивидуального обесценения. Бухгалтерские и налоговые отделы обеспечивают аккуратное документирование и обновление информации о каждом активе, зарегистрированном в их книгах. Это включает подробные сведения о системных, сетевых и инвентарных идентификаторах, дате начала использования, первоначальной и текущей балансовой стоимости, а также учет амортизации и потерь стоимости. Эти данные вместе с оценкой ликвидационной стоимости активов и оставшимся периодом их эксплуатации предоставляются ответственным за управление основными средствами организациями.

Индивидуальное обесценение по объекту основных средств признается в сумме превышения его балансовой стоимости над ликвидационной стоимостью этого объекта (убыток от обесценения) по состоянию на последнее число соответствующего квартала. Ин-

дивидуальное обесценение объекта основных средств отражается в его инвентарной карточке.

Убыток от обесценения основных средств ОАО «РЖД» отражается в бухгалтерском учете органа управления филиала, в состав которого входят балансодержатели объектов, по которым признано индивидуальное обесценение, и относится на финансовые результаты отчетного периода. Ответственность за принятие решения о наличии оснований для обесценения основных средств при признании убытка от обесценения несут руководители филиалов и балансодержатели объектов основных средств.

Планирование подстатьи «Капитальные вложения» бюджета прочих доходов и расходов осуществляется в соответствии с ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и Положением о ведении и учете индивидуального обесценения капитальных вложений ОАО «РЖД» на основании фактических данных, отраженных в бухгалтерском учете в периоде, предшествующем планируемому. До 2022 года компания формировала оценочный резерв по длительно неиспользуемым незавершенным капитальным вложениям.

Проверка на обесценение производится в отношении капитальных вложений ОАО «РЖД» в объекты основных средств, приобретение, создание, улучшение, а также восстановление которых приостановлено, и находящихся без движения (неиспользуемых) в течение трех и более лет, начиная с 1 января календарного года, следующего за годом, в котором произошло приостановление капитальных вложений. До 2022 года в компании формировался оценочный резерв по длительно неиспользуемым незавершенным капитальным вложениям [8, 9].

Индивидуальное обесценение капитальных вложений – это снижение балансовой стоимости объекта капитальных вложений ОАО «РЖД» вследствие потери им способности приносить экономические выгоды (доход) в будущем ввиду отсутствия планов по его дальнейшему использованию и вводу в эксплуатацию, а также при отсутствии перспектив продажи. В таблице 1 перечислены условия, при выполнении одно-

го из которых, признается обесценение капитальных вложений. А на рисунке 3 приведены объекты капитальных вложений, по которым индивидуальное обесценение *не признается*.

Для организации работы по признанию и восстановлению индивидуального обесценения капитальных вложений и оформления документов, приказом руководителя образуются комиссии в составе не менее 5 человек. Ответственность за принятие решения о наличии оснований для обесценения капитальных вложений ОАО «РЖД» при признании убытка от обесценения несут руководители подразделений, являющихся управляющими проектами и балансодержателями объектов капитальных вложений.

Индивидуальное обесценение по объекту капитальных вложений ОАО «РЖД» признается в сумме, равной величине фактических затрат, понесенных в связи с осуществлением капитальных вложений в этот объект, по состоянию на последнее число отчетного квартала. Убыток от обесценения капитальных вложений ОАО «РЖД» отражается в бухгалтерском учете органа управления филиала ОАО «РЖД», в состав которого входят балансодержатели объектов капитальных вложений, по которым признано индивидуальное обесценение, и относится на финансовые результаты отчетного периода.

### Выводы

Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» предусматривает расчет ценности использования актива, исходя из предположения, что заключенные в активе экономические выгоды выражаются в его способности прямо или косвенно генерировать чистый денежный приток в организацию. ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» не содержат правил проведения тестирования на обесценение. При этом, данная процедура отличается высокой сложностью. Профессиональное суждение помогает руководству компании разработать и применять учетную политику для формирования уместной, надежной, правдивой, нейтральной информации для пользователей бухгалтерской (фи-

нансовой) отчетности. Наглядным примером является методика проверки активов на обесценение, применяемая в ОАО «РЖД». Необходимость подготовки данного локального нормативного документа связана с тем, что на долю основных средств компании приходится порядка

85% от общей стоимости активов. Качественно проведенная проверка активов на обесценение дает возможность повысить прозрачность бухгалтерской (финансовой) отчетности, отразить реальное состояние внеоборотных активов организации.

*Библиографический список*

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н (ред. от 30.05.2022). [Электронный ресурс]. URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document/?id\\_4=133537](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133537) (дата обращения 10.12.2024).
2. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» Приказ Минфина России от 17.09.2020 N 204н (ред. от 30.05.2022) утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н (ред. от 30.05.2022). [Электронный ресурс]. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_365338/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/) (дата обращения 10.12.2024).
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 14.12.2020). [Электронный ресурс]. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193674/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193674/) (дата обращения 10.12.2024).
4. Приказ ОАО «РЖД» от 26.12.2016 №106 (ред. от 20.12.2023) «Об учетной политике ОАО «РЖД».
5. Положение об организации тестирования внеоборотных активов генерирующих единиц на обесценение для целей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности ОАО «РЖД» и консолидированной финансовой отчетности группы «РЖД», утв. распоряжением ОАО «РЖД» от 24.02.2022 г. N 458/р.
6. Положение о ведении и учете индивидуального обесценения основных средств ОАО «РЖД», утверждено распоряжением ОАО «РЖД» от 01.12.2022 г. N 3154/р.
7. Положение о порядке определения и изменения (пересмотра) ликвидационной стоимости объектов основных средств ОАО «РЖД», утверждено распоряжением ОАО «РЖД» от 25 марта 2022 г. N 747/р.
8. Положение о ведении и учете индивидуального обесценения капитальных вложений ОАО «РЖД», утверждено распоряжением ОАО «РЖД» от 14 ноября 2023 г. N 2833/р.
9. Регламент создания резерва по длительно неиспользуемым незавершенным капитальным вложениям ОАО «РЖД», утвержден распоряжением ОАО «РЖД» от 29.12.2017 г. № 2820р.