

ВНЕДРЕНИЕ ВО ВНУТРИФИРМЕННЫЕ ПРАВИЛА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «КАПИТАЛЬНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ» И «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

Ольга Михайловна КУПРЮШИНА ^{a,*},
Римма Равеловна РАХМАТУЛИНА ^b

^a кандидат экономических наук, доцент кафедры экономического анализа и аудита,
Воронежский государственный университет (ВГУ),
Воронеж, Российская Федерация
kom@econ.vsu.ru
<https://orcid.org/0000-0001-9023-7308>
SPIN-код: 5688-9330

^b кандидат экономических наук, налоговый консультант,
Воронеж, Российская Федерация
rimma_vrn@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: отсутствует

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 203/2021
Получена 12.04.2021
Получена в доработанном виде 19.08.2021
Одобрена 16.09.2021
Доступна онлайн
15.10.2021

УДК 657.1
JEL: M40, M41

Аннотация

Предмет. Отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов капитальных вложений и основных средств в период перехода на новые отечественные стандарты бухгалтерского учета «Основные средства» и «Капитальные вложения».

Цели. Раскрыть последствия изменений действующей практики учета основных средств и капитальных вложений во внутрифирменных правилах коммерческих организаций. Отобразить основные изменения, которые произойдут в учете основных средств и капитальных вложений в связи с выходом федеральных стандартов бухгалтерского учета «Основные средства» и «Капитальные вложения», обязательных к применению с 2022 г., представить варианты учетных записей в переходный период.

Методология. В основу методологического обоснования изменений в учетной практике операций с основными средствами и капитальными вложениями были приняты: федеральные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности. Использовались как общенаучные методы исследования – обобщение, сравнение, так и методы бухгалтерского учета, в частности, первичного наблюдения, стоимостного измерения, группировки информации.

Результаты. Предложены учетные записи по отражению информации о капитальных вложениях в процессе перехода на новый федеральный стандарт «Капитальные вложения» на счетах бухгалтерского учета. Кроме того, предложены порядок классификации малоценных основных средств в межотчетный период и корреспонденция счетов, отражающая убыток от обесценения основных средств.

Область применения. Учетные операции с основными средствами, капитальными вложениями коммерческих организаций в практике бухгалтерского (финансового) учета.

Выводы. Порядок сближения отечественных стандартов бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности привел к необходимости введения существенных изменений в процесс отражения

Ключевые слова:

основные средства,
капитальные вложения,
обесценение основных
средств

операций с основными средствами и капитальными вложениями. В этой связи возникла методическая проблема переноса информации об объектах основных средств и капитальных вложений, которые отражались в учете и отчетности хозяйствующих субъектов по принятым ранее положениям по бухгалтерскому учету основных средств, долгосрочных инвестиций и др., в новый формат, предлагаемый федеральными стандартами по бухгалтерскому учету «Основные средства» и «Капитальные вложения». По этой причине актуальным становится модифицированный порядок отражения записей по учету капитальных вложений, малоценных основных средств, убытков от обесценения основных средств во внутрифирменных правилах учета хозяйствующих субъектов. Предложенный в статье порядок позволит перейти на требования новых федеральных стандартов.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

Для цитирования: Купрюшина О.М., Рахматулина Р.Р. Внедрение во внутрифирменные правила учета основных средств Федеральных стандартов бухгалтерского учета «Капитальные вложения» и «Основные средства» // *Международный бухгалтерский учет*. – 2021. – Т. 24, № 10. – С. 1188 – 1204.

<https://doi.org/10.24891/ia.24.10.1188>

Вопросы учета основных средств и капитальных вложений всегда находились в центре внимания различных ученых экономистов. Данные вопросы в своих работах рассматривали Е.Е. Будник [1], А.Ю. Бунина, Т.Н. Павлюченко [2], В.Г. Гетьман [3], А.А. Ефремова [4], С.Н. Землякова [5], Ю.Н. Самылина [6], И.А. Слободняк [7], Л.В. Сотникова [8], В.Н. Черныш [9].

Современный взгляд относительно постепенного перехода на международные стандарты, касающийся отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с основными средствами и капитальными вложениями, получил свое отображение в работах исследователей: Г.И. Алексеевой [10], В.А. Герасименко [11], О.А. Горбунковой [12], Т.Ю. Дружиловской и Э.С. Дружиловской [13], И.А. Лисовской и Н.Г. Трапезниковой [14], Н.А. Миславской [15], Л.И. Проняевой [16], И.И. Просвириной и др. [17], М. Снегиревой¹, в свою очередь зарубежная практика раскрыта в работах S.U. Wayne Jr. [18]. Аналитической практике посвящены труды Е.С. Сергушовой [19].

Изменения практики учета капитальных вложений и основных средств в коммерческих организациях обуславливаются вступлением в силу ФСБУ 6/2020 «Основные средства»² и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»³, которые обязательны к применению начиная с 2022 г. С принятием указанных стандартов утрачивают силу такие нормативно-правовые

¹ Снегирева М. Переворот в бухучете: новые правила для запасов и основных средств // *Учет. Налоги. Право*. 2020. № 40. URL: <https://e.gazeta-unp.ru/848138>

² Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н, ФСБУ 6/2020. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Основные средства»: Приложение № 1. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/

³ Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н, ФСБУ 26/2020. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Капитальные вложения»: Приложение № 2. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/

акты, как: ПБУ 6/01 «Учет основных средств»⁴, «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций»⁵, «Методические указания по учету основных средств»⁶.

Вводимые изменения позволят обеспечить соответствие нормативно-правовой базы, регулирующей отечественные стандарты финансового учета, требованиям времени, а также правилам МСФО.

До недавнего времени существовали значительные расхождения отечественного учета капитальных вложений и основных средств и МСФО в части их квалификации, возможности отражения обесценения, применения понятия ликвидационной стоимости и др., которые нашли отражение в работах современных ученых экономистов⁷ [3, 14, 15]. Однако некоторые моменты являются дискуссионными, именно их решению посвящена данная статья.

В частности, в МСФО отсутствует отдельный стандарт, регламентирующий капитальные вложения, все вопросы регулируются стандартом по основным средствам, в чем, несомненно, есть логика, так как капитальные вложения завершаются в большинстве случаев созданием актива в виде основного средства. Но следует помнить, что на российский финансовый учет оказывает значительное воздействие налоговое законодательство. Глава 30 НК РФ «Налог на имущество» определяет налоговую базу по производственной недвижимости по объектам основных средств, квалифицируемым и учитываемым по правилам бухгалтерского учета. Это, на наш взгляд, приведет к тому, что в случае принятия единого стандарта по основным средствам, в том числе для капвложений, могут появиться риски возникновения налоговой базы по налогу на имущество для незавершенных созданием объектов.

В свою очередь, ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» обусловил значительный вклад в методологию квалификации и признания капитальных вложений. Охарактеризуем основные моменты:

- введено определение капитальных вложений для целей регулирования их учета (п. 5 ФСБУ 26);
- определен состав капитальных вложений (п. 5 ФСБУ 26);
- указаны условия признания капитальных вложений (п. 6 ФСБУ 26);
- используемое и потребляемое имущество в процессе осуществления капитальных вложений в основные средства рассматривается как капитальные вложения при их приобретении (п. 5 ФСБУ 26);

⁴ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/

⁵ Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций: утв. Минфином России 30.12.1993 № 160. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3053/

⁶ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Минфина России от 13.10.2003 № 91н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45140/

⁷ Снегирева М. Переворот в бухучете: новые правила для запасов и основных средств // Учет. Налоги. Право. 2020. № 40. URL: <https://e.gazeta-unp.ru/848138>

- процессы восстановления и улучшения основных средств отнесены стандартом к их созданию и приобретению (п. 5, п. 10 ФСБУ 26);
- осуществляемые ремонты, технические осмотры и прочие периодические обязательные мероприятия, подтверждающие право эксплуатировать объекты основных средств, отнесены также к капитальным вложениям (п. 5, п. 10 ФСБУ 26);
- признание актива начинается с момента возникновения по нему затрат (п. 6 ФСБУ 26);
- учет капитальных вложений привязывается к объекту основных средств (п. 7 ФСБУ 26).

Теперь первоначальные и последующие затраты на капитальные вложения квалифицируются одинаково (п. 6 ФСБУ 26).

Кроме того, в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» определены и систематизированы понятие затрат на капитальные вложения, их состав и особенности формирования (п. 10, п. 16 ФСБУ 26). Впервые в практике отечественного учета капитальных вложений установлена обязанность дисконтировать затраты в случае оплаты с рассрочкой или отсрочкой (п. 12 ФСБУ 26). Введена необходимость оценивать капитальные вложения, оплаченные в неденежной форме или полученные от участников, по справедливой стоимости (п. 13 ФСБУ 26).

Также положения ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» устанавливают вопросы оценки, списания капитальных вложений и раскрытия информации.

В связи с переходом на новый стандарт (п. 25–26 ФСБУ 26) при формировании учетной политики компании необходимо учесть последствия изменений регулирования учета капитальных вложений и основных средств.

ФСБУ 26/2020 допускается применять перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения Стандарта, то есть без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета).

Представим в *табл. 1* порядок корреспонденции счетов, которые может использовать коммерческая организация в процессе применения ФСБУ 26/2020.

Кроме того, ФСБУ 6/2020 «Основные средства» существенно изменил методологические подходы к классификации и признанию, что несомненно должно быть учтено во внутрифирменных стандартах организации и при необходимости в учетной политике.

Охарактеризуем основные из них.

- Уточнены признаки классификации основных средств (п. 4 ФСБУ 6), в частности, добавлено наличие материально-вещественной формы, что четко отделяет основное средство от нематериальных активов в случаях приобретения «смешанного» актива (например, станок с включением стоимости программного обеспечения – объектом основных средств будет станок, но не программное обеспечение); объекты, предназначенные для охраны окружающей среды.

– Определены критерии признания. Исключен стоимостной критерий, но введен критерий существенности для признания объекта основного средства (п. 5 ФСБУ 6/2020). В связи с этим считаем, что хозяйствующему субъекту целесообразно устанавливать уровень существенности не к отдельному объекту основных средств, а к группе однородных объектов. Например, компания, предоставляющая информационные услуги, имеет значительное количество единиц оргтехники, которые каждая по отдельности могут иметь незначительную первоначальную стоимость, но в совокупности эти объекты составляют существенную величину. Следовательно, полагаем возможным принять решение исходя из принципа рациональности учитывать не каждую единицу оргтехники как самостоятельный инвентарный объект, а объединить их в группу однородных объектов основных средств и осуществлять амортизацию группы. Группой основных средств считается совокупность объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования (п. 11 ФСБУ 6/2020). В п. 34 ФСБУ 6/2020 указано, что способ начисления амортизации выбирается организацией для каждой группы основных средств исходя из установленных Стандартом способов.

«При этом выбранный способ начисления амортизации должен:

- а) наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы основных средств;
- б) применяться последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев, когда меняется распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы основных средств».

Существенное изменение состава группы будет приводить к пересмотру оценочных значений. Стоимостной критерий в этом случае будет устанавливаться не для каждой единицы оргтехники, а в целом для группы. При этом сама величина стоимостного критерия отнесения актива к объектам основных средств устанавливается организацией самостоятельно.

В периодической печати встречаются различные мнения с рекомендацией по установлению стоимостного критерия отнесения актива к объекту основных средств в размере 100 тыс. руб. [3, 11, 14]. Эта позиция ясна, поскольку сближает стоимостной критерий для целей бухгалтерского и налогового учета. Однако она не всегда может быть применима. Как мы указывали ранее, если рассматривать компанию, предоставляющую информационные услуги, имеющую значительное количество единиц оргтехники, где каждая по отдельности может иметь незначительную первоначальную стоимость, но в совокупности эти объекты составляют существенную величину. Установление критерия в 100 тыс. руб. за единицу приведет к искажению отчетности по статье основные средства в силу существенности совокупной стоимости всех единиц оргтехники. В свою очередь для крупного бизнеса, возможно, так, например, объединенная в группу однородных объектов стоимость оргтехники в бухгалтерии будет иметь несущественный характер, что позволит на усмотрение организации установить стоимостной критерий значительно более 100 тыс. руб.

– Исходя из требований Стандарта из практики учета объектов основных средств исчезают так называемые малоценные основные средства, поскольку они либо объединяются исходя из принципа существенности в группы объектов основных средств, либо списываются в расходы периода, если организация принимает решение не применять ФСБУ 6/2020 в отношении активов, характеризующихся одновременно признаками, установленными для признания актива основным средством, но имеющих стоимость ниже лимита, установленного организацией. Указанная позиция должна раскрываться в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности. В этом случае организации необходимо обеспечить количественный учет и сохранность такого имущества. Представим в *табл. 2* корреспонденции счетов, отражающие варианты учета малоценных основных средств в связи с введением ФСБУ 6/2020.

Организация самостоятельно выбирает тот или иной вариант из предложенных нами в *табл. 2*.

– Обособлена инвестиционная недвижимость. В МСФО инвестиционной недвижимости посвящен отдельный стандарт, в российском учете вопросы инвестиционной недвижимости регулируются ФСБУ 6/2020, что также является, на наш взгляд, следствием негативного влияния фискального законодательства. Согласно гл. 30 Налогового кодекса Российской Федерации ст. 374 п. 1 пп. 1 объектами налогообложения признается недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. Исключение инвестиционной недвижимости из сферы регулирования стандарта по учету основных средств может привести к выпадению инвестиционной недвижимости из объекта налогообложения и необходимости пересмотра норм налогового законодательства.

– В самостоятельные объекты выделяются ремонты, техосмотры, обязательные периодические мероприятия, подтверждающие право эксплуатировать объекты основных средств, что ранее не предусматривалось нормами, регулирующим учет основных средств. В связи с этим актуальным становится предоставление информации от внутренних служб организации о составе, периодичности и стоимости таких мероприятий не только в срок, необходимый для составления бюджетов и планов работ, но и на момент первоначальной и последующих оценок этих единиц основных средств, что также предъявляет определенные требования к разработке внутренних регламентов, регулирующих документооборот.

Кроме того, ФСБУ 6/2020 внес значительные изменения в порядок последующей оценки основных средств (п. 12–26 ФСБУ 6/2020).

– Предусмотрена возможность проводить оценку по выбору организации путем переоценки по справедливой стоимости (разница пересчитанной первоначальной стоимости и накопленной амортизации дает балансовую стоимость, равную справедливой стоимости, вариант используемый в российской практике), либо путем переоценки основных средств методом обнуления амортизации (накопленная амортизация уменьшает первоначальную стоимость, затем оставшаяся стоимость корректируется на коэффициент, доводящий стоимость до справедливой), альтернативный вариант, допускаемый ФСБУ 6/2020, например, для недвижимости, кроме инвестиционной. Метод переоценки должен

применяться единый для всех объектов основных средств, включенных в одну группу. Внутрифирменные стандарты должны содержать информацию о подходах в формировании групп и применяемых методах переоценки.

– Итог накопленных переоценок основных средств отражается в отчетности по статье «Капитал» отдельной статьей, в то же время допускается списание накопленной дооценки по мере амортизации на нераспределенную прибыль, что в практике отечественного учета ранее не применялось и сумма накопленной переоценки списывалась только в момент списания самого объекта.

– Для инвестиционной недвижимости предусмотрены особые правила переоценки. Переоценка инвестиционной недвижимости проводится на каждую отчетную дату в целях обеспечения соответствия первоначальной стоимости справедливой стоимости на дату переоценки. Если изменяется функциональное назначение оцениваемого по переоцененной стоимости объекта недвижимости и этот объект исключается или включается в состав инвестиционной недвижимости, балансовая стоимость этого объекта на дату изменения его назначения становится его первоначальной стоимостью.

Впервые в нормативно-правовой базе, регулирующей вопросы учета и отражения в отчетности информации об основных средствах, введено требование проверки и признания обесценения основных средств (п. 38 ФСБУ 6/2020).

В п. 30–31 ФСБУ 6/2020 указано, что в случае изменения ликвидационных обязательств организации происходит изменение стоимости основных средств.

Дано определение балансовой стоимости основных средств, которая определяется как первоначальная стоимость основных средств с учетом переоценки (если она имела место быть) за минусом суммы накопленной амортизации и обесценения (п. 39 ФСБУ 6/2020).

Дополнен подход оснований для установления сроков полезного использования, в частности, этот срок может определяться намерениями руководства по предполагаемой продолжительности использования объектов основных средств, имеющих у организации планов по обновлению парка оборудования, учету морального устаревания тех или иных производственных мощностей.

Произошли существенные изменения в порядке начисления амортизации, которые организация должна учесть в своих внутрифирменных стандартах учета, в частности:

- 1) необходимо установить порядок действий служб организации в случаях, когда существуют или возникают намерения организации по прекращению участия отдельных объектов основных средств в производственной деятельности ранее полного их физического износа и если предполагается реализация этих объектов, а предполагаемую стоимость реализации возможность оценить, то в этом случае необходимо предусмотреть ликвидационную стоимость, которая не будет амортизироваться. В то же время может потребоваться периодический пересмотр размера ликвидационной стоимости под действием различных факторов как внутренних, так и внешних. Ликвидационная стоимость может быть установлена равной нулю, если ожидаемая к получению сумма от выбытия объекта не существенна, не может быть определена или не предполагаются к получению какие-либо активы от

реализации самого актива либо ценностей, возникающих при разборке, демонтаже в конце срока использования;

- 2) так как ФСБУ 6/2020 допускает выбор даты начала начисления/прекращения амортизации, то хозяйствующий субъект должен определить, какой способ он выберет для себя – с даты признания/списания объекта основных средств в бухгалтерском учете (приоритетный), либо по решению организации допускается начинать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания/списания объекта основных средств в бухгалтерском учете. Использование способа начала начисления амортизации с даты признания объекта основных средств в бухгалтерском учете сближает нас с практикой МСФО;
- 3) также следует учитывать, что согласно ФСБУ 6/2020 процесс консервации объекта не приводит к прекращению начисления амортизации – амортизация отражает в стоимостном выражении потерю потребительской стоимости объекта основных средств, и процесс консервации не приостанавливает эту потерю;
- 4) способ амортизации определяется способом определения срока полезного использования (СПИ). Организации необходимо прописать механизмы определения СПИ и увязку со способом амортизации, в частности, линейный способ применяется при условии, что погашение стоимости основного средства (балансовая стоимость минус ликвидационная стоимость) осуществляется равномерно в течение срока полезного использования (целесообразно для основных средств, используемых для управленческих нужд организации). Механизм способа уменьшаемого остатка позволяет уменьшать за одинаковые отрезки времени суммы амортизации по мере истечения срока полезного использования объекта. Алгоритм расчета суммы амортизации организация определяет самостоятельно, обеспечивая систематическое уменьшение суммы амортизации по мере приближения к окончанию срока полезного использования объекта. При этом запрещено увязывать начисление амортизации с выручкой;
- 5) сумма амортизации зависит от таких оценочных значений, как срок полезного использования объекта основных средств, оценка ожидаемых поступлений будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов, и Стандартом предусмотрена регулярность пересмотра параметров амортизации, таких как срок полезного использования, способ начисления амортизации, ликвидационной стоимости. Пересмотр осуществляется регулярно перед отчетной датой, а также при возникновении событий, приводящих к возможному изменению элементов амортизации, после оценки изменений возникающие корректировки отражаются как изменение оценочных значений.

Новый Стандарт учета основных средств ввел жесткое требование обязательного списания объекта основных средств, потерявшего способность приносить организации экономические выгоды. Это обусловлено, например, физическим и моральным износом без перспектив продажи или возобновления использования в деятельности, приносящей доход; отсутствием возможности передать другому лицу, обменять, внести в качестве вклада, сдать в аренду и т.д.; физическим уничтожением объекта в связи с чрезвычайными ситуациями; истечением сроков или предельно допустимых параметров эксплуатации

объектов; прекращением деятельности организации, в которой использовался объект, и невозможностью переориентирования его использования на иную имеющуюся деятельность.

Существенно претерпел изменение порядок отражения в отчетности результата списания основных средств, в частности:

- накопленная амортизация и обесценение относятся на уменьшение первоначальной стоимости основного средства (п. 42 ФСБУ 6/2020);
- затраты на демонтаж, ликвидацию объекта признаются расходом периода, доходы и расходы показываются в виде результата списания основного средства (кроме тех, по которым созданы оценочные обязательства, подлежащие погашению) (п. 43 ФСБУ 6/2020);
- в бухгалтерской отчетности разница между суммой балансовой стоимости списываемого объекта основных средств и затрат на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия этого объекта, с другой стороны, признается доходом или расходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором списывается объект основных средств, то есть, к примеру, на финансовых счетах доходов можно отражать оборот от реализации объектов основных средств и на счетах расходов – остаточную стоимость и расходы по выбытию (развернуто), но в бухгалтерской отчетности следует отразить только финансовый результат от реализации – либо доход, либо расход (свернуть) (п. 44 ФСБУ 6/2020).

Как уже было отмечено ранее, ФСБУ 6/2020 ввел новое требование к учету основных средств – обязательное тестирование основных средств на обесценение и учет изменения их стоимости из-за обесценения в порядке, определенном МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»⁸. При этом механизм обесценения основных средств и капитальных вложений в российских стандартах не описан, по вопросам обесценения активов законодатель отправляет к нормам, отраженным в МСФО.

Обесценение, аналогично амортизации, отражается в бухгалтерском учете обособленно от стоимости основного средства и не изменяет эту стоимость, формируя самостоятельный показатель – накопленное обесценение, которое наряду с накопленной амортизацией вычитается из стоимости при определении балансовой стоимости основного средства (п. 42 ФСБУ 6/2020).

В настоящее время План счетов не предусматривает синтетического счета для отражения накопленного убытка от обесценения основных средств. Вступление в силу ФСБУ 6/2020 «Основные средства» требует разработки соответствующей корреспонденции счетов. Раскроем основные правила оценки и учета убытка от обесценения основных средств, предусмотренные ФСБУ 6/2020 «Основные средства» (табл. 3).

Для отражения убытков от обесценения активов в виде объектов основных средств, полагаем, целесообразно применять отдельный субсчет счета 02 «Амортизация основных средств», например, 02 «Обесценение».

⁸ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193674/

По своей сути обесценение схоже с процессом амортизации, так как характеризует потерю потребительских свойств, стоимости, способности приносить экономическую выгоду. В отличие от амортизации обесценение может восстанавливаться при появлении факторов, свидетельствующих о возникновении обратных обесценению процессов. Но при этом сумма обесценения не может быть отнесена на счета затрат, формирующих стоимость другого актива, в том числе готовой продукции, услуг, работ, так как обуславливается не механизмом амортизации, увязанном со сроком полезного использования, а вызывается факторами, провоцирующими потерю потребительских свойств объекта основных средств быстрее обычного износа, то есть обесценение. Сумма обесценения относится на счета расходов периода, восстановление обесценения – на счет доходов, при этом в отчете о финансовых результатах показывается в разделе прочих доходов и расходов. Рекомендуемая корреспонденция счетов по учету убытков от обесценения основных средств выглядит следующим образом (табл. 4).

При наличии накопленного убытка от обесценения и накопленной амортизации балансовая стоимость основных средств в организации будет определяться как разница между их первоначальной стоимостью, учтенной как дебетовое сальдо по субсчетам учета основных средств, с одной стороны, и сальдо по кредиту субсчетам амортизации и убытков от обесценения, с другой.

Таблица 1

Порядок отражения записей по учету капитальных вложений в связи с применением ФСБУ 26/2020

Table 1

A procedure for reflecting records on accounting of capital investments in connection with the application of FSBU 26/2020

| Факт хозяйственной жизни | До 2022 г. отражалось на финансовых счетах | С 2022 г. следует отражать на финансовых счетах |
|--|---|--|
| Стоимость ликвидационных обязательств (будущий демонтаж, утилизация, восстановление окружающей среды) включается в первоначальную стоимость объекта основных средств | Не учитывалось | Дт 08 Кт 96 |
| Активы организации, приобретаемые для осуществления капитальных вложений, включаются в стоимость этих капитальных вложений | Ранее учитывались как запасы (на счете 10) или оборудование (на счете 07) до момента фактического использования в капитальных вложениях | Стандарт позволяет сразу классифицировать как капитальные вложения Дт 08 Кт 60 |
| Предполагаемые существенные по сумме затраты организации на ремонт объектов основных средств, технический осмотр, техническое обслуживание с периодичностью более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, выделяются в самостоятельный инвентарный объект (как часть объекта основного средства и амортизируются исходя из срока от начала эксплуатации до устанавливаемого срока очередного ремонта, осмотра, обслуживания) | Заранее предполагаемые расходы в учете не обособлялись, а списывались по мере осуществления на расходы организации Дт20, 25, 26 Кт 60 | Дт 08 Кт 60 |

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2**Порядок классификации малоценных основных средств по ФСБУ 6/2020****Table 2****A procedure for classification of low-value fixed assets according to FSBU 6/2020**

| Факт хозяйственной жизни | В 2021 г. отражалось как | С 2022 г. следует отражать как | Записи в межотчетный период Дебет/Кредит финансовых счетов |
|---|---------------------------------|---------------------------------------|---|
| Спецоснастка, спецодежда, специнструмент и спецприспособления, которые используются более 12 месяцев, но не более одного операционного цикла и стоимостью независимо от стоимостного критерия | Производственные запасы | Производственные запасы | – |
| Спецоснастка, спецодежда, специнструмент и спецприспособления, которые используются более 12 месяцев, и более одного операционного цикла и стоимостью не более стоимостного критерия | Производственные запасы | Расходы периода при принятии к учету | 84/10 (п. 49 абз. 4 ФСБУ 6/2020) |
| Спецоснастка, спецодежда, специнструмент и спецприспособления, которые используются более 12 месяцев, и более одного операционного цикла и стоимостью более стоимостного критерия | Основные средства | Основные средства | – |

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 3**Порядок учета обесценения основных средств в соответствии с ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»****Table 3****Accounting for impairment of property, plant and equipment in accordance with FSBU 6/2020 – *Property, Plant and Equipment* and IFRS – IAS 36 – *Impairment of Assets***

| Требование | Содержание |
|---|--|
| Обязательность проверки на обесценение | Установлена ФСБУ «Основные средства». Порядок проверки и учета обесценения установлен МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» |
| Требование к балансовой стоимости объекта | Балансовая стоимость объекта основных средств (генерирующей единицы) не должна превышать его (ее) возмещаемую сумму – сумму, которая может быть получена посредством использования или продажи данного актива (генерирующей единицы). Единица, генерирующая денежные средства (генерирующая единица) – наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов |
| Величина обесценения | Разность между балансовой стоимостью и возмещаемой суммой |
| Расчет возмещаемой суммы | Справедливая стоимость актива или генерирующей единицы за вычетом затрат на выбытие или ценность использования (оценка дисконтированных будущих денежных притоков и оттоков, связанных с продолжением использования актива и его последующим выбытием) в зависимости от того, которая из этих величин больше |
| Учет признания убытка от обесценения | Убыток от обесценения признается немедленно в составе прибыли или убытка, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом. Убыток от обесценения переоцененного актива должен учитываться как уменьшение суммы его дооценки |
| Учет восстановления убытка от обесценения | На конец каждого отчетного периода организация должна определять наличие признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды, больше не существует или уменьшился. |

Возросшая балансовая стоимость актива, приходящаяся на восстановление убытка от обесценения, не должна превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения в предыдущие годы.

Восстановление убытка от обесценения признается немедленно в составе прибыли или убытка, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом. Восстановление убытков от обесценения переоцененного актива должно учитываться как увеличение суммы переоценки. Восстановление убытка от обесценения по переоцененному активу признается в составе прочего совокупного дохода и увеличивает прирост стоимости от переоценки по данному активу. Однако в той мере, в какой убыток от обесценения по тому же переоцененному активу был ранее признан в прибыли или убытках, восстановление такого убытка от обесценения также признается в составе прибыли или убытка

Источник: МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Source: IFRS – IAS 36 – *Impairment of Assets*

Таблица 4

Корреспонденция счетов для учета убытков от обесценения основных средств

Table 4

Correspondence of accounts for accounting for impairment loss on property, plant and equipment

| Содержание факта хозяйственной жизни | Корреспонденция счетов | |
|---|--------------------------|---|
| | Дебет | Кредит |
| Отражен убыток от обесценения | 91 субсчет «Обесценение» | 02 субсчет «Обесценение» |
| Восстановлен убыток от обесценения | 02 субсчет «Обесценение» | 91 субсчет «Восстановлен убыток от обесценения» |
| Списан убыток от обесценения при выбытии актива | 02 субсчет «Обесценение» | 01 субсчет «Выбытие» |

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Будник Е.Е., Лобанова М.А. Роль оценки основных средств в хозяйственной деятельности предприятия // Синергия наук. 2019. № 32. С. 209–214. URL: <http://synergy-journal.ru/archive/article4000>
2. Бунина А.Ю., Павлюченко Т.Н. Основные средства: учет по требованиям федерального стандарта бухгалтерского учета // Научно-методический электронный журнал «Концепт». 2019. № 10. С. 133–140. URL: <http://e-koncept.ru/2019/194058.htm>
3. Гетьман В.Г. Положения по бухгалтерскому учету основных средств нуждаются в изменениях // Учет. Анализ. Аудит. 2020. Т. 7. № 1. С. 42–48. URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2020-7-1-42-48>
4. Ефремова А.А., Фахриев С.М. огулу. Роль основных фондов в хозяйственной деятельности предприятия // Символ науки. 2015. № 6. С. 115–117. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rol-osnovnyh-fondov-v-hozyaystvennoy-deyatelnosti-predpriyatiya>

5. *Землякова С.Н.* Особенности бухгалтерского учета основных средств по ФСБУ 6/2020 «Основные средства» // Вестник Донского государственного аграрного университета. 2020. № 4-2. С. 73–78.
6. *Самылина Ю.Н.* Учет амортизации основных средств: научный и практический подход // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2017. № 1. С. 110–115. URL: <http://eprints.tversu.ru/6755/>
7. *Слободняк И.А.* Содержание основных форм внутренней бухгалтерской отчетности коммерческих организаций. Иркутск: БГУЭП, 2019. 248 с.
8. *Сотникова Л.В.* Применение балансового метода и переоценка основных средств // Бухучет в строительных организациях. 2020. № 1. С. 10–25.
9. *Черныш В.Н.* Особенности учета основных средств бюджетного учреждения // Бухгалтерский учет. 2017. № 7. С. 113–116.
10. *Алексеева Г.И.* Учет основных средств в условиях стандартизации российского бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22. Вып. 6. С. 618–635. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.6.618>
11. *Герасименко В.А.* Сравнительный анализ положений РСБУ и МСФО в части учета объектов основных средств // Экономика и менеджмент инновационных технологий. 2016. № 11. С. 9–17. URL: <https://ekonomika.snauka.ru/2016/11/12729>
12. *Горбункова А.О.* Сравнительный анализ методик оценки основных средств в отечественной и зарубежной практике // Новая наука: Современное состояние и пути развития. 2016. № 4-1. С. 89–93.
13. *Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С.* ФСБУ 6/2020: решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты // Учет. Анализ. Аудит. 2021. Т. 8. № 1. С. 48–61. URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2021-8-1-48-61>
14. *Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г.* Бухгалтерские оценки как важнейший фактор формирования балансовой стоимости объектов учета // Международный бухгалтерский учет. 2021. Т. 24. Вып. 8. С. 848–867. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.8.848>
15. *Миславская Н.А.* Международные стандарты финансовой отчетности: истоки неопределенности и вероятности // Аудитор. 2020. Т. 6. № 7. С. 31–35. URL: <http://elib.fa.ru/art2020/bv1480.pdf>
16. *Проняева Л.И.* Новые подходы к формированию стоимости основных средств в бухгалтерском учете // Научный результат. Серия: Экономические исследования. 2016. Т. 2. № 1. С. 48–56. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novye-podhody-k-formirovaniyu-stoimosti-osnovnyh-sredstv-v-buhgalterskom-uchete>
17. *Просвирина И.И., Гончар Е.А., Волченкова О.А., Андреева О.М.* Модели учета основных средств в условиях отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО и их адаптация к

российскому законодательству // *Международный бухгалтерский учет*. 2018. Т. 21. Вып. 9. С. 1052–1068. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.9.1052>

18. *Wayne S.U. Jr.* Business and Financial Reporting: Challenges from the New Economy: Special Report. Financial Accounting Series. Financial Accounting Standards Board, April 2001, no. 219-A, 118 p.
19. *Сергушова Е.С.* Учет и анализ основных средств // *Новая наука: Современное состояние и пути развития*. 2016. № 4-1. С. 242–243.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

IMPLEMENTATION OF FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS – *CAPITAL INVESTMENTS AND FIXED ASSETS* – IN THE INTERNAL RULES OF ACCOUNTING FOR FIXED ASSETS

OI'ga M. KUPRYUSHINA ^{a,*};
Rimma R. RAKHMATULINA ^b

^a Voronezh State University (VSU),
Voronezh, Russian Federation
kom@econ.vsu.ru
<https://orcid.org/0000-0001-9023-7308>

^b Voronezh State University (VSU),
Voronezh, Russian Federation
rimma_vrn@yandex.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Article No. 203/2021
Received 12 April 2021
Received in revised form
19 August 2021
Accepted 16 Sept 2021
Available online
15 October 2021

JEL classification: M40,
M41

Keywords: property, plant
and equipment, capital
investments, impairment

Abstract

Subject. This article discusses the issues related to the reflection of capital investments and fixed assets in the accounting (financial) statements of economic entities during the transition to the new domestic (Russian) accounting standards – *Fixed Assets* and *Capital Investments*.

Objectives. The article aims to reveal the consequences of changes in the current practice of accounting for fixed assets and capital investments in the internal rules of commercial organizations.

Methods. For the study, we used the methods of generalization, comparison, primary observation, cost measurement, and grouping. Federal Accounting Standards and International Financial Reporting Standards were the basis for methodological justification of changes in the accounting practice of transactions with fixed assets and capital investments.

Results. We offer certain records to reflect information on capital investments in the transition to the new Federal Standard – *Capital Investments* in accounts. We also offer a procedure for classifying low-value fixed assets in the inter-reporting period and a correspondence of accounts reflecting impairment loss on fixed assets.

Conclusions and Relevance. The procedure for convergence of domestic accounting standards with International Financial Reporting Standards necessitates the introduction of significant changes in the process of reflecting transactions with fixed assets and capital investments. The modified procedure for reflecting records for accounting for capital investments, low-value fixed assets, losses from impairment of fixed assets in the intra-company rules for accounting for economic entities becomes relevant. The results of the study can be used when accounting for transactions with fixed assets and capital investments of commercial organizations in the practice of financial accounting.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

Please cite this article as: Kupryushina O.M., Rakhmatulina R.R. Implementation of Federal Accounting Standards – *Capital Investments* and *Fixed Assets* – in the Internal Rules of Accounting for Fixed Assets. *International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 10, pp. 1188–1204.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.10.1188>

References

1. Budnik E.E., Lobanova M.A. [The role of evaluation of fixed assets in the economic activity of the enterprise]. *Sinergiya nauk*, 2019, no. 32, pp. 209–214. (In Russ.)
URL: <http://synergy-journal.ru/archive/article4000>
2. Bunina A. Yu., Pavlyuchenko T.N. [Fixed assets: accounting according to the requirements of the Federal Accounting Standard]. *Nauchno-metodicheskii elektronnyi zhurnal Kontsept*, 2019, no. 10, pp. 133–140. (In Russ.) URL: <http://e-koncept.ru/2019/194058.htm>
3. Get'man V.G. [Rules of fixed assets accounting should be changed]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2020, vol. 7, no. 1, pp. 42–48. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2020-7-1-42-48>
4. Efremova A.A., Fakhriev S.M. og'lu. [The role of fixed assets in the economic activity of the enterprise]. *Simvol nauki*, 2015, no. 6, pp. 115–117. (In Russ.)
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rol-osnovnykh-fondov-v-hozyaystvennoy-deyatelnosti-predpriyatiya>
5. Zemlyakova S.N. [Features of accounting for fixed assets under FSBU 6/2020 – Fixed Assets]. *Vestnik Donskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Don State Agrarian University*, 2020, no. 4-2, pp. 73–78. (In Russ.)
6. Samylina Yu.N. [Depreciation accounting of fixed assets: the scientific and practical approach]. *Vestnik Tverskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie*, 2017, no. 1, pp. 110–115. URL: <http://eprints.tversu.ru/6755/> (In Russ.)
7. Slobodnyak I.A. *Soderzhanie osnovnykh form vnutrennei bukhgalterskoi otchetnosti kommercheskikh organizatsii* [The content of the main forms of internal accounting statements of commercial organizations]. Irkutsk, BSUEP Publ., 2019, 248 p. (In Russ.)
8. Sotnikova L.V. [Application of the balance sheet method and revaluation of fixed assets]. *Bukhchet v stroitel'nykh organizatsiyakh*, 2020, no. 1. pp. 10–25. (In Russ.)
9. Chernysh V.N. [Features of accounting for fixed assets of a budgetary institution]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2017, no. 7, pp. 113–116. (In Russ.)
10. Alekseeva G.I. [Fixed assets accounting under the Russian accounting standardization]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 6, pp. 618–635. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.6.618>
11. Gerasimenko V.A. [Comparative analysis of the provisions of accounting of the Russian Federation and IFRS in terms of accounting of fixed assets]. *Ekonomika i menedzhment innovatsionnykh tekhnologii*, 2016, no. 11, pp. 9–17. (In Russ.)
URL: <https://ekonomika.snauka.ru/2016/11/12729>
12. Gorbunkova A.O. [Comparative analysis of methods for evaluating fixed assets in domestic and foreign practice]. *Novaya nauka: sovremennoe sostoyanie i puti razvitiya*, 2016, no. 4-1, pp. 89–93. (In Russ.)

13. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. [FAS 6/2020: Resolved issues of accounting for Property, Plant and Equipment and ongoing controversial aspects]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2021, vol. 8, no. 1, pp. 48–61. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2021-8-1-48-61>
14. Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. [Accounting estimates as the most important factor in the formation of the book value of accounting objects]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 8, pp. 848–867. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.8.848>
15. Mislavskaya N.A. [International Financial Reporting Standards: The origins of uncertainty and probability]. *Auditor*, 2020, vol. 6, no. 7, pp. 31–35.
URL: <http://elib.fa.ru/art2020/bv1480.pdf> (In Russ.)
16. Pronyaeva L.I. [New approaches to the formation of the cost of fixed assets in accounting]. *Nauchnyi rezul'tat. Seriya: Ekonomicheskie issledovaniya*, 2016, vol. 2, no. 1, pp. 48–56. (In Russ.) URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novye-podhody-k-formirovaniyu-stoimosti-osnovnyh-sredstv-v-buhgalterskom-uchete>
17. Prosvirina I.I., Gonchar E.A., Volchenkova O.A., Andreeva O.M. [Models of accounting of fixed assets in terms of deferred (installment) payment according to IFRS and their adaptation to the Russian legislation]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 9, pp. 1052–1068. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.9.1052>
18. Wayne S.U. Jr. Business and Financial Reporting: Challenges from the New Economy: Special Report. Financial Accounting Series. Financial Accounting Standards Board, April 2001, no. 219-A, 118 p.
19. Sergushova E.S. [Accounting and analysis of fixed assets]. *Novaya nauka: sovremennoe sostoyanie i puti razvitiya*, 2016, no. 4-1, pp. 242–243. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.