

ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ ФСБУ 26/2020 «КАПИТАЛЬНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ» И ФСБУ 6/2020 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

Ирина Анатольевна ЛИСОВСКАЯ^a,
Наталья Геннадьевна ТРАПЕЗНИКОВА^{b,*}

^a доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры финансового менеджмента, управленческого учета и международных стандартов финансовой деятельности, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС), Москва, Российская Федерация
lisovskaya_ia@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8693-9729>
SPIN-код: 6105-3974

^b кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС), Москва, Российская Федерация
nata-trapeznikova@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 6316-6646

* Ответственный автор

История статьи:

Per. № 678/2021
Получена 16.12.2021
Получена в доработанном виде 05.03.2022
Одобрена 17.03.2022
Доступна онлайн 14.04.2022

УДК 657
JEL: M41

Аннотация

Предмет. С 1 января 2022 г. учет основных средств необходимо вести согласно ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020, ключевые положения которых значительно отличаются от требований предшествующего ПБУ 6/01. В статье рассмотрены отдельные аспекты учета основных средств, реализация которых может вызвать определенные трудности в учете.

Цели. Выявление и анализ неоднозначных положений ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020, которые способны вызвать практические затруднения на этапе перехода к применению указанных стандартов, и поиск возможных способов их решения.

Методология. В работе использовались системный анализ, логическое обобщение законодательных, нормативных документов и специальной литературы, посвященной исследуемой проблеме.

Результаты. Определены дискуссионные вопросы в области учета основных средств, вызванные лаконичностью или отсутствием отдельных регламентаций ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020; применительно к ним выделены аспекты учета, требующие применения профессионального суждения, и сформулированы положения, которые следует закрепить во внутрифирменных учетных стандартах.

Область применения. Результаты исследования предназначены для научной и практической деятельности и обучения специалистов в области бухгалтерского учета, а также для разработки

предложений по совершенствованию методики российского учета, ориентированного на сближение с современной международной практикой.

Ключевые слова:

основные средства,
капитальные
вложения, лимит
стоимости,
инвентарный
объект

Выводы. Эффективное освоение новых методических подходов к признанию и последующему отражению капитальных вложений и основных средств потребует расширения области использования профессионального суждения. Изменение состава объектов учета (например, выделение группы «Инвестиционная недвижимость»), трансформация методики их оценки после признания (появление категории «Элементы амортизации» и возможность их обоснованного изменения, а также необходимость проверки объектов на обесценение) свидетельствуют о совершенствовании методики учета рассматриваемых объектов. Для решения этих методических задач необходимо повышение компетенций отечественных специалистов в области МСФО и расширение опыта применения профессионального суждения.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

Для цитирования: Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Проблемы применения ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства» // *Международный бухгалтерский учет*. – 2022. – Т. 25, № 4. – С. 366 – 386.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.4.366>

С 1 января 2022 г. федеральный стандарт бухгалтерского учета – ФСБУ 6/2020 «Основные средства»¹ стал обязательным для применения. Поскольку отдельные обновленные требования к отражению основных средств в бухгалтерском учете и отчетности отличаются от действовавших ранее, можно отметить ряд спорных вопросов практического применения нового стандарта.

Основные новации ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020², их отличительные особенности по сравнению с ПБУ 6/01³ активно обсуждаются в работах Л.П. Андреевой [1, 2], А.Б. Днепровой [3], Т.Ю. Дружиловской [4], Э.С. Дружиловской [4–7], О.В. Елисеевой [8], С.А. Верещагина [9], О.М. Купрюшиной, Р.Р. Рахматулиной [10], И.Н. Черных [11]. В настоящей статье рассматриваются отдельные проблемные аспекты применения новых стандартов по учету основных средств.

¹ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133537-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_62020_osnovnye_sredstva

² Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133538-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_262020_kapitalnye_vlozheniya

³ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/

Выбор стоимостного лимита объекта основных средств. Как и одноименный МСФО (IAS) 16⁴, новый отечественный стандарт не устанавливает стоимостной лимит для признания отдельного объекта учета при одновременном наличии у него иных признаков, перечисленных в п. 4 стандарта⁵. К числу последних относятся: наличие материально-вещественной формы; целевое предназначение (использование в производственной или управленческой деятельности); срок использования более 12 месяцев (или обычного операционного цикла, если последний превышает 12 месяцев); способность приносить экономические выгоды. Организация сама должна выбрать стоимостной лимит признания основных средств, закрепить его в учетной политике для целей бухгалтерского учета и при наличии перечисленных признаков признать объект учета.

На первый взгляд, самое простое решение – установить лимит, равный 100 тыс. руб., позволяющий избежать различий с налоговым учетом и тем самым избежать применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»⁶. Однако такой вариант подойдет далеко не всем организациям.

Вопросы определения лимита стоимости рассматриваемой категории активов поднимаются в работах [8, 10, 12–14], что подтверждает актуальность и относит данный вопрос в разряд дискуссионных. Многие организации имеют на балансе значительное количество однородных объектов, первоначальная стоимость которых менее 100 тыс. руб.; такой состав и структура основных средств обусловлены особенностями бизнеса. Единовременное списание в расходы их стоимости не только в переходный, но и последующие периоды может существенно исказить информацию как о расходах, завывсив их, так и о балансовой стоимости основных средств, соответственно, занизив последнюю, что, безусловно, нельзя признать обоснованным. В подобных ситуациях организация фактически нарушит положения п. 5 ФСБУ 6/2020, который требует установления лимита «с учетом существенности информации о таких активах»⁷. Для выполнения указанного требования стандарта выбору стоимостного лимита основных средств должен предшествовать анализ фактического количества и

⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590/

⁵ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133537-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_62020_osnovnye_sredstva

⁶ Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02: утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 20.11.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/

⁷ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133537-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_62020_osnovnye_sredstva

первоначальной стоимости отдельных объектов учета с акцентированием внимания на активы, имеющие первоначальную стоимость менее 100 тыс. руб. К таким активам могут относиться вычислительная и оргтехника; инструмент, технологическая оснастка и контрольно-измерительные приборы со сроком службы более 12 месяцев; офисная мебель и многие другие объекты. Необходимо оценить с точки зрения существенности, насколько правомерно применение высоких значений лимита для признания актива объектом основных средств.

Рассмотрению данного вопроса посвящена Рекомендация Р-126/2021-КпР «Стоимостной лимит для основных средств» (далее – Рекомендация)⁸, разработанная Фондом «НРБУ «БМЦ». Согласно п. 5 Решений, предложенных в Рекомендации, при выборе количественного значения лимита следует учесть ряд факторов: инвестиционную активность организации (в части обновления основных средств); фактические сроки полезного использования (далее – СПИ) основных средств, в том числе имеющих низкую стоимость («несущественных» – в терминологии Рекомендации); планы организации в части обновления основных средств с выделением «несущественных»; фактическую капиталоемкость и долю амортизации основных средств в себестоимости продукции (работ, услуг); иные факторы, связанные с данным вопросом и оказывающие влияние на динамику показателей финансовой отчетности организации. Как отмечается в этом же пункте Рекомендаций: «Количественно лимит может выражаться непосредственно в денежной сумме либо в процентах от денежной величины релевантных показателей»⁹; при этом под «релевантными» понимаются показатели как бухгалтерского баланса, так и отчета о финансовых результатах.

На наш взгляд, наиболее рациональным вариантом является использование лимита, установленного в денежных суммах. Это связано с тем, что действие рассматриваемого стоимостного критерия должно распространяться на период, обеспечивающий сопоставимость представляемой информации, а показатели отчетности (особенно отчета о финансовых результатах) могут весьма существенно и непредсказуемо меняться (например, как это было в 2020 г. в связи со значительным снижением (или реже – ростом) ключевых финансовых показателей вследствие проблем, связанных с COVID-19).

Необходимо обратить внимание, что в Рекомендациях отмечается «...если организация принимает решение выразить лимит стоимости в денежной сумме, размер этой суммы должен определяться обязательно исходя из ее

⁸ Рекомендация Р-126/2021 – КпР «Стоимостной лимит для основных средств»: принята Комитетом по рекомендациям (КпР) Фонда «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» 29 марта 2021 г.
URL: http://bmcenter.ru/Files/R-KpR_Stoimostniy_limit_OS

⁹ Там же.

соотношения с релевантными показателями бухгалтерской отчетности»¹⁰. Такая формулировка вызывает ряд вопросов:

- об обосновании выбора этих релевантных показателей (разные организации в качестве релевантных могут выбрать различные показатели, что затруднит сравнение и оценку финансового состояния различных бизнес-субъектов для внешних пользователей);
- об обязательности пересмотра стоимостного лимита при существенных изменениях релевантных показателей (и что делать, если часть показателей меняется существенно, а другая – достаточно стабильна);
- о том, какие изменения следует признать существенными для обязательности пересмотра стоимостного лимита, и др.

На наш взгляд, в сегодняшних условиях высокой экономической нестабильности подобная «привязка» к динамике «релевантных показателей» финансовой отчетности для большинства организаций нецелесообразна. Кроме того, она позволяет предположить, что стоимостной лимит, который так же, как релевантные показатели, может достаточно динамично изменяться, является в определенном смысле элементом амортизации. Однако в п. 37 ФСБУ 6/2020 четко указано, что к элементам амортизации относятся «...срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации»¹¹. В связи с этим наиболее обоснованным вариантом будет установление стоимостного лимита на срок, для которого характерны сложившиеся особенности бизнеса и инвестиционные планы организации, а принятые решения, безусловно, должны быть отражены в ее учетной политике.

Единица учета. Согласно п. 10 ФСБУ 6/2020 «единицей учета основных средств является инвентарный объект»¹². Далее в этом же пункте дано определение рассматриваемого объекта с указанием того, что в случае если конструктивно объект состоит из «...нескольких частей, стоимость и сроки полезного использования которых существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом, каждая такая часть признается самостоятельным инвентарным объектом»¹³. Следует отметить, что и раньше при наличии у одного объекта «...нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются...», допускалась возможность учета каждой такой части в качестве самостоятельного

¹⁰ Там же.

¹¹ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133537-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_62020_osnovnye_sredstva

¹² Там же.

¹³ Там же.

инвентарного объекта (п. 6 ПБУ 6/01)¹⁴. Однако в качестве основания для выделения рассматривалось только различие в СПИ.

Обратимся к МСФО, являющимся методологической базой разработки новых ФСБУ. В п. 9 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» указано: «...стандарт не определяет единицу измерения, которая должна использоваться при признании, то есть что именно составляет объект основных средств. ...при использовании критериев признания применительно к конкретной ситуации, в которой находится предприятие, требуется профессиональное суждение»¹⁵. Вместе с тем в разделе «Амортизация основных средств» указывается: «Каждый компонент объекта основных средств, себестоимость которого составляет значительную величину относительно общей себестоимости объекта, амортизируется отдельно» (п. 43 МСФО (IAS) 16)¹⁶. Таким образом, не давая определения инвентарного объекта, указанный стандарт закрепил обязанность амортизировать выделенные компоненты отдельно от объекта, частью которого они являются. Именно такой подход и предложен новым ФСБУ.

Текст ФСБУ 6/2020 позволяет утверждать, что теперь при наличии существенных различий в стоимости и/или СПИ (которые должны быть закреплены в учетной политике организации) выделение самостоятельных инвентарных объектов становится обязательным и должно осуществляться на основе профессионального суждения бухгалтера. Несмотря на то, что сам термин «профессиональное суждение» пока не вошел в терминологию российских учетных стандартов, фактически предполагается, что применительно к рассматриваемым ситуациям специалисты бухгалтерской службы должны сформировать свою обоснованную позицию с учетом мнения функциональных специалистов (инженерных, технологических, ремонтных и иных служб) относительно того, какие именно объекты следует признать инвентарными.

Такой подход к определению инвентарных объектов позволяет более корректно амортизировать основные средства и, соответственно, отражать стоимость внеоборотных активов и расходы организации. На наш взгляд, реализация положений указанного п. 10 ФСБУ 6/2020, с одной стороны, для большинства организаций не приведет к значительному увеличению учетных единиц (что было бы для них нежелательно), а с другой – вызовет

¹⁴ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/

¹⁵ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590/

¹⁶ Там же.

появление временных разниц и отложенных налогов, предусмотренных ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

Отдельного внимания заслуживает еще один важный аспект сближения отечественного стандарта с МСФО (IAS) 16 – признание в качестве самостоятельных объектов учета затрат «...на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев» (п. 10 ФСБУ 6/2020) при существенности величины этих затрат¹⁷. До появления нового стандарта эти затраты признавались текущими расходами. Введение регламентации о капитализации таких затрат в качестве самостоятельного инвентарного объекта обсуждается в работах [15–17]. При этом О.В. Литвиненко (исследуя вопрос «капитализировать или признавать расходами периода» с позиции МСФО (IAS) 16) справедливо указывает на отсутствие однозначного ответа и необходимость его решения на основе профессионального суждения в каждой конкретной ситуации [18]. Новация предполагает, что организации на основе бизнес-процессов и сложившейся практики должны определить:

- какие именно объекты могут с определенной периодичностью возникать в учете (например, при наличии технически сложных и/или опасных для эксплуатации объектов основных средств необходимы как плановые ремонты, так и технические осмотры и экспертизы, разрешающие эксплуатацию подобных объектов);
- уровень существенности этих затрат для признания их объектами основных средств;
- порядок определения срока полезного использования и метода амортизации, а также факторов, влияющих на возможность их изменения, и др.

Дата признания объекта. Для решения вопроса о дате признания объекта основных средств следует обратиться к тексту ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». Согласно п. 18 стандарта «капитальные вложения по их завершении, то есть после приведения объекта капитальных вложений в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, считаются основными средствами»¹⁸. Таким образом, так же, как и в МСФО (IAS) 16, критерием возможности признания объекта основных средств является его готовность к

¹⁷ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133537-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_62020_osnovnye_sredstva

¹⁸ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133538-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_262020_kapitalnye_vlozheniya

использованию и территориальное нахождение в месте будущего использования по прямому назначению.

Принимая во внимание неослабевающее значение документального оформления для целей учета, возникает вопрос, каким документом будет подтверждаться готовность объекта, например, в ситуациях, когда его ввод в эксплуатацию происходит значительно позже даты наличия указанных критериев.

С введением ФСБУ 6/2020 созданный объект должен быть признан объектом основных средств при его готовности, то есть тогда, когда: (1) выполняются все критерии, установленные п. 4 указанного стандарта, и (2) связанные с ним расходы больше не признаются, что свидетельствует о завершении капиталовложений (если нет свидетельств иного, например, приостановки строительства в связи с отсутствием финансирования, которую также есть резон подтвердить документально во избежание споров в части налогообложения).

В связи с этим, на наш взгляд, необходимо формирование первичного документа, на основании которого объект будет обоснованно переклассифицирован из объекта капитальных вложений в объект основных средств. Для этих целей вполне могут подойти знакомые всем ОС-1 и ОС-6, которые являются методической основой учетных форм, утверждаемых каждой организацией в качестве первичных документов и являющихся приложением к ее учетной политике. Но в случае различия дат признания объекта и ввода его в эксплуатацию нужен будет документ, подтверждающий последнее событие, – для обоснования даты начала амортизации для целей налога на прибыль организации.

Следует отметить наличие и противоположной проблемы: объект основных средств готов и уже эксплуатируется, а полный комплект первичных документов, необходимый для формирования его первоначальной стоимости, не подписан сторонами и, как показывает практика, в окончательных вариантах документов отдельные суммы могут существенно отличаться от первоначальных, представленных в бухгалтерию, то есть по готовности и критериям, установленным п. 4 ФСБУ 6/2020, объект надо признать, а с точки зрения требований к активу в части определенности затрат, связанных с его созданием, он не может быть признан. Поскольку на практике подобные случаи не редкость, на наш взгляд, объект следует признать на основе тех документов, которые имеются на момент его готовности, а при получении подписанных документов – придется вносить изменения в учет, признавая допущенные ошибки, с соответствующими последствиями.

Инвестиционная недвижимость. Несмотря на то, что инвестиционная недвижимость является новой категорией для российского учета, в тексте ФСБУ 6/2020 ей уделено немного внимания. Так, в п. 11 дано определение: «Основные средства, представляющие собой недвижимость, предназначенную для предоставления за плату во временное пользование и (или) получения дохода от прироста ее стоимости, образуют отдельную группу основных средств»¹⁹, которое в целом соответствует трактовке, представленной в п. 3 МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»²⁰. Однако следует уточнить некоторые аспекты, определяющие возможность признания объекта в составе инвестиционной недвижимости.

Во-первых, в указанном МСФО уточнено, что к рассматриваемой категории относится «...земля, или здание (либо часть здания) или то, и другое...» (п. 3)²¹, то есть если одна часть здания, учтенного на балансе организации, используется в качестве собственного офиса, а другая – сдается в аренду, то для целей учета в нем следует выделить соответственно объект, учитываемый в составе отличных от инвестиционной недвижимости основных средств (часть здания, занимаемую под «свой» офис), и объект, квалифицируемый в качестве инвестиционной недвижимости (часть здания, которая передана в аренду). В этом случае в учетной политике организации следует указать уровень существенности (по площади), при котором возникнет необходимость проводить это «разделение» здания.

В подобных ситуациях МСФО определяет в качестве критерия для «разделения» здания возможность продажи или предоставления в финансовую аренду этих частей здания отдельно друг от друга. Кроме того, в ряде случаев в учетной политике потребуется установить критерий существенности сопутствующих аренде услуг (например, по охране, уборке и т.п.) в случае предоставления их арендатору. Если такие услуги составляют лишь незначительную часть общего договора аренды, то недвижимость квалифицируется в качестве инвестиционной (пп. 10, 11 МСФО (IAS) 40)²².

Во-вторых, в ФСБУ 6/2020 не уточняется, о каком виде аренды идет речь. В тексте МСФО (IAS) 40 приведены примеры, которые позволяют более точно квалифицировать объект. Применительно к аренде имеется уточнение: к инвестиционной недвижимости относится «...здание, принадлежащее организации (или актив в форме права пользования, который

¹⁹ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133537-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_62020_osnovnye_sredstva

²⁰ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 04.06.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193538/

²¹ Там же.

²² Там же.

относится к зданию, удерживаемому организацией) и предоставленное в операционную аренду..., ...здание, не занятое в настоящее время, но удерживаемое для сдачи в операционную аренду...» (п. 8)²³. Таким образом, инвестиционной недвижимостью могут признаваться объекты, переданные исключительно в операционную аренду.

В-третьих, МСФО предлагает еще один пример инвестиционной недвижимости – «земельный участок, удерживаемый для будущего использования, которое в настоящее время пока не определено...» (п. 8)²⁴. Фактически допускается ситуация приобретения недвижимости, которую на момент признания нельзя однозначно квалифицировать ввиду неопределенности ее будущего использования, в связи с чем до принятия такого решения она будет учитываться как инвестиционная недвижимость.

Нет сомнения в том, что у отечественных бухгалтеров, владеющих методологией МСФО, перечисленные ситуации не вызовут сомнений, однако для тех, кто до настоящего времени работал только с категориями РСБУ, это следовало бы пояснить.

Необходимо обратить внимание еще на один момент, связанный с учетом инвестиционной недвижимости. В п. 21 ФСБУ 6/2020 указано: «Организация, принявшая решение оценивать инвестиционную недвижимость по переоцененной стоимости, должна применять этот способ оценки для всех объектов инвестиционной недвижимости... Первоначальная стоимость объекта инвестиционной недвижимости ...пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной его справедливой стоимости»²⁵. На практике сейчас лишь небольшая часть российских организаций проводит переоценку основных средств и хорошо знакома с нюансами этой процедуры; для остальных – уловить из текста, что речь идет о применении справедливой стоимости, а не «переоцененной» в ее привычном понимании, достаточно сложно. Соответственно, потом сложно понять, в связи с чем инвестиционная недвижимость в виде зданий и сооружений не должна амортизироваться (п. 28)²⁶. В связи со сказанным было бы целесообразным уточнить эти вопросы в письмах Минфина России или иных документах в самом начале применения нового стандарта.

Уменьшение величины капитальных вложений за счет доходов, полученных при создании объекта. Согласно п. 15 ФСБУ 26/2020: «В случае, если в ходе осуществления капитальных вложений (например, при проведении

²³ Там же.

²⁴ Там же.

²⁵ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133537-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_62020_osnovnye_sredstva](https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133537-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_62020_osnovnye_sredstva)

²⁶ Там же.

пусконаладочных работ, испытаний) организация получает продукцию, вторичное сырье, другие материальные ценности, которые намерена продать или иным образом использовать, расчетная стоимость таких ценностей вычитается из величины капитальных вложений»²⁷. При этом Стандарт допускает в качестве расчетной стоимости таких ценностей принимать их справедливую стоимость, чистую стоимость продажи или стоимость аналогичных ценностей. Иными словами, данная норма позволяет уменьшать величину капитальных вложений (и, следовательно, первоначальную стоимость соответствующих объектов основных средств) на сумму доходов от продажи продукции (или поступлений от иного использования ценностей), полученных в процессе подготовки объекта основных средств к предполагаемому использованию. Это важное отличие от порядка, который был установлен в предыдущей версии стандарта. Дело в том, что в ПБУ 6/01 прямо не поименованы в качестве элементов первоначальной стоимости основных средств затраты на проведение пусконаладочных работ и испытаний, отсутствуют также какие-либо регламентации по формированию первоначальной стоимости в случае осуществления организацией дополнительных затрат на тестирование корректной работы объекта, необходимое для оценки его готовности к использованию по прямому назначению [19].

Как показывает практика применения ПБУ 6/01, стоимость продукции и иных ценностей, полученных при проверке готовности объектов основных средств к использованию, не учитывается при формировании их первоначальной стоимости. До недавнего времени такой подход отличался от требований МСФО (IAS) 16, согласно п. 17 которого в первоначальную стоимость объекта основных средств включались затраты на проверку его надлежащего функционирования за вычетом чистых поступлений от продажи изделий, полученных в процессе приведения этого объекта в местоположение и состояние, обеспечивающие его готовность к использованию²⁸. Это отличие нередко являлось причиной дополнительных трансформационных корректировок, связанных с изменением первоначальной стоимости основных средств по РСБУ на сумму доходов от продажи таких изделий (в том числе корректировок по признанию отложенных налогов) [20].

Указанные нововведения были включены в ФСБУ в целях сближения с правилами международных стандартов, однако, так и не успев сблизиться, российские регламентации по данному вопросу вновь отдаляются от

²⁷ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133538-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_262020_kapitalnye_vlozheniya

²⁸ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590/

международных в связи с пересмотром Советом по МСФО подходов к отражению в учете рассматриваемой операции [4].

Дело в том, что регламентация п. 17 МСФО (IAS) 16 неоднозначно трактовалась составителями финансовой отчетности и в течение длительного времени являлась предметом исследования Совета по МСФО в целях поиска способов усовершенствования. Еще в 2017 г. Совет по МСФО опубликовал для обсуждения проект изменений, а в мае 2020 г. выпустил документ «Основные средства – поступления до использования по назначению», вносящий поправки к МСФО (IAS) 16²⁹. Новый документ понадобился, чтобы устранить выявленные проблемы, связанные с различиями в применяемых организациями подходах к учету поступлений от продажи изделий. По наблюдениям Совета по МСФО, организации использовали такие подходы, как:

- уменьшение первоначальной стоимости только на поступления от продажи изделий, произведенных в процессе тестирования;
- исключение всех поступлений от продажи изделий, произведенных вплоть до доставки объекта в необходимое место и приведения его в состояние, соответствующее намерениям руководства;
- применение различных методов оценки готовности объекта основных средств к использованию [20].

Совет по МСФО также отметил, что для отдельных организаций поступления, вычитаемые из первоначальной стоимости объекта основных средств, могут быть значительными и превышать затраты на тестирование. Очевидно, что многообразие подходов снижает сопоставимость и достоверность предоставляемой пользователям финансовой информации, в том числе о величине выручки, поскольку отдельные организации часть поступлений от продажи отражали не в составе выручки, а уменьшали на сумму таких поступлений первоначальную стоимость основных средств.

Для устранения выявленных проблем Совет по МСФО внес изменения в МСФО (IAS) 16, которые запрещают вычитать из стоимости объекта основных средств доходы (например, от продажи образцов, произведенных в процессе тестирования объекта), полученные в ходе создания и доведения до готовности будущего объекта основных средств, и требуют признавать доходы от продажи таких образцов (а также затраты на их производство) в составе прибыли и убытка организации (п. 20А). Внесенные поправки подлежат обязательному применению при подготовке финансовой

²⁹ Основные средства – поступления до использования по назначению. Поправки к МСФО (IAS) 16 «Основные средства»: введены в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 17.02.2021 № 24н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_380076/

отчетности за годовые периоды, начинающиеся с 1 января 2022 г. (п. 81N МСФО (IAS) 16)³⁰. Разрешено их досрочное применение.

Таким образом, с 1 января 2022 г. (или с более ранней даты – в случае досрочного применения требований стандартов) обновленная регламентация ФСБУ 26/2020 вступает в противоречие с п. 20А МСФО (IAS) 16 «Основные средства»³¹.

Кроме выявленных в МСФО, различия в практическом применении введенной в ФСБУ 26/2020 регламентации могут возникать в связи с отсутствием четких указаний относительно того, в каких случаях расчетную стоимость ценностей (вычитаемых из стоимости капитальных вложений) следует определять исходя из справедливой стоимости, а в каких – принимать равной чистой стоимости их продажи или стоимости аналогичных ценностей. Как отмечают Т.Ю. Дружиловская и Э.С. Дружиловская, это может стать причиной нарушения единообразия в подходах к оценке первоначальной стоимости основных средств и сопоставимости финансовой информации [4]. Для обеспечения единства в учетных подходах хотя бы на уровне экономического субъекта целесообразно прописать соответствующие способы ведения учета во внутрифирменных стандартах, предварительно согласовав их с аудиторской организацией.

Стоит отметить, что для реализации требований п. 15 ФСБУ 26/2020 на практике (оказывающих влияние на величину первоначальной стоимости объекта основных средств) важно правильно определить момент, в который объект становится готовым к использованию. Как было отмечено ранее, определение такого момента требует вынесения профессионального суждения.

Принимая во внимание важность этого вопроса, Совет по МСФО при внесении поправок к МСФО (IAS) 16 (п. 17)³² конкретизировал, что понимается под «проверкой надлежащего функционирования объекта основных средств». С позиции Совета по МСФО, в процессе такой проверки оценивается соответствие техническим и физическим параметрам, позволяющим использовать тестируемый актив, при этом оценка финансового результата его использования (например, достижение ожидаемого уровня операционной маржи) не предполагается [20].

В завершение данного вопроса необходимо отметить, что требования п. 15 ФСБУ 26/2020 могут оказать существенное влияние на отечественные

³⁰ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590/

³¹ Там же.

³² Там же.

организации, где проверка технической и физической готовности объекта основных средств к использованию по назначению, сопровождающаяся производством продукции (иных ценностей), является неотъемлемой частью процесса осуществления капитальных вложений. Тем организациям, которые в отсутствие конкретных правил учета в ПБУ 6/01 (руководствуясь п. 7.1 ПБУ 1/2008³⁵) ранее утвердили в учетной политике способы учета доходов от таких поступлений, аналогичные МСФО, также следует учесть образовавшееся несоответствие подходов ФСБУ и МСФО для своевременного и корректного изменения учетных процедур. Кроме того, необходимо принимать во внимание различия по данному вопросу и в случае формирования финансовой отчетности по МСФО методом трансформации.

Таким образом, в рамках перехода на ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 для определения позиции организации по определенным аспектам учета следует принимать во внимание сложившуюся практику применения МСФО (IAS) 16, материалы органов негосударственного регулирования бухгалтерского учета (например, Фонда «НРБУ «БМЦ»). Необходимо закрепить в учетной политике и/или иных внутренних учетных стандартах разработанные подходы по целому ряду вопросов. Так, применительно к рассмотренным в рамках данной статьи регламентациям можно выделить следующие элементы учетной политики:

- лимит стоимости основных средств (или решение об отказе от его установления);
- критерии существенности стоимости и различий в сроках полезного использования отдельных частей объекта основных средств; затрат на проведение ремонта, технического осмотра (обслуживания) – для идентификации единиц учета основных средств, а также сопутствующих аренде услуг (в случае их предоставления) – для решения вопроса о включении объекта основных средств в группу «Инвестиционная недвижимость»;
- подходы к определению расчетной стоимости продукции и иных ценностей, полученных в ходе проведения работ по наладке, пробному запуску и тестированию объекта, который впоследствии будет признан в составе основных средств.

³⁵ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)»: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020).

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/

Список литературы

1. *Андреева Л.П.* Новое в учете основных средств // *Бухгалтерский учет*. 2021. № 3. С. 6–13.
2. *Андреева Л.П.* Учет капитальных вложений: настоящее и будущее капитальных вложений // *Бухгалтерский учет*. 2021. № 4. С. 5–8.
3. *Днепров А.Б.* Переход на учет основных средств по ФСБУ 6/2020 // *Бухгалтерский учет*. 2021. № 10. С. 17–20.
4. *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>
5. *Дружиловская Э.С.* Учет инвестиционной недвижимости по федеральным стандартам // *Бухгалтерский учет*. 2021. № 8. С. 23–31.
6. *Дружиловская Э.С.* Справедливая стоимость капитальных вложений и основных средств // *Бухгалтерский учет*. 2021. № 7. С. 25–34.
7. *Дружиловская Э.С.* Первоначальная оценка основных средств в новых федеральных стандартах бухгалтерского учета организаций негосударственного сектора // *Бухучет в здравоохранении*. 2021. № 1. С. 27–34. URL: <https://doi.org/10.33920/med-17-2101-03>
8. *Елисеева О.В.* Учет основных средств в соответствии с новым федеральным стандартом ФСБУ 6/2020 «Основные средства» // *Вестник Российского университета кооперации*. 2021. № 1. С. 34–38. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-osnovnyh-sredstv-v-sootvetstvii-s-novym-federalnym-standartom-fsbu-6-2020-osnovnyye-sredstva>
9. *Верещагин С.А.* Основные средства: нововведения ФСБУ 6/2020 // *Бухгалтерский учет*. 2021. № 3. С. 21–32.
10. *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. Вып. 10. С. 1188–1204. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.10.1188>

11. *Черных И.Н.* Особенности учета основных средств в соответствии с требованиями ФСБУ 6/2020 «Основные средства» // *Экономика и предпринимательство*. 2021. № 3. С. 1377–1380.
12. *Ларина Л.П.* Определение стоимостного лимита для основных средств // *Бухгалтерский учет*. 2021. № 9. С. 43–48.
13. *Низков А.И.* Как сократить корректировки по основным средствам: новый ФСБУ // МСФО на практике. 2021. № 3. С. 5–12.
URL: <https://msfo-practice.ru/877918>
14. *Сотникова Л.В.* Отмена лимита на стоимость основных средств: отражаем ретроспективно и перспективно // *Бухучет в здравоохранении*. 2021. № 4. С. 38–55. URL: <https://doi.org/10.33920/med-17-2104-04>
15. *Верещагин С.А.* Ремонт основных средств // *Бухгалтерский учет*. 2021. № 12. С. 41–45.
16. *Сотникова Л.В.* Технический осмотр как инвентарный объект основных средств в бухгалтерском учете организации здравоохранения // *Бухучет в здравоохранении*. 2021. № 2. С. 6–21.
URL: <https://doi.org/10.33920/med-17-2102-01>
17. *Третьякова А.Б.* Учет затрат на ремонт основных средств // *Бухгалтерский учет*. 2021. № 9. С. 49–55.
18. *Литвиненко О.В.* Капитальные затраты или операционные расходы (CAPEX или OPEX)? Возможности капитализации расходов // *Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты*. 2016. № 6. С. 50–58.
URL: <https://www.ipbr.org/about/archive/accounting/ias/ias-practice/161111-litvinenko/>
19. *Ильина О.* Какие суммы основных средств скорректировать при трансформации отчетности в МСФО // *МСФО на практике*. 2020. № 2.
URL: <https://msfo-practice.ru/790092>
20. *Низков А.И.* Как теперь определять первоначальную стоимость основных средств // *МСФО на практике*. 2017. № 8. С. 6–13.
URL: <https://msfo-practice.ru/578993>

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.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

*National Standards of Accounting
and Reporting*

FSBU 26/2020 – CAPITAL INVESTMENTS, AND FSBU 6/2020 – PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT: THE ISSUES OF APPLICATION

Irina A. LISOVSKAYA ^{a*},
Natal'ya G. TRAPEZNIKOVA ^b

^a Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA),
Moscow, Russian Federation
lisovskaya_ia@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8693-9729>

^b Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA),
Moscow, Russian Federation
nata-trapeznikova@yandex.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Article No. 678/2021
Received 16 Dec 2021
Received in revised
form 5 March 2022
Accepted 17 Mar 2022
Available online
14 April 2022

JEL classification:
M41

Keywords: property,
plant and equipment,
capital investment, cost
limit, inventory item

Abstract

Subject. This article considers certain aspects of accounting for fixed assets, the implementation of which may cause certain difficulties in accounting.

Objectives. The article aims to identify and analyze the ambiguous provisions of Federal Accounting Standards FSBU 6/2020 and FSBU 26/2020, which may cause practical difficulties at the stage of transition to the application of these standards, and find possible ways to solve the problems.

Methods. For the study, we used a systems analysis and generalization of legislative and regulatory documents, and research literature on the study subject.

Results. The article highlights the controversial issues in the field of fixed assets accounting caused by the conciseness or absence of separate regulations of FSBU 6/2020 and FSBU 26/2020, highlights the aspects of accounting that require the use of professional judgment, and formulates provisions that should be enshrined in internal accounting standards.

Conclusions and Relevance. Effective development of new methodological approaches to the recognition and subsequent reflection of capital investments and fixed assets will require expanding the scope of use of professional judgment. To solve this problem, it is necessary to improve the competencies of domestic specialists in the field of IFRS and expand the experience of applying professional judgment. The results of the study can be used in scientific and practical activities, training specialists in the field of accounting, and for the development of proposals for improving the Russian accounting methodology, focused on convergence with modern international practice.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

Please cite this article as: Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. FSBU 26/2020 – Capital Investments, and FSBU 6/2020 – Property, Plant and Equipment: The Issues of Application. *International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 4, pp. 366–386.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.4.366>

References

1. Andreeva L.P. [New in accounting for property, plant, and equipment]. *Bukhgalterskii uchet*, 2021, no. 3, pp. 6–13. (In Russ.)
2. Andreeva L.P. [Capital investment accounting: The present and the future of capital investment]. *Bukhgalterskii uchet*, 2021, no. 4, pp. 5–8. (In Russ.)
3. Dneprova A.B. [Transition to accounting for property, plant, and equipment under FSBU 6/2020]. *Bukhgalterskii uchet*, 2021, no. 10, pp. 17–20. (In Russ.)
4. 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>
5. Druzhilovskaya E.S. [Accounting for investment property according to federal standards]. *Bukhgalterskii uchet*, 2021, no. 8, pp. 23–31. (In Russ.)
6. Druzhilovskaya E.S. [Fair value of capital investments and property, plant, and equipment]. *Bukhgalterskii uchet*, 2021, no. 7, pp. 25–34. (In Russ.)
7. Druzhilovskaya E.S. [Initial measurement of property, plant and equipment in the new Federal Accounting Standards for non-public sector organizations]. *Bukhuchet v zdravookhranении = Accounting in Healthcare*, 2021, no. 1, pp. 27–34. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.33920/med-17-2101-03>
8. Eliseeva O.V. [Fixed assets accounting in accordance with the new Federal Standard FSBU 6/2020 – Fixed Assets]. *Vestnik Rossiiskogo universiteta kooperatsii = Vestnik of Russian University of Cooperation*, 2021, no. 1, pp. 34–38. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-osnovnyh-sredstv-v-sootvetstvii-s-novym-federalnym-standartom-fsbu-6-2020-osnovnye-sredstva> (In Russ.)
9. Vereshchagin S.A. [Property, plant, and equipment: innovations of FSBU 6/2020]. *Bukhgalterskii uchet*, 2021, no. 3, pp. 21–32. (In Russ.)

10. 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]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 10, pp. 1188–1204. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.10.1188>
11. Chernykh I.N. [Features of accounting for fixed assets in accordance with the requirements of FSBU 6/2020 – Fixed Assets]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2021, no. 3, pp. 1377–1380. (In Russ.)
12. Larina L.P. [Determination of the cost limit of fixed assets]. *Bukhgalterskii uchet*, 2021, no. 9, pp. 43–48. (In Russ.)
13. Nizkov A.I. [How to reduce adjustments to fixed assets: the new FSBU]. *MSFO na praktike*, 2021, no. 3, pp. 5–12. (In Russ.) URL: <https://msfo-practice.ru/877918>
14. Sotnikova L.V. [Cancellation of the limit on the value of fixed assets: reflect retrospectively and prospectively]. *Bukhuchet v zdravookhranении = Accounting in Healthcare*, 2021, no. 4, pp. 38–55. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.33920/med-17-2104-04>
15. Vereshchagin S.A. [Repairs of fixed assets]. *Bukhgalterskii uchet*, 2021, no. 12, pp. 41–45. (In Russ.)
16. Sotnikova L.V. [Technical inspection as an inventory item of fixed assets in the accounting of a healthcare organization]. *Bukhuchet v zdravookhranении = Accounting in Healthcare*, 2021, no. 2, pp. 6–21. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.33920/med-17-2102-01>
17. Tret'yakova A.B. [Accounting for the cost of repairs of fixed assets]. *Bukhgalterskii uchet*, 2021, no. 9, pp. 49–55. (In Russ.)
18. Litvinenko O.V. [Capital Costs or Operating Costs (CAPEX or OPEX)? Opportunities for capitalizing expenses]. *Korporativnaya finansovaya otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty*, 2016, no. 6, pp. 50–58. (In Russ.) URL: <https://www.ipbr.org/about/archive/accounting/ias/ias-practice/161111-litvinenko/>
19. Il'ina O. [What amounts of fixed assets to adjust when transforming financial statements into IFRS]. *MSFO na praktike*, 2020, no. 2. (In Russ.) URL: <https://msfo-practice.ru/790092>

20. Nizkov A.I. [How to now determine the initial cost of fixed assets].
MSFO na praktike, 2017, no. 8, pp. 6–13. (In Russ.)
URL: <https://msfo-practice.ru/578993>

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.