

Капитальные вложения — новая учетная категория



О.А. Антошина

В рамках реализации программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019—2021 гг., утвержденной приказом Минфина России от 05.06.2019 № 83н [1], финансовым ведомством было принято два федеральных стандарта бухгалтерского учета (далее — ФСБУ), одному из которых до настоящего времени в российской практике аналогов не существовало. Речь идет о приказе Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»» [2]. Приказ — один, стандарта — два! Дело в том, что работа над данным документом велась в формате разработки нового стандарта по основным средствам. Однако объем информации оказался настолько велик,

что уместить его весь в одном стандарте не получилось.

Оба стандарта применяются начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год [2, п. 2]. Организация может принять решение о применении названных стандартов до указанного срока, раскрыв данное решение в бухгалтерской (финансовой) отчетности за год, в котором впервые будет формироваться информация в соответствии с этими документами.

Кроме того, с 1 января 2022 г. отменяются некоторые приказы Минфина России, в частности от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01», 13.10.2003 № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств», а также ряд положений отдельных нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету [2, п. 3]. Напомню, что ранее также был отменен приказ Минфина России от 26.12.2002 № 135н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды».

Таким образом, создается совершенно новое поле нормативного регулирования бухгалтерского учета основных средств и капитальных вложений. Рассмотрим основные новации.

Ключевые слова:

капитальные вложения, фактические затраты, справедливая стоимость, проверка на обесценение

Key words:

capital investment, actual costs, fair value, impairment testing

annotation
в
ителонне

Минфин России принял два новых, очень долгожданных федеральных стандарта бухгалтерского учета, которые меняют методологию бухгалтерского учета основных средств и капитальных вложений. Представлен анализ новаций ФСБУ 26/2020 и практических рекомендаций по его применению.

The Ministry of Finance of Russia has adopted two new, very long-awaited, Federal accounting standards. These documents change the methodology of accounting for fixed assets and capital investments. The article presents an analysis of innovations and practical recommendations for FAS 26/2020.

Сфера регулирования

ФСБУ 26/2020 [2, приложение № 2] применяется всеми организациями, осуществляющими капитальные вложения, кроме организаций бюджетной сферы.

В отличие от ФСБУ 6/2020 [2, приложение № 1], который изменяет правила бухгалтерского учета основных средств, ФСБУ 26/2020 устанавливает правила бухгалтерского учета капитальных вложений.

Введено ограничение: ФСБУ 26/2020 не применяется при выполнении организацией работ, оказании услуг по созданию, улучшению, восстановлению средств производства для других лиц, а также при приобретении, создании активов, предназначенных для продажи.

Для организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, предусмотрено сокращение объема формируемой информации в бухгалтерском учете, а также сокращение перечня фактических затрат, формирующих себестоимость капитальных вложений, за счет увеличения текущих расходов (см. справку).

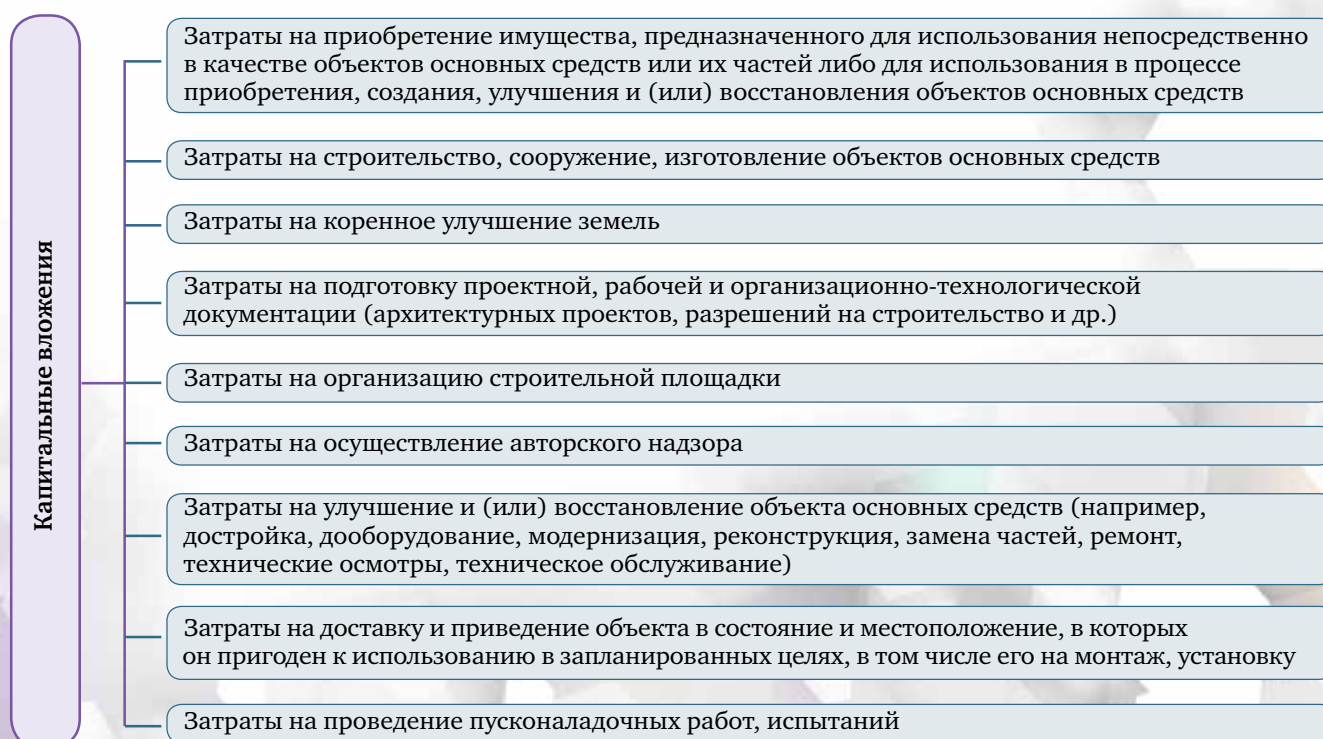
Новые определения

Капитальные вложения — определяемые в соответствии с ФСБУ 26/2020 затраты организации на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств [2, п. 5 приложения № 2] (см. рисунок).

Капитальные вложения классифицируются в бухгалтерском учете исходя из целей управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности.

Так, стандартом установлен общий подход к определению фактических затрат на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств, в сумме которых признаются капитальные вложения. **Затратами** считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с осуществлением капитальных вложений. Не считается затратами предварительная оплата поставщику (продавцу, подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей по предоставлению имущества, имущественных прав, выполнению работ, оказанию услуг.

↓ Виды капитальных вложений



Справка

Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета:

- малые предприятия, бухгалтерская отчетность которых не подлежит обязательному аудиту;
- некоммерческие организации (за некоторыми исключениями);
- организации—участники проекта «Сколково».

К упрощенным способам бухгалтерского учета, помимо упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности, относятся:

- сокращенный рабочий план счетов (п. 3 информации Минфина России от 29.06.2016 № ПЗ-3/2016);
- ведение учета по простой системе, без применения двойной записи. Это разрешено делать только микропредприятиям и некоммерческим организациям (п. 6.1 ПБУ 1/2008);
- упрощенная система регистров бухгалтерского учета для систематизации и накопления информации (п. 4 информации Минфина России от 29.06.2016 № ПЗ-3/2016);
- кассовый метод учета доходов и расходов (несоблюдение допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни) (п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации», п. 18 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Что касается **учета капитальных вложений**, то таким организациям надо иметь в виду следующее:

- в сумму фактических затрат при признании капитальных вложений включаются уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при осуществлении капитальных вложений суммы, за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов;
- они вправе не использовать нормы ФСБУ 26/2020 в части справедливой стоимости;
- в бухгалтерской (финансовой) отчетности информация о балансовой стоимости капитальных вложений в объекты, отличные от инвестиционной недвижимости, и в инвестиционную недвижимость на начало и конец отчетного периода раскрывается с соблюдением принципа существенности.

К фактическим затратам, формирующим стоимость капитальных вложений, приравнивается в том числе увеличение капитала организации вследствие безвозмездного получения имущества от акционеров или участников, а также увеличение целевого финансирования некоммерческой организации вследствие получения ею имущества в качестве целевого финансирования [2, п. 9 приложения № 2].

С 1 января 2022 г. организации обязаны использовать справедливую стоимость передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг при осуществлении капитальных вложений по догово-

рам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами.

Справедливая стоимость — цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. Она определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н).

Единицей учета капитальных вложений является приобретаемый, создаваемый, улучшаемый или восстанавливаемый объект основных средств.

Условия признания капитальных вложений в бухгалтерском учете

Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете при *одновременном соблюдении* следующих условий:

- понесенные затраты обеспечат получение организацией в будущем экономических выгод (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана) в течение более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
- определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина [2, п. 6 приложения № 2].

Признание капитальных вложений в бухгалтерском учете зависит от соблюдения вышеназванных условий, но не зависит от времени их осуществления — при первоначальном приобретении, создании объектов основных средств или при последующем их улучшении и (или) восстановлении.

Оценка капитальных вложений при их признании

Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств. При этом в сумму фактических затрат при признании капитальных вложений включаются:

- суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при осуществлении капитальных вложений;

- стоимость активов организации, списываемая в связи с использованием этих активов при осуществлении капитальных вложений;
- амортизация активов, используемых при осуществлении капитальных вложений;
- затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, текущий ремонт этих активов;
- заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для осуществления капитальных вложений, а также все связанные с указанными вознаграждениями социальные платежи;
- связанные с осуществлением капитальных вложений затраты по кредитам и займам (проценты), которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива;
- величина возникшего при осуществлении капитальных вложений оценочного обязательства, в том числе по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также возникшего в связи с использованием труда работников организации;
- прочие затраты, необходимые для осуществления капитальных вложений в отношении которых соблюдаются условия, установленные п. 6 ФСБУ 26/2020 [2, п. 10 приложения № 2].

Данные затраты учитываются за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов, с учетом скидок и наценок поставщиков.

Вся сумма фактических затрат на создание капитальных вложений аккумулируется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», предназначенном для обобщения информации о затратах организации на объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов.

Формирование первоначальной стоимости капитальных вложений зависит от способа осуществления капитальных затрат и имеет ряд особенностей. Например, при осуществлении капитальных вложений **на условиях отсрочки (рассрочки) платежа** на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в капитальные вложения включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной от-

срочки (рассрочки). Разница между этой суммой и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем, учитывается в порядке, аналогичном установленному ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н).

Сумма затрат при приобретении основного средства на условиях немедленной оплаты может быть определена двумя методами — прямым и методом дисконтирования номинальных величин будущих платежей.

Более подробно данный аспект раскрывается в Рекомендациях Р-10/2010-КпР «Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей» и Р-65/2015-КпР «Ставка дисконтирования», разработанных фондом «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета “Бухгалтерский методологический центр”» (далее — фонд «НРБУ “БМЦ”»).

В бухгалтерском учете данная операция будет отражаться следующим образом:

Дт 08 Кт 60 — сумма начисленных процентов за пользование отсрочкой (рассрочкой) включена в стоимость инвестиционного актива;

Дт 91.2 Кт 60 — сумма начисленных процентов за пользование отсрочкой (рассрочкой) отнесена на прочие расходы.

При осуществлении капитальных вложений по договорам, **предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами**, фактическими затратами (в части оплаты неденежными средствами) считается справедливая стоимость передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг.

Показатель справедливой стоимости также используется при **безвозмездном получении имущества**.

В Рекомендации Р-57/2015-КпР «Тестирование и пуско-наладка основных средств с выпуском продукции», разработанной фондом «НРБУ “БМЦ”», была рассмотрена ситуация, когда в ходе осуществления капитальных вложений (например, при проведении пусконаладочных работ, испытаний) организация получает продукцию, вторичное сырье, другие материальные ценности, которые намерена продать или иным образом использовать. В этом случае расчетная стоимость таких ценностей, определенная исходя из их справедливой стоимости, чи-

стой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей, вычитается из суммы затрат на капитальные вложения, причем остаток не может быть отрицательным.

В перечень затрат, которые не формируют первоначальную стоимость капитальных вложений, входят:

- затраты, понесенные до принятия решения о приобретении, создании, улучшении и (или) восстановлении объектов основных средств;
- затраты на поддержание работоспособности или исправности основных средств, их текущий ремонт (за исключением случая, указанного в подп. «г» п. 10 ФСБУ 26/2020);
- затраты на неплановые ремонты основных средств, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают нормативные показатели функционирования объектов основных средств, в том числе сроки полезного использования, но не улучшают и не продлевают их;
- затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией процесса осуществления капитальных вложений (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда; потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины);
- затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
- обесценение других активов, независимо от того, использовались эти активы при осуществлении капитальных вложений или нет;
- управленческие расходы, за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, созданием, улучшением и (или) восстановлением основных средств;
- расходы на рекламу и продвижение продукции;
- затраты, связанные с организацией хозяйственной деятельности на новом месте, с новыми покупателями или с новыми видами продукции;
- затраты на перемещение, ликвидацию ранее использовавшихся основных средств организации, независимо от того, являются ли такие перемещение, ликвидация необходимыми для осуществления капитальных вложений;
- затраты на предстоящую реструктуризацию деятельности организации;
- затраты на обучение персонала;

- иные затраты, осуществление которых *не является необходимым* для приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления основных средств [2, п. 16 приложения № 2].

Перечисленные затраты признаются расходами того периода, в котором они осуществлены.

Оценка капитальных вложений после их признания

Ранее методология проверки на обесценение капитальных вложений была предложена в Рекомендации Р-56/2015-КпР «Обесценение основных средств», разработанной фондом «НРБУ “БМЦ”» в ответ на вопросы практикующих специалистов, теперь же она на уровне нормативного регулирования закреплена в ФСБУ 26/2020. ➤ **Обратите внимание:** данный аспект обязателен для применения в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). Возмещение убытков, связанных с обесценением или утратой объекта капитальных вложений, предоставляемое организации другими лицами, признается доходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором у организации возникает право на получение такого возмещения.

В случае подтверждения обесценения организация признает его сумму в бухгалтерском учете на субсчете «Обесценение» к счету 02 «Амортизация основных средств» и отражает в качестве расхода в отчете о финансовых результатах.

Ранее признанная сумма обесценения основного средства в последующем увеличивается, уменьшается либо полностью погашается в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36. Величина накопленного обесценения основного средства вычитается из первоначальной (в том числе с учетом переоценок) стоимости основного средства наряду с накопленной амортизацией с целью определения суммы, по которой основное средство подлежит отражению в бухгалтерском балансе (балансовой стоимости).

В случае выбытия (списания) объекта основных средств, по которому в бухгалтерском учете числится обесценение, накопленная сумма этого обесценения списывается на первоначальную стоимость (до ее списания) основного средства аналогично списанию накопленной амортизации.



**обратите
внимание**

Завершение капитальных вложений

По завершении капитальных вложений организация признает в бухгалтерском учете объект основных средств. На данный актив уже будут распространяться требования ФСБУ 6/2020.

При выявлении факта неспособности капитальных вложений приносить экономические выгоды в будущем они должны быть списаны с бухгалтерского учета. Аналогично поступают и тогда, когда данные объекты передаются в качестве вклада в уставный капитал или теряют свои свойства в связи с чрезвычайными обстоятельствами.

Капитальные вложения подлежат списанию в том отчетном периоде, в котором они выбывают или прекращаются при отсутствии перспектив возобновления или продажи. Разница между суммой балансовой стоимости списываемых капитальных вложений и затрат на их выбытие, с одной стороны, и поступлениями от их выбытия, с другой стороны, признается расходом или доходом периода, в котором списываются такие капитальные вложения.

Раскрытие информации о капитальных вложениях в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Установление новых требований по раскрытию информации об объектах учета обусловлено желанием, чтобы в бухгалтерском учете, а затем и в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержалась полная и достоверная информация об имущественном и финансовом положении организации.

Так, в бухгалтерской (финансовой) отчетности должна быть раскрыта как минимум следующая информация:

- балансовая стоимость капитальных вложений в объекты, отличные от инвестиционной недвижимости, и в инвестиционную недвижимость на начало и конец отчетного периода;
- результат от выбытия капитальных вложений за отчетный период;
- результат обесценения капитальных вложений и восстановления обесценения, включенный в расходы или доходы отчетного периода;
- авансы, предварительная оплата, задатки, уплаченные организацией в связи с осуществлением капитальных вложений;
- признанная доходом в составе прибыли (убытка) сумма возмещения убытков, связанных с обе-

ценением или утратой объектов капитальных вложений, предоставленного организации другими лицами;

- информация об обесценении капитальных вложений [2, пункты 23, 24 приложения № 2].

Переходные положения

Организация вправе самостоятельно принять решение о применении ФСБУ 26/2020 и отразить последствия изменения учетной политики в связи с этим либо ретроспективно (как если бы данный стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни), либо проспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета).

Выбор способа отражения информации закрепляется в учетной политике и раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. **ПП**

Литература

1. Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019—2021 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 18 апреля 2018 г. № 83н: приказ Минфина России от 5 июня 2019 г. № 83н. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201906270021> (дата опубликования: 27.06.2019).
2. Об утверждении федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: приказ Минфина России от 17 сент. 2020 г. № 204н (зарегистрирован в Минюсте России 15.10.2020, регистрационный № 60399). URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202010160010> (дата опубликования: 16.10.2020).

об авторе



О.А. Антошина,

главный методолог аудиторской компании ООО АК «Аудит-ЭЛ», налоговый консультант, сертифицированный бухгалтер-практик SIP / SIPA, бизнес-тренер по программам МБА, аттестованный преподаватель ИПБ России, к. э. н., доцент olgantosh@mail.ru