

УДК 657.1:657.4:657.9

д.э.н., проф. Гришко Н. В.
(ДонГТУ, г. Алчевск, ЛНР, Россия, grinet@rambler.ru)

КАПИТАЛЬНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ КАК НОВЫЙ ОБЪЕКТ УЧЕТА ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье рассмотрены нормы ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», трактовка дефиниции «капитальные вложения», определена их структура, приведен синтетический учет процессов предприятий, осуществляющих капитальные вложения на приобретение объектов основных средств для внутреннего использования.

Ключевые слова: объект, капитал, вложение, основное средство, стандарт, учет, структура, корреспонденция, счет, предприятие.

Проблема и ее связь с научными и практическими задачами. В связи с вхождением в международную систему в РФ происходят значительные изменения в законодательном, нормативном и методическом пространстве. В первую очередь, это связано с переходом бухгалтерской и аудиторской деятельности отечественных организаций на международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерского учета.

В последние годы в России сформирован и функционирует свод законов, указов, норм и правил, которые определяют ведение учетно-аналитического процесса предприятий, организаций, учреждений, независимо от их организационной формы и формы собственности. Такой свод нормативно-законодательных актов и документов сгруппирован в разрезе четырех уровней.

1-я группа таких актов федерального уровня включает в себя указы, законы, постановления министерств, ведомств, правительства, Центрального Банка, комиссии по рынку ценных бумаг и других ведомств по вопросам, касающимся методологии и организации бухгалтерского учета в РФ [1].

2-я группа актов нормативного уровня состоит из документов по бухгалтерскому учету, которые утверждаются министрами соответствующих министерств и ведомств и в первую очередь Министерством финансов РФ. Эти документы включают принципы, правила организации и ведения финансового и управленческого учета с использованием Международных стандар-

тов финансовой отчетности и бухгалтерского учета [2]; План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [3] и Инструкцию по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [4]; Положение об учетной политике предприятия; Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете [5].

3-я группа актов состоит из документов методологического, инструктивного и рекомендательного направления. Это различные методические указания по организации и ведению финансового учета, составлению годовых, квартальных и месячных форм статистической и финансовой отчетности, по инвентаризации основных средств и нематериальных активов, товарно-материальных ценностей и других активов и пассивов предприятия по учету и калькулированию себестоимости и прочие документы по отдельным вопросам бухгалтерского учета предприятия.

4-я группа актов локального уровня состоит из документов, используемых предприятиями на основе своей отраслевой принадлежности и надобности инструкций для работников своих планово-экономических, финансово-учетных отделов и других структурных подразделений своих предприятий. Это в первую очередь приказ об учетной политике предприятия, положения о премировании, по организации управленческого учета по отдельным центрам ответственно-

сти. Например, к таким локальным документам относятся Положение о бухгалтерском отделе, о финансовом отделе и др.

Постановка задачи. На всех уровнях системы законодательно-нормативного регулирования постоянно происходят изменения. Согласно приказу № 127 Министерства финансов Российской Федерации отдельные нормы Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (№ 160 от 30.12.1993 г.) не будут действовать с 01 января 2024 г. Пункты Положения №160, касающиеся финансового учета капитальных вложений в основные средства, уже не действуют с 1 января 2022 г, так как был принят Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 17 сентября 2020 г. № 204н. [6].

Целью статьи является разработка методических рекомендаций по применению в бухгалтерском учете организаций отражения в финансовом учете операций по капитальным вложениям в основные средства согласно новому ФСБУ 26/2020.

Изложение материалов исследования и его результаты. До 1 января 2024 г. отдельные пункты и подпункты Положения № 160 будут действительны только в отношении учетно-аналитических операций, связанных с капитальными вложениями в нематериальные активы. И только с 1 января 2024 г., когда ФСБУ 26/2020, утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 30 мая 2022 г. № 87н все нормы Положения № 160 полностью отменяются.

Следовательно, с 1 января 2022 г. нормы положения ФСБУ 26/2020 действительны только для учетно-аналитических операций с капитальными вложениями в основные средства предприятия.

Согласно п. 5 раздела 1 ФСБУ 26/2020 «для целей бухгалтерского учета под капитальными вложениями понимаются определяемые в соответствии с настоящим Стандартом затраты организации на приобретение, создание, улучшение и (или)

восстановление объектов основных средств» [6]. Структура и классификация капитальных вложений в основные средства представлена в таблице 1.

Согласно ФСБУ 26/2020 капитальные вложения учитываются в учетно-аналитическом процессе предприятия, если соблюдаются одновременно следующие условия:

а) капитальные затраты обеспечат получение в будущем целей и экономических выгод предприятием, в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

б) сумма затрат или приравненная к ним сумма, которая достоверно определена.

Учетной единицей затрат по капитальным вложениям в основные средства устанавливается приобретаемый, создаваемый, улучшаемый или восстанавливаемый объект основных средств предприятия.

Капитальные вложения классифицируются в бухгалтерском учете согласно приказу об учетной политике и рабочему плану счетов, разработанному на предприятии. Исходя из рабочего плана счетов бухгалтер может каждую классификационную группу затрат на капитальные вложения учитывать на отдельных субсчетах.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [3] для учета приобретения или создания материальных долгосрочных активов предназначен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Он активный, балансовый и предназначен для отражения сумм учетно-аналитического процесса затрат предприятия в объекты, собственных основных средств предприятия, которые зачисляются на баланс предприятия. Так, например, на счете 08 субсчет 1.1 рекомендуем учитывать затраты на покупку основных средств с целью эксплуатации в процессе производства и зачисляемых на баланс предприятия и т.д. (см. табл. 1) На примере рассмотрим отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций по капитальным вложениям в соответствии с ФСБУ 26/2020 (табл. 2).

ФИНАНСЫ, УЧЕТ И АУДИТ

Таблица 1

Структура и классификация капитальных вложений в основные средства согласно нормам ФСБУ 26/2020 [6]

Структура и классификация капитальных вложений в основные средства		Счет и субсчета первого, второго и третьего порядка
1. Затраты	по покупке основных средств с целью эксплуатации в процессе производства и зачисляемых на баланс предприятия	08-1-1
	для использования на хозяйственные нужды предприятия	08-1-2
	на приобретение составных частей, узлов, механизмов и пр. с целью создания объектов основных средств по дальнейшему их использованию в процессе производства и зачисляемых на баланс предприятия	08-1-3
	на улучшение объектов основных средств, числящихся на балансе предприятия	08-1-4
	на восстановление объектов основных средств, числящихся на балансе предприятия	08-1-5
2. Затраты на проектно-сметную документацию по строительству, сооружению, изготовлению объектов основных средств, зачисляемых на баланс и дальнейшему использованию их предприятием		08-2
3. Затраты на коренное улучшение земель, числящихся за предприятием согласно уставу		08-3
4. Затраты на подготовку проектной, рабочей и организационно-технологической документации (архитектурных проектов, разрешений на строительство и др.)		08-4
5. Затраты на организацию и проведение работ строительной площадки		08-5
6. Затраты на осуществление технического, санитарного, пожарного и авторского надзора		08-6
7. Затраты на улучшение и (или) восстановление объекта основных средств (например, достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, замена частей, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание)		08-7
8. Затраты на доставку и приведение объекта в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, в том числе его монтаж, установку		08-8
9. Затраты на проведение пусконаладочных работ, испытаний		08-9

Таблица 2

Отражение фактических затрат по капитальным вложениям в соответствии с ФСБУ 26/2020

Наименование хозяйственной операции	Основание	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.		Примечание
		дебет	кредит	общая	частная	
1	2	3	4	5	6	7
1. Учитывается сумма поступившего оборудования к установке за вычетом НДС	Счет-фактура, договор, товаротрансп ортная накладная	07 «Оборудование к установке»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	8000	9600	Стоимость оборудования в том числе сумма НДС
					1600	

ФИНАНСЫ, УЧЕТ И АУДИТ

Продолжение таблицы 2

1	2	3	4	5	6	7
2. Учитывается предъявленный НДС поставщиком оборудования	Налоговая накладная	19 «НДС при приобретении ОС»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1600	-	Сумма НДС в стоимости оборудования
3. Учтена стоимость доставки оборудования за вычетом НДС	Счет-фактура, договор, товаротранспортная накладная	08 «Вложения во внеоборотные активы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	300	360	Стоимость доставки оборудования
					60	в том числе сумма НДС
4. Учтен НДС, предъявленный транспортной организацией за доставку оборудования	Налоговая накладная	19 «НДС при приобретении ОС»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	60	-	Сумма НДС в стоимости доставки оборудования
5. Оборудование передано в монтаж для установки в цехе	Акт монтажа, накладная	08 «Вложения во внеоборотные активы»	07 «Оборудование к установке»	8000	-	Стоимость оборудования
6. Принят к вычету предъявленный НДС	Налоговая накладная	68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС при приобретении ОС»	1660	1600	Сумма НДС в стоимости оборудования
					60	Сумма НДС в стоимости доставки оборудования
7. Учтена стоимость работ подрядчика по установке и монтажу оборудования, (подрядчик работает по упрощенной системе)	НДС не облагается	08 «Вложения во внеоборотные активы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	180	-	Стоимость работ по установке и монтажу оборудования
8. Принят к учету по первоначальной стоимости объект основных средств	Акт приема-передачи ф. ОС-1, Акт об установке, монтаже и пуске ОС ф. ОС-5	01 «Основные средства»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	8480	8000	Стоимость оборудования
					300	Стоимость доставки оборудования
					180	Стоимость установки и монтажа

Следует отметить, что в налоговом учете общая стоимость объекта основных средств и первоначальная стоимость, от-

ражаемая в бухгалтерском балансе с учетом затрат на доставку и монтаж, также составляет сумму 8480 тыс. руб.

В течение срока эксплуатации объекта капитальных вложений, то есть объекта основных средств, предприятие обязано проверять капитальные вложения на обесценение согласно МСФО 36 «Обесценение активов», введенному в действие на территории РФ приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2015 г. № 217н. Согласно пп. «ж» п. 10 ФСБУ 26/2020 в стоимость капитальных вложений включаются оценочные обязательства. На сумму оценочных обязательств, например, предприятие планирует в будущем демонтаж объекта ОС или какие-либо капитальные работы по улучшению экологии окружающей среды составляется корреспонденция счетов:

1. Сформировано оценочное обязательство при осуществлении капитальных вложений на будущие расходы по ликвидации объекта ОС:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

2. Коррегирование оценочного обязательства при составлении годового отчета:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

3. Ликвидационные затраты после осуществления всех работ по объекту учета погашаются за счет сумм оценочного обязательства по корреспонденции счетов:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» Кредит «Счета расходов».

В Примечаниях к годовой и квартальной финансовой отчетности по форме 5 «Информация о капитальных вложениях»

раскрывается с учетом принципа существенности таким образом:

а) балансовая стоимость КВ в ОС отражаются в форме на начало и конец периода отчетности;

б) результат от выбытия КВ в ОС приводится за отчетный период;

в) результат обесценения КВ и дооценка или уценка включаются в доходы или расходы отчетного периода.

Выводы и направления дальнейших исследований. Таким образом, имеются существенные отличия в учете положений ФСБУ 26/2020 от ранее применяемых положений и рекомендаций. Применять положения ФСБУ 26/2020 при учете капитальных вложений в ОС должны все предприятия, за исключением бюджетных организаций. Организации малого бизнеса, в которых ведется упрощенная система бухгалтерского учета, могут не применять отдельные статьи ФСБУ 26/2020.

В ФСБУ 26/2020 имеется два исключения, когда он не применяется:

1. ФСБУ 26/2020 не применяется при создании, модернизации или восстановлении объектов ОС для других лиц (застройщики), они могут не применять счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» при отражении затрат на строительство или капитальный ремонт.

2. ФСБУ 26/2020 не применяется при покупке или создании актива для перепродажи.

Дальнейшие исследования направлены на разработку рекомендаций по начислению амортизации по КВ в ОС и ее отражению в бухгалтерском учете организаций.

Библиографический список

1. О бухгалтерском учете : федер. закон от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ : принят Гос. Думой 22 ноября 2011 г. ; одобрен Советом Федерации 29 ноября 2011 г. URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/34440>.

2. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации : приказ Минфина России от

28.12.2015 № 217н (с изм. и доп.) // Гарант : информационно-правовой портал. URL: <https://base.garant.ru/71322838/>.

3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций : утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94 (с изм. и доп.) // Гарант : информационно-правовой портал. URL: https://base.garant.ru/12121087/#block_1000.

4. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций : утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94 (с изм. и доп.) // Гарант : информационно-правовой портал. URL: https://base.garant.ru/12121087/#block_2000.

5. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете : утв. Министерством финансов СССР от 29 июля 1983 г. № 105 // Контур Норматив : [сайт]. [2023]. URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=1050>.

6. Федеральный стандарт бухгалтерского учета 26/2020 «Капитальные вложения» : утв. приказом Минфина РФ от 17 сентября 2020 г. № 204н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133538.

7. Верников В. А., Коваленко И. Е. Новый порядок учета капитальных вложений ФСБУ 26/2020 // Научный вестник: Финансы, банки, инвестиции. 2021. № 4. С. 200–219.

© Гришко Н. В.

Рекомендована к печати д.э.н., проф. каф. ЭУ ДонГТУ Коваленко Н. В.

Статья поступила в редакцию 15.06.2023.

Doctor of Economics Grishko N. V. (*DonSTU, Alchevsk, LPR, Russia, grinet@rambler.ru*)

CAPITAL INVESTMENTS AS A NEW OBJECT OF ACCOUNTING OF THE ENTERPRISE

The article considers the norms of the Federal State Accounting 26/2020 “Capital investments”, the interpretation of the definition of “capital investments”, their structure is determined, and a synthetic accounting of the processes of companies investing in capital for the acquisition of fixed assets for internal use is given.

Key words: *object, capital, investment, fixed asset, standard, accounting, structure, post, account, enterprise.*