

Некоторые вопросы бухгалтерского учета затрат на проведение капитального ремонта основных средств

Some Questions of the Accounting the Expenses on Undertaking Heavy Repair Main Means

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-12-28-32

С.Н. Поленова, д-р экон. наук, профессор
департамента аудита и корпоративной отчетности
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа,
Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации

e-mail: polenov_d@mail.ru

S.N. Polenova, Doctor of Economic Sciences, Professor,
Department of the Audit and Corporative Reporting,
Faculty of the Taxes, Audit and Business-Analysis, F
inancial University at Government
of the Russian Federation

e-mail: polenov_d@mail.ru

Аннотация. В статье рассмотрены отдельные новшества, введенные ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства», которые затронули методику бухгалтерского учета затрат на капитальный ремонт основных средств.

Ключевые слова: капитальные вложения, основные средства, ремонт, существенные затраты, инвентарные объекты, аналитический учет, материальные ресурсы, корреспонденция, счета бухгалтерского учета.

Abstract. In article are considered separate innovation, incorporated FSBU 26/2020 «Capital embedding» and FSBU 6/2020 «Main means», which have touched the methods of the accounting the expenses on heavy repair of the main means.

Keywords: capital embedding, the main means, repair, essential expenses, inventory objects, analytical account, material facility, correspondence, count of the accounting.

Выполнение работ, связанных с поддержанием объектов амортизируемых активов, имеющих материально-вещественную форму, в работоспособном состоянии, на всех этапах хозяйствования достаточно важно для сокращения предпринимательских рисков, обеспечения бесперебойной работы средств труда, выполнения договорных обязательств, сокращения текущих расходов и капитальных вложений коммерческой организации. В связи с этим введение в действие новых федеральных стандартов бухгалтерского учета — ФСБУ 6/2020 «Основные средства» (утвержден приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н), ФСБУ 5/2019 «Запасы» (утвержден приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н), ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (утвержден приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н) привело к трансформации методик бухгалтерского учета затрат на организацию и проведение ремонтных работ объектов основных средств, их техническое обслуживание и техосмотр.

Особенностью бухгалтерского учета затрат на ремонтные работы (капитальный и текущий ремонт, внеплановый ремонт, выполнение других обязательных мероприятий, которые подтверждают право полноценно использовать соответствующие объекты основных средств) в соответствии с внесенными федеральными стандартами изменениями является их отражение в бухгалтерском учете либо как текущих расходов, либо как капитальных вложений. В пункте 10 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» в связи с этим отмечено: «Самостоятельными инвентарными объектами признаются также существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев» [4]. Отсюда следует обязательность дополнения приказа руководителя об учетной политике коммерческой организации уровнем



(критериями) существенности затрат на капитальный ремонт, технический осмотр, техническое обслуживание групп объектов основных средств с периодичностью более 12 месяцев или более одного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, для обоснованной идентификации таких инвентарных объектов. Дополнение позволит выделить виды капитального ремонта основных средств, затраты по которым не являются существенными для организации, а значит, учитывать и списывать их так же, как затраты на проведение текущего ремонта. Подобная бухгалтерская практика, обусловленная реализацией требования рациональности, предусмотренного пунктом 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», даст возможность сократить трудоемкость бухгалтерского учета и рационализировать его.

В случае существенной разницы в сроках полезного использования отдельных составных частей, представляющих в целом объект основных средств, предназначенный для выполнения определенных функций, эти части также признаются отдельными инвентарными объектами (пункт 10 ФСБУ 6/2020) [4]. Приведенные нормы федерального стандарта подтверждают правильность мнения С.В. Кесян, О.И. Федосеевой, И.С. Карпенко и В.В. Третьяковой, утверждающих, «что замена каждой такой части учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта...» [9, с. 423]. Таким образом, исходя из норм ФСБУ 6/2020 «Основные средства» возможны следующие варианты *бухгалтерского учета затрат на капитальный ремонт основных средств*:

1) увеличивающий их первоначальную (переоцененную) стоимость в ситуации, когда затраты на капитальный ремонт приведут к получению в будущем экономических выгод в течение более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (пункт 6 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»);

2) не увеличивающий их первоначальную (переоцененную) стоимость, а приводящий к возникновению нового отдельного объекта основных средств, первоначальная стоимость которого составит совокупность существенных фактических затрат на проведенный капитальный ремонт объекта основных средств, его технический осмотр, техническое обслуживание с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышаю-

щего 12 месяцев (пункт 10 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»);

3) не увеличивающий их первоначальную (переоцененную) стоимость в случае несущественных затрат на проведение капитального ремонта основных средств, виды которого закреплены в приказе руководителя организации об учетной политике, а методика бухгалтерского учета соответствует правилам учета затрат на проведение текущего ремонта объектов амортизируемых активов.

Первоначальная стоимость нового отдельного объекта основных средств, возникшего в бухгалтерском учете в результате существенных затрат на капитальный ремонт, технический осмотр, техническое обслуживание другого объекта основных средств, по которой он будет поставлен на учет, будет рассчитываться как общая совокупность затрат при осуществлении таких капитальных вложений, возникшая до завершения работ и принятия объекта на учет. Следовательно, при постановке на учет такому объекту следует присваивать собственный инвентарный номер, на него следует открывать инвентарную карточку (или выполнить запись в инвентарной книге), организовать аналитический учет по месту использования и материально-ответственным лицам, а в состав видов объектов основных средств при их группировке в бухгалтерском учете по назначению и выполняемым функциям включать группу объектов основных средств в результате существенных затрат на их капитальный ремонт, технический осмотр, техническое обслуживание.

В приказе руководителя организации об учетной политике должен быть представлен и описан также первичный учетный документ, которым следует оформлять принятие на учет такого объекта основных средств. Им может быть, в числе прочих, акт приема-передачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств типовой формы № ОС-3. Его следует использовать также при принятии других видов ремонтных работ по объектам основных средств — текущему ремонту или внеплановому. В бухгалтерской практике применение акта приема-передачи характерно для выполнения ремонтных работ, проведенных хозяйственным способом, с использованием синтетического счета 23 «Вспомогательные производства» и по-

следующим увеличением капитальных затрат по дебету счета 08 «Капитальные вложения» либо с отнесением на текущие расходы — по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 96 «Резервы предстоящих расходов».

Передача объекта для выполнения разных видов ремонта в самой организации оформляется накладными на внутреннее перемещение объекта основных средств типовой формы № ОС-2 или другими документами, определенными учетной политикой. Ведение ремонтных работ основных средств подрядным способом предполагает подписание сторонами договора подряда с приложением акта приемки-передачи соответствующего объекта по форме, установленной подрядной организацией. В акте или другом первичном учетном документе, свидетельствующем о приемке заказчиком выполненных ремонтных работ, должно быть приведено описание видов выполненных работ по объекту основных средств с указанием их стоимости с учетом суммы НДС, приводимой отдельной строкой для целей, в том числе налогового учета, сроков ремонта, ответственных лиц (представителя подрядной организации, должностных лиц, входящих в приемочную комиссию заказчика) и их подписей. Такие сведения позволят списать расходы на ремонт основных средств в бухгалтерском учете. Факты хозяйственной жизни по операции передачи подрядчику объекта, требующего ремонта, и его возврату после проведения работ должны быть отражены в системе аналитического учета, организованного к синтетическому счету 01 «Основные средства».

В составе капитальных вложений, независимо от порядка бухгалтерского учета затрат на капитальный ремонт основных средств, учитываются также материальные ценности, поступившие в организацию и предназначенные на проведение капитального ремонта (подпункт «а», пункт 5 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»). В соответствии с данной нормой в бухгалтерском учете эти ресурсы при оприходовании сначала следует учесть на синтетическом счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости, а затем списать в связи с их назначением на счет 08 «Капитальные вложения» независимо от факта расходования таких ресурсов, что соответствует

требованию осмотрительности в российском бухгалтерском учете. По правилам ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н) это требование предусматривает «большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов...» [5]. В связи с этим в субъекте хозяйствования следует организовать систему оперативного учета и внутреннего контроля, позволяющую проводить мероприятия по проверке наличия, сохранности и рационального использования таких материально-производственных ценностей. При составлении бухгалтерского баланса неизрасходованные материальные ресурсы, предназначенные для капитальных вложений, включая капитальный ремонт, будут представлены в разделе 1 Внеоборотные активы по статье «Основные средства».

Исходя из установленного правила, отдельные авторы делают вывод: стоимость материальных ресурсов (например, запасных частей, металлоконструкций и др.), полученных от ремонтных работ, следует вычитать «из фактических затрат на капитальные вложения» [8, с. 40]. По нашему мнению, подобный вывод может следовать из действующего правила, при котором возвратные отходы, поступившие из производства на склад коммерческой организации, сокращают фактическую себестоимость сырья и материалов, отпущенных на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг при ведении обычной деятельности. Принятое правило способствует более точному исчислению фактической себестоимости выпущенной продукции (оказанных услуг, выполненных работ) как при ее расчете по экономическим элементам, так и по калькуляционным статьям расходов. Наряду с приведенными аргументами, подтверждающими обоснованность представленного утверждения, в пункте 15 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» содержится норма, обосновывающая сделанные выводы: когда коммерческая организация, осуществляющая капитальные вложения, получила в ходе их проведения материальные ресурсы, которые она планирует продать или использовать в хозяйственной деятельности, исчисляется их расчетная стоимость и на ее величину умень-



шается общая фактическая себестоимость капитальных вложений. Это же правило применяется также в случае, когда материальные ресурсы, предназначенные на капитальные вложения и учтенные по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», не были израсходованы.

Расчетная стоимость как способ оценки таких материальных ресурсов, установленный ФСБУ 6/2020 «Капитальные вложения», может быть исчислена исходя из ее возможных видов, избираемых коммерческой организацией:

- 1) справедливой стоимости;
- 2) чистой стоимости продажи;
- 3) стоимости аналогичных ценностей.

При этом расчетная стоимость материальных ценностей не должна превышать совокупности фактических затрат, из которых она вычитается. Приведенные в нормативном правовом документе правила бухгалтерского учета материальных ценностей, полученных в результате капитальных вложений, а также ресурсов, не израсходованных на эти цели, должны быть отражены в системе счетов бухгалтерского учета. При возникновении подобных фактов хозяйственной жизни такие материальные ценности первоначально собираются на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости их заготовления (приобретения) и отражаются бухгалтерской записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Она может быть выполнена на основании таких первичных учетных документов, как накладная, приходный ордер, других документов, разработанных в самой организации, с обязательными реквизитами, закрепленными в статье 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [1]. Однако Инструкция по применению действующего плана счетов бухгалтерского учета не предусматривает возможности выполнения предложенной корреспонденции, отражающей поступление материальных ресурсов в результате капитальных вложений, включая капитальный ремонт [6]. Поэтому в связи с вводом новых учетных правил целесообразно, на наш взгляд, внести в Инструкцию изменения, дающие возможность применения соответствующей корреспонденции счетов.

Последующие записи фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета будут напрямую зависеть от планируемых направ-

лений использования материальных ресурсов подобного рода. Для дальнейшего использования материальных ценностей, полученных от капитальных вложений, включая капитальный ремонт, при выполнении капитального ремонта, модернизации и технического перевооружения объектов основных средств следует выполнить корреспонденцию по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 10 «Материалы» по расчетной цене таких материальных ресурсов. Одновременно на счет 91 «Прочие доходы и расходы» необходимо списать разницу между фактической себестоимостью таких материальных ценностей и их расчетной ценой, сделав бухгалтерскую запись: дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», кредит счета 10 «Материалы».

Когда материальные ценности, полученные от капитальных вложений, включая капитальный ремонт, будут использованы в обычной деятельности в течение периода, не превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, до момента отпуска на эти цели их следует учитывать по фактической себестоимости заготовления (приобретения) по дебету счета 10 «Материалы».

Расширение видов работ, составляющих капитальные вложения в объекты основных средств, которые по новым правилам ФСБУ 6/2020 «Основные средства» стали объектами бухгалтерского учета, ведет к актуализации аналитического учета затрат по ним. Его целесообразно строить на основе сведений технических подразделений коммерческой организации о запланированных в течение отчетного года и фактически проведенных мероприятиях по выполнению капитального ремонта основных средств, об их датах и стоимости работ. На основе полученной информации целесообразно уточнить график документооборота, утвержденный руководителем бухгалтерской службы в составе приказа об учетной политике.

Внесенное ФСБУ 6/2020 «Основные средства» новшество по расширению объектов бухгалтерского учета основных средств оказало влияние на порядок установления сроков их полезного использования. Они должны быть определены не только с учетом выполнения планов по модернизации, реконструк-

ции, техническому перевооружению таких амортизируемых активов, как это было ранее, но и по их восстановлению в результате дорогостоящего капитального ремонта, масштабных технических осмотров, технического обслуживания. Данное положение должно быть также закреплено в приказе руководителя организации об учетной политике.

Особенностью бухгалтерского учета ремонта объектов основных средств, по мнению отдельных авторов [10, с. 21], является также невозможность создания в российском бухгалтерском учете резервов на проведение ремонтных работ любого характера и стоимости. Однако в действующих нормативных правовых документах отсутствуют прямые указания на невозможность формирования резервов на ремонт основных средств, хотя из содержания ФСБУ 6/2020 «Основные средства» ясно: резервирование затрат на капитальный ремонт, технический осмотр, техническое обслуживание объектов основных средств, идентифицированных как капитальные вложения, путем создания резервов предстоящих расходов в течение определенного времени с отнесением части таких расходов в состав расходов текущего периода действительно невозможно. Подобная трансформация обусловлена измене-

нием источников их финансирования. Однако источники, за счет которых покрываются затраты на проведение текущего ремонта основных средств, не изменились, что позволяет нам утверждать — при возникновении целесообразности создания резервов по текущему ремонту основных средств в коммерческой организации их формирование за счет включения в состав текущих расходов по кредиту синтетического счета 96 «Резервы предстоящих расходов» правомерно и не противоречит действующим учетным правилам.

Рассмотрение лишь некоторых вопросов, касающихся изменений в бухгалтерском учете затрат на капитальный ремонт основных средств, обусловленных новшествами, направленными на большее соответствие российской национальной учетной системы международной бухгалтерской практике, показывает следующее. Внедрение правил чужеродной учетной системы не содействует упрощению бухгалтерского учета, не сокращает альтернативные способы ведения бухгалтерского учета, не ведет к росту сопоставимости информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций для внешних и внутренних пользователей, а следовательно, не способствует укреплению экономической безопасности страны.

Литература

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 05.12.2022 № 498-ФЗ) // https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/
2. Запасы (ФСБУ 5/2019). Приказ Минфина РФ от 15.11.2019 № 180н // https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133539
3. Капитальные вложения (ФСБУ 26/2020). Приказ Минфина РФ от 17.09.2020 № 204н // https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133538
4. Основные средства (ФСБУ 6/2020). Приказ Минфина РФ от 17.09.2020 № 204н // https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133537
5. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008). Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н // (в ред. от 07.02.2020 № 18н) // https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=2260
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010 № 142н) // https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=2293
7. Днепрова А.Б. Модернизация и реконструкция основных средств // Бухгалтерский учет. — 2023. — № 11. — С. 40–46.
8. Дубовик Л.П. Новые правила учета основных средств и капитальных вложений // Бухгалтерский учет. — 2022. — № 2. — С. 33–40.
9. Особенности учета основных средств согласно ФСБУ 6/20 «Основные средства» и МСФО (ИАС) 16 «Основные средства» / С.В. Кесян, О.И. Федосеева, И.С. Карпенко, В.В. Третьякова // Естественно-гуманитарные исследования. — 2021. — № 38 (6). — С. 418–424.
10. Серова С.П. Ремонт основных средств // Бухгалтерский учет. — 2023. — № 2. — С. 21–25.

