

сультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012. – Дата доступа: 25.04.2014.

*Т.В. Гончарова*

*УО «Белорусский государственный экономический университет»  
(Республика Беларусь, Минск)*

## **ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КРЕДИТНЫХ РЕСУРСОВ ДЛЯ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ: НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Одним из актуальных вопросов бухгалтерского учета является обеспечение отражения взаимосвязи осуществляемых хозяйствующим субъектом затрат в виде капитальных вложений (вложений в долгосрочные материальные активы) и источников их финансирования. Такая связь по своей сути объективна: наличие и объем капитальных вложений обусловлены возможностями их финансирования – и должна находить отражение в бухгалтерском учете с целью контроля целевого использования накопленных или полученных извне ресурсов на конкретный объект вложений.

Под долгосрочными материальными активами нами понимаются активы, находящиеся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении хозяйствующего субъекта, выраженные в материально-вещественной форме, служащие производственным или административным целям субъекта хозяйствования более одного года и не предназначенные заведомо для реализации в обозримом будущем.

В соответствии с целью обеспечения целевого использования средств на конкретные объекты долгосрочных материальных активов мы предлагаем внести изменения в предусмотренную Типовым планом счетов структуру счета 08 «Вложения в долгосрочные активы». Альтернативная структура позволила бы разграничить бухгалтерский учет вложений в долгосрочные материальные активы, осуществляемых за счет собственных средств организации, и вложений, финансируемых из заемных или привлеченных источников – в результате использования следующих субсчетов (рисунок):

## 08 «Вложения в долгосрочные активы»

- ▶ 08/1 «Вложения в долгосрочные материальные активы»
  - 08/1/1./1 «Вложения в долгосрочные материальные активы, осуществляемые за счет собственных средств»
  - 08/1/1./2 «Вложения в долгосрочные материальные активы, осуществляемые за счет кредитования»
  - 08/1/1./3 «Вложения в долгосрочные материальные активы, осуществляемые за счет государственной поддержки»
- ▶ 08/2 «Вложения в долгосрочные нематериальные активы»

### Структура счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»

В представленной схеме код субсчета второго порядка подразумевает код конкретного объекта капитальных вложений; субсчет третьего порядка указывает на источник финансирования вложений в долгосрочные материальные активы – собственные средства, заемные (долгосрочное или краткосрочное кредитование) или привлеченные (государственная поддержка для осуществления капитальных вложений). Вести синтетический учет по счету 08 с использованием таких субсчетов необходимо до тех пор, пока не будет завершен окончательный расчет с соответствующими кредиторами; далее предполагается закрытие субсчетов внутренними записями в конце отчетного периода и списание соответствующих сумм в дебет счета 01 «Основные средства». К данному счету, следовательно, также целесообразно предусмотреть аналогичную структуру, при которой субсчет n-го порядка отражал бы вид источника средств, за счет которых был приобретен тот или иной объект долгосрочных материальных активов.

Таким образом будет обеспечена возможность контроля над целевым использованием заемных средств (в частности, кредитов банка) на осуществление инвестиций в виде капитальных вложений. Соответственно, будет обеспечено и отражение более достоверной информации в бухгалтерском учете и отчетности хозяйствующего субъекта. Применение подобной структуры счета 08 также имеет большую значимость с точки зрения анализа.

В случае если организация для осуществления вложений в долгосрочные материальные активы использует банковский кредит (или другие заемные источники), то имеют место затраты, классифицируемые Международными стандартами финансовой отчетности как «затраты по займам» (МСФО 23 «Затраты по займам»). До 2007 г. МСФО 23 предусматривал два варианта отражения в учете подобных затрат:

1) основной, в соответствии с которым затраты по займам признаются как расходы того периода, в котором они были понесены; и 2) альтернативный – затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, капитализируются путем включения в стоимость этого актива, а прочие затраты по займам признаются расходами [1]. Однако в соответствии с изменениями, внесенными в данный стандарт в 2007 г., единственно возможным для применения стал альтернативный вариант. Такая ситуация, когда рассматриваемые затраты не отражаются по счету учета доходов и расходов (91 «Прочие доходы и расходы»), а капитализируются на счете учета активов (08 «Вложения в долгосрочные активы»), приводит к уменьшению показателей расходов организации и увеличению суммы прибыли отчетного периода. Такой подход, по нашему мнению, не является обоснованным: расходы, понесенные в связи с приобретением долгосрочных материальных активов за счет заемных источников финансирования, так или иначе будут иметь место. Капитализируемые затраты по процентам найдут отражение в финансовых результатах субъекта хозяйствования в нескольких последующих периодах – в виде амортизационных отчислений по приобретенным за счет заемных источников объектам основных средств. Такой «отложенный» характер расходов может привести к искажению информации, получаемой пользователями отчетности юридического лица. Более того, сумма указанных затрат в случае их капитализации в конечном счете превысит величину затрат, которая имела бы место в случае признания их в качестве расходов по капитальным вложениям в том отчетном периоде, в котором они возникли, – как результат увеличения затрат по займам вследствие периодической переоценки объектов капитальных вложений.

Аналогичная ситуация складывается в отношении отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц. Так, в соответствии с белорусским законодательством [2], а также согласно МСФО 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» [3] затраты по курсовым разницам, возникающим при приобретении объектов долгосрочных материальных активов за иностранную валюту, капитализируются на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», что также приведет к увеличению расходов в будущих периодах.

Итак, мы полагаем, что капитализация затрат приводит к росту себестоимости изготавливаемой хозяйствующим субъектом продукции:

1) в результате переоценки затрат по займам, являющихся источником вложений в долгосрочные материальные активы (значительная часть которых используется непосредственно в производственной деятельности предприятия, т.е. участвует в процессе изготовления продукции);

2) вследствие включения в затраты по капитальным вложениям сумм курсовых разниц.

Вышесказанное противоречит одной из основных целей белорусских промышленных предприятий – снижение себестоимости производства продукции. Соответственно, целесообразно, на наш взгляд, до ввода объектов инвестиционных активов в эксплуатацию затраты по займам, а также суммы возникающих при приобретении таких активов в иностранной валюте курсовых разниц не капитализировать, а признавать в качестве расходов в том отчетном периоде, в котором они возникли, и отражать по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Литература:

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по займам» («Borrowing costs») // ADE Professional Solutions [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://ade-solutions.com/IFRSPortal/IAS\\_23\\_version01.pdf](http://ade-solutions.com/IFRSPortal/IAS_23_version01.pdf). – Дата доступа: 29.04.2014.

2. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и признании утратившим силу постановления Министерства финансов Респ. Беларусь от 17 июля 2000 г. № 78: пост. Министерства финансов Респ. Беларусь, 27.12.2007 г., № 199 // Белорусский правовой портал [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravoby.info/docum09/part07/akt07513.htm>. – Дата доступа: 29.04.2014.

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» / Тексты МСФО на русском языке // DipIFR.Info [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://dipifr.info/ifrs\\_texts.html](http://dipifr.info/ifrs_texts.html). – Дата доступа: 29.04.2014.

**Ю.В. Гринь**

*УО «Белорусский государственный экономический университет»  
(Республика Беларусь, Минск)*

## **ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРИ ИХ СПИСАНИИ**

В связи с интеграцией национальной системы бухгалтерского учета и МСФО порядок учета основных средств претерпел ряд изменений. Была принята новая Инструкция по бухгалтерскому учету основных