

Для большей аналитичности бухгалтерской отчетности полную себестоимость необходимо подразделить на постоянные затраты и переменные.

Таким образом, предложения по внесению изменений в Отчет о прибылях и убытках создадут более объективную и достоверную картину о финансовых результатах деятельности организаций и повысят влияние на процесс принятия управленческих решений пользователями.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. *Фінансовий облік: Підручник.*— К., 2005.
2. *Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник.* / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін.— К., 2002.
3. Ларионов А.Д., Нечитайло А.И. *Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов.*— СПб., 2002.
4. Бернар И., Колли Ж.-К. *Толковый экономический и финансовый словарь. Французская, русская, английская, испанская терминология: В 2х томах. Т. 2: Пер. с фр.*— М., 1994.
5. Савицкая Г.В. *Анализ эффективности деятельности предприятия: методологические аспекты.*— М., 2003.
6. Михалкевич А.П. *Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учеб. пособ., 2-е изд., перераб. и доп.*— Мн., 2003.
7. Ладутько Н.И. *Бухгалтерский учет.*— Мн., 2005.
8. Стражева Н.С., Стражев А.В. *Бухгалтерский учет.*— Мн., 2004.
9. Ванкевич В.Е. *Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по его применению. Типовые бухгалтерские записи по основным операциям хозяйственной деятельности/ В.Е. Ванкевич, Е.Н. Шибeko, А.Н. Сушкевич.*— Мн.: Фонд «Редакция журнала «Финансы, учет, аудит», 2003.
10. *Бухгалтерская отчетность: порядок формирования и представления; сб. норматив. док.: 2-е изд., доп.*— Мн.: Информпресс, 2005.
11. *Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (Постановление Минфина Республики Беларусь от 26.12.2003 № 181)/ Главный бухгалтер.*— 2004.— № 6.
12. *Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (Постановление Минфина Республики Беларусь от 26.12.2003 № 182)/ Главный бухгалтер.*— 2004.— № 6.
13. *Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: учебно-практ. пособие/ под ред. Л.И. Кравченко.*— Мн.: ФУАинформ, 2004.

УЧЕТ ЗАТРАТ НА СОЗДАНИЕ, ПРИОБРЕТЕНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

*Н.В. Качановская, БГЭУ
В.А. Березовский, БГЭУ*

Одной из важнейших сторон деятельности предприятия является сохранение и развитие экономического потенциала. Для этого необходимы инвестиции. Необходимо отметить, что в последние годы в Республике Беларусь отмечалась негативная динамика инвестиционной деятельности, что привело к значительному моральному и физическому износу используемого предприятиями оборудования, машин, зданий, сооружений и других объектов основных средств. В связи с этим возникает необходимость обновления основных средств, используемых в деятельности хозяйствующих субъектов.

Затраты на создание, приобретение и использование основных средств занимают значительный удельный вес в общих расходах хозяйствующих субъектов. Поэтому очень важен вопрос их правильного и достоверного отражения в учете. Остро стоит вопрос: куда относить такие затраты? Можно выделить две группы затрат: капитальные и операционные (текущие).

Капитальные затраты (capital expenditures) — это затраты на покупку, строительство, развитие внеоборотного актива [2, с. 301]. Эти затраты учитываются на счетах активов, так как они приносят выгоду в нескольких будущих учетных периодах.

Операционные затраты (revenue expenditures) — это затраты, относящиеся к обслуживанию и функционированию внеоборотного актива [2, с. 301]. Они учитываются на счетах расходов, так как выгоды, связанные с ними, получаются в текущем периоде.

Необходимо строго различать капитальные и операционные затраты для надлежащего применения правила соответствия.

Определение того, являются ли платежи расходами или активами, во многом зависит от тактики предприятия в зарубежных странах, а в Республике Беларусь этот вопрос более регламентирован. Однако ни чрезмерная свобода, ни усиленная регламентация не должна приводить к искажению финансовых результатов. По этой причине хотелось бы рассмотреть методики отражения затрат в учете на создание, приобретение и использование основных средств.

Согласно МСФО № 16, фактическая стоимость приобретаемых основных средств состоит из покупной цены с учетом импортных таможенных пошлин (если они есть), невозмещаемых налогов и затрат, которые необходимы

для приведения объектов основных средств в рабочее состояние (стоимость конструкторских, проектных работ, расходы по доставке, разгрузке, установке, затраты на приобретение материалов и другие). В Республике Беларусь, как и в Российской Федерации, принципы формирования стоимости приобретаемого основного средства аналогичны.

Некоторые различия имеются в отражении в учете расходов по процентам по займам в случае привлечения кредитов или займов для покупки или создания объектов основных средств. Согласно МСФО № 23 «Затраты по займам», проценты по займам, привлекаемым для приобретения или создания объектов основных средств, могут относиться, как на расходы отчетного периода (операционные затраты) в течение всего срока кредитования, так и включаться в стоимость объекта основного средства (капитальные затраты) до момента сдачи объекта в эксплуатацию. Методика отражения в учете данных затрат отражается в учетной политике предприятия и применяется ко всем основным средствам без исключения. Не допускается в отношении одних основных средств затраты по процентам капитализировать, а по другим относить на текущие затраты.

В соответствии с законодательством Российской Федерации (приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»), затраты по процентам капитализируются только до ввода объектов основных средств в эксплуатацию. После ввода объектов в эксплуатацию затраты по процентам относятся на текущие (операционные) расходы.

Согласно действующего законодательства Республики Беларусь, затраты по процентам капитализируются, а в конце года списываются на стоимость объекта основного средства.

В соответствии с МСФО, при создании объекта основных средств фактическая стоимость определяется как сумма всех затрат на проектирование созданного объекта основных средств, его строительство (сборку), доставку, монтаж. Данные затраты будут капитализироваться до момента ввода объекта в эксплуатацию. Как только объект будет установлен на планируемом месте эксплуатации и начнет использоваться по его прямому назначению, все затраты будут операционными (текущими). Таким образом, затраты, связанные с использованием объектов основных средств, его перемещением, относятся на затраты текущего периода. Аналогичная методика действует в Республике Беларусь и в Российской Федерации.

Важно помнить, что не капитализируются затраты, связанные с выводом объекта основного средства на полную мощность, убытки на первоначальном этапе эксплуатации объекта (например, из-за недостаточного спроса на продукцию на начальном этапе производства).

Все последующие затраты, связанные с объектами основных средств, относятся к операционным затратам.

Общим в трех методах учета затрат является и то, что затраты включаются в стоимость актива только в том случае, если производится существенная модернизация или реконструкция объекта. Например, в автомобиле меняют двигатель, затраты на него будут капитализироваться, если в результате этого изменится грузоподъемность автомобиля.

В трех методиках отражения в учете затрат на создание, приобретение и использование основных средств общими являются 2 основных принципа:

- 1) «неотделимость» результатов, получаемых в результате осуществления затрат на приобретение, создание и использование объектов основных средств;
- 2) наличие связи между затратами на объект основных средств и приданием ему новых или дополнительных свойств и качеств.

Таким образом, если затраты направлены на восстановление свойств, качеств объекта основного средства, их необходимо относить на операционные (текущие) затраты; в случае же реконструкции, модернизации — капитализировать.

Существенным отличием между МСФО и нормами РБ и РФ в данной части является учет затрат на демонтаж оборудования с земельного участка, рекультивацию земель. В соответствии с действующим законодательством РБ и РФ данные затраты относятся на затраты текущего периода. Согласно МСФО такие затраты капитализируются в стоимости земельного участка, а затем амортизируются.

Как показывает практика, очень часто источником финансирования затрат на создание, приобретение и использование объектов основных средств являются займы. В соответствии с МСФО для капитализации затрат по займам необходимо выполнение следующих условий:

- 1) возникновение затрат по конкретному объекту основных средств. Например, предприятие решило построить завод. Оно приобретает право на покупку земли. Руководством предприятия подаются документы на проектирование. Таким образом, возникают затраты по данному объекту основных средств;
- 2) возникновение затрат по займам. То же предприятие решило построить завод. Источником финансирования данного строительства являются резервы, собственная прибыль предприятия. В данном случае затрат по займам нет, следовательно, нет возможности капитализации;

3) осуществляется подготовка объекта для использования или продажи. Например, предприятие приобрело участок земли. Через два года планируется его продать. В течение этих двух лет не проводится подготовка для продажи, поэтому нет возможности капитализации.

По мнению автора, некоторые расходы по установке объектов основных средств целесообразно относить на операционные затраты. Например, если оборудование было повреждено в процессе установки, то затраты по его ремонту будут относиться на текущие затраты отчетного периода, так как эти затраты связаны с определенной ситуацией при осуществлении операционной деятельности и они не являются необходимыми для функционирования актива.

Такие затраты, как затраты на перевозку, страхование в пути и установку, включаются в себестоимость актива, так как они необходимы для функционирования актива. Это является общим для методик отечественных и зарубежных стран.

Таким образом, в методиках учета затрат на создание, приобретение и использование объектов основных средств Республики Беларусь и зарубежных стран имеется много общего (табл. 1).

Таблица 1

Общие и отличительные характеристики методик учета затрат на создание, приобретение и использование объектов основных средств

Элемент затрат	Республика Беларусь	Российская Федерация	МСФО
1	2	3	4
Затраты на приобретение	Капитализируются	Капитализируются	Капитализируются, если (а) велика вероятность, что компания получит выгоды, связанные с этим активом и (б) себестоимость актива может быть достоверно оценена
Затраты на создание для использования по назначению	Капитализируются	Капитализируются	Капитализируются, если выполняются условия (а) и (б)
Импортные пошлины	Капитализируются	Капитализируются	Капитализируются, если выполняются условия (а) и (б)
Затраты по доставке и разгрузке	Капитализируются	Капитализируются	Капитализируются, если выполняются условия (а) и (б)
Затраты по установке	Капитализируются	Капитализируются	Капитализируются, если выполняются условия (а) и (б)
Затраты на профессиональные услуги	Капитализируются, если затраты связаны с приобретением, сооружением, изготовлением, доведением актива до состояния, в котором он пригоден к использованию	Капитализируются, если затраты связаны с приобретением, сооружением, изготовлением, доведением актива до состояния, в котором он пригоден к использованию	Капитализируются, если выполняются условия (а) и (б)
Затраты на демонтаж и удаление актива	Операционные расходы	Операционные расходы	Капитализируются, если выполняются условия (а) и (б), только в той степени, в которой статья признается в качестве резерва согласно МСФО №37
Проценты по кредиту, займу	Капитализируются, если затраты связаны с приобретением, сооружением, изготовлением, доведением актива до состояния, в котором он пригоден к использованию	Капитализируются, если затраты связаны с приобретением, сооружением, изготовлением, доведением актива до состояния, в котором он пригоден к использованию	Капитализируются, если условия не превышают обычный период кредитования (МСФО 16, п. 16). Признаются расходом (МСФО 23, п. 7).
Курсовые разницы	Капитализируются	Капитализируются	Капитализируются (МСФО 39, п. 30)
Суммовые разницы	Капитализируются	Капитализируются	Капитализируются (МСФО 39, п. 30)
Административные и другие общие накладные затраты	Капитализируются, если затраты связаны с приобретением, созданием, изготовлением, доведением актива до состояния, в котором он готов к использованию	Капитализируются, если затраты связаны с приобретением, созданием, изготовлением, доведением актива до состояния, в котором он готов к использованию	Капитализируются
Модернизация объекта, увеличивающая срок его полезного использования, повышающая его мощность	Капитализируются	Капитализируются	Капитализируются
Затраты по усовершенствованию деталей и узлов машин, в результате которых значительно улучшается качество выпускаемой продукции	Капитализируются	Капитализируются	капитализируются
Затраты по подготовке площадки под строительство	Капитализируются	Капитализируются	Капитализируются

Окончание таблицы 1

1	2	3	4
Ремонт и обслуживание	Капитализируются, если затраты связаны с приобретением, созданием, изготовлением, доведением актива до состояния, в котором он готов к использованию	Капитализируются, если затраты связаны с приобретением, созданием, изготовлением, доведением актива до состояния, в котором он готов к использованию	Признается расходами текущего периода. Может капитализироваться, если балансовая стоимость актива уже отражает утраты экономических выгод, которые ожидаются от актива
Затраты по приобретению и сооружению новых объектов основных средств для замены утраченных	Капитализируются, если затраты связаны с приобретением, созданием, изготовлением, доведением актива до состояния, в котором он готов к использованию	Капитализируются, если затраты связаны с приобретением, созданием, изготовлением, доведением актива до состояния, в котором он готов к использованию	Капитализируются
Затраты по объектам, принятым в финансовую аренду	Капитализируется	Капитализируется	Капитализируется

Как видно из данных таблицы, практически все затраты по созданию, приобретению и сооружению основных средств капитализируются. Однако неоднозначная ситуация с затратами по проектированию объекта основных средств. Согласно МСФО, затраты на проектирование объекта основных средств списываются на текущие затраты, а расходы на его строительство и монтаж капитализируются. В соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь, затраты на проектирование объекта основных средств капитализируются. Однако, если в последствии данный объект основных средств по ряду причин не будет введен в эксплуатацию, то данные затраты будут списаны на внереализационные расходы. Это называется «неосвоенное производство».

Из данных таблицы видно, что отличий между методиками учета затрат на создание, приобретение и использование основных средств в Республике Беларусь и зарубежных странах немного. Однако четкого разграничения между капитальными и операционными затратами на данный момент не существует. По этой причине необходимо более четко определить, какие затраты можно капитализировать, а какие относить на текущие затраты.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бабук И.М. Экономика предприятия: учебное пособие для студентов техн. Спец. Вузов/Бабук И.М.— Мн.: ИВД Минфина, 2006.— 326 с.
2. Грей С., Нидлз Б. Финансовый учет: глобальный подход.— 1999.
3. Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности: Утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, 17 февраля 2004 г., № 16/ Вестн. М-ва по налогам и сборам Республики Беларусь.— 2004.— № 14.— С. 65–83.
4. Карелин В.С. Финансы корпорации: учебник.— М.: Дашков и К, 2005.— 619 с.
5. Ладутко Н. И. Бухгалтерский учет в промышленности: Учебное пособие.— Мн.: Книжный дом, 2005.— 687 с.
6. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования/ Под ред. С.А. Николаевой.— 2-е изд., перераб. и доп.— М.: Аналитика-Пресс, 2001.— 671 с.
7. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: Издание на русском языке.— М.: Аскери-АССА, 1999.— 1135 с.
8. Международные стандарты финансовой отчетности: перевод полного официального текста международных стандартов финансовой отчетности, действующих в ЕС по состоянию на 15.06.2004 г.— М.: Аскери, 2004.— 761 с.
9. Михалкевич А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. Международные стандарты: Учебное пособие для вузов по спец. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»/ Михалкевич А.П.— 2-е изд., перераб. и доп.— Мн.: Мисанта: ФУАинформ, 2003.— 201 с.
10. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет.— М.: Бухгалтерский учет, 2003.— 791 с.
11. Палий В.Ф. Комментарии к Международным стандартам финансовой отчетности.— М.: Аскери-АССА, 1999.— 352 с.
12. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности.— М.: ИНФРА-М, 2003.— 472 с.
13. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: Учеб. пособие.— Мн.: Новое знание, 2002.— 256 с.
14. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».
15. Паламарчук А.С. Учет основных средств и амортизируемого имущества/ Справочник экономиста.— 2005.— № 1.— С. 43–49.
16. Панина Н. Учет затрат на проведение работ по восстановлению объектов основных средств, участвующих в предпринимательской деятельности/Н. Панина, Г. Ковалева, И. Полхович/ Главный бухгалтер.— 2005.— № 2.— С. 57–63.
17. Родченков М.В., Евсеев В.М., Бирин А.О. Некоторые вопросы применения МСФО/ Новое в бухгалтерском учете и отчетности.— № 10–13.— 2002.— С. 43.
18. Семенов А.В. Учет капитальных вложений в арендованные объекты основных средств/ Бухгалтерский учет.— 2006.— № 1.— С. 28–31.