

УДК 338.12.015

## ОТРАЖЕНИЕ ИНВЕСТИЦИОННЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Кривцов А.И.

*Самарский государственный экономический университет, Самара, e-mail: 2030202@gmail.com*

Под долгосрочными инвестициями понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, финансовых вложений в ценные бумаги. Долгосрочные инвестиции связаны с осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непродуцированной сферы; приобретением основных средств; зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов или их частей; приобретением земельных участков и объектов природопользования; приобретением и созданием активов нематериального характера; приобретением ценных бумаг. В статье предлагается схема отражения инвестиционных активов в системе бухгалтерского учета коммерческого предприятия, которая способна оптимизировать процесс анализа учетных данных.

**Ключевые слова:** инвестиции, бухгалтерский учет, счета, анализ

## REFLECTION OF INVESTMENT ASSETS IN THE ACCOUNTING

Krivtsov A.I.

*Samara State Economics University, Samara, e-mail: 2030202@gmail.com*

Under a long-term investment refers to the cost of creating, increasing the size as well as the acquisition of assets *vneoborotnyh* durables (over one year) are not intended for sale, investments in *tse nye* paper. Long-term investments related to the implementation *kapi talnogo* construction in the form of new construction, *rekonst ruktsii*, expansion and modernization of plants and facilities *deystvuuy schih* unproductive; *pri obre teniem* fixed assets; buildings, *oborudova niya*, vehicles and other separate objects or parts thereof; the acquisition of land plots and objects of nature-use; acquisitions and asset *nematerial nogo* character; the acquisition of securities. The paper proposes a scheme of investment assets to reflect the accounting system business, which is able to optimize the process of analyzing the credentials.

**Keywords:** investment, accounting, accounts, analysis

В бухгалтерском учете капитальные вложения учитываются отдельно от текущих затрат на производство. Об этом говорится в пункте 6 статьи 8 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению предусмотрено следующее. Для отражения информации о затратах на объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств и нематериальных активов, используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». На нем отражаются фактические расходы покупателя, которые впоследствии составят первоначальную стоимость основного средства (нематериального актива).

К счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» открываются субсчета для учета соответствующих затрат:

1. «Приобретение земельных участков».
2. «Приобретение объектов природопользования».
3. «Строительство объектов основных средств».

4. «Приобретение отдельных объектов основных средств».

5. «Приобретение нематериальных активов».

6. «Перевод молодняка животных в основное стадо».

7. «Приобретение взрослых животных» и др.

Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражает величину капитальных вложений организации в незавершенное строительство и приобретение основных средств и нематериальных активов, а также сумму незаконченных затрат на формирование основного стада. С 1 января 2000 г. к незавершенным капитальным вложениям относят объекты недвижимости, не прошедшие государственную регистрацию.

Аналитический учет по счету 08 ведется по каждому строящемуся или приобретенному объекту, а также по видам животных.

По затратам, связанным со строительством и приобретением основных средств, построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах на строительные работы и реконструкции, буровые работы, монтаж

оборудования, оборудование, требующее монтажа, оборудование, не требующее монтажа, а также на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство, проектно-изыскательские работы, прочие затраты по капитальным вложениям.

Для аналитического учета затрат по видам и составу капитальных вложений используют следующие ведомости:

№ 18 – для учета затрат по незаконченным, несданным работам, затрат отчетного периода и с начала года, а также списанных сумм по введенным в эксплуатацию объектам;

№ 18–1 – для учета затрат, составляющих первоначальную стоимость сданных в эксплуатацию объектов по их видам.

Кроме того, могут использоваться журналы-ордера № 10/1, 13, 16.

Результатом инвестиций является создание основного средства, которое подлежит учету по первоначальной стоимости. Поэтому при отнесении затрат к долгосрочным инвестициям следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).

Согласно пункту 8 ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Порядок определения первоначальной стоимости основного средства, изготовленного самой организацией, установлен Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н (далее – Методические указания).

Согласно пункту 26 Методических указаний первоначальная стоимость основных средств определяется исходя из фактических затрат на производство этих средств. Порядок учета и формирования затрат на производство основных средств тот же, что и для учета затрат соответствующих видов продукции, изготавливаемых организацией.

Согласно пункту 13 ПБУ 15/01 к инвестиционным активам относятся объекты основных средств, имущественные комплексы и другие аналогичные активы, на приобретение и (или) строительство которых требуется большое количество времени и затрат. Исключение составляют объекты, приобретаемые для перепродажи.

Проценты, которые начислены по кредитам (займам), полученным на приобретение и (или) строительство инвестиционного актива, признаются затратами, связанными

с получением и использованием кредитов и займов (п. 11 ПБУ 15/01). Их сумма включается в стоимость этого актива и погашается путем начисления амортизации. Исключение составляют случаи, когда начисление амортизации по объекту основных средств не предусмотрено (п. 23 ПБУ 15/01).

Необходимо уделить особое внимание следующим вопросам – пункт 8 ПБУ 6/01 также предусматривает включение процентов по кредитам (займам) в первоначальную стоимость основного средства. Но только тех, которые начислены до принятия объекта к учету. Проценты по кредиту (займу), начисленные после принятия объекта к учету, относятся к операционным расходам организации (п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Если для приобретения или создания инвестиционного актива привлекаются кредиты (займы) в иностранной валюте, возникают курсовые разницы по процентам, причитающимся к оплате. Если же проценты выплачиваются в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (в условных денежных единицах), возникают суммовые разницы. Курсовые и суммовые разницы по процентам признаются затратами, связанными с получением и использованием кредитов и займов (п. 11 ПБУ 15/01) и включаются в стоимость инвестиционного актива (п. 23 ПБУ 15/01). Они образуются с начала начисления процентов и до момента их фактического погашения (перечисления).

Первоначальная стоимость инвестиционных активов после их включения в состав основных средств и ввода в эксплуатацию не изменяется. Поэтому курсовые и суммовые разницы, возникшие после этого момента, учитываются как прочие доходы (расходы) организации.

Согласно пункту 7 ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» пересчет обязательств и требований в рубли производится на дату совершения операции, а также на последнюю отчетную дату. Возникающие при этом курсовые разницы относятся к внереализационным доходам или расходам (п. 13 ПБУ 3/2000).

Также согласно пункту 33 Методических рекомендаций разница, возникающая между оценкой основных средств, отраженной на счете учета основных средств, и оценкой, отраженной на счете учета вложений во внеоборотные активы, списывается на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов (расходов). Данная разница в состав курсовых разниц не включается.

Все фактические затраты по приобретению (созданию) основных средств, которые учтены на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», переносятся на счет 01 «Основные средства». Такая бухгалтерская запись делается в момент ввода объекта в эксплуатацию и включения его в состав основных средств организации.

Источниками финансирования долгосрочных инвестиций могут быть собственные средства организаций и привлеченные – долевое участие в строительстве, дополнительные взносы участников, долгосрочные кредиты банков, долгосрочные займы, средства внебюджетных фондов, средства федерального бюджета, представляемого на безвозвратной и возвратной основе. Финансирование долгосрочных инвестиций может осуществляться за счет как одного, так и нескольких источников.

К собственным средствам, являющимся источником финансирования долгосрочных инвестиций, относят прибыли, остающиеся в распоряжении организаций, амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, средства фондов накопления, страховые возмещения, полученные в покрытие потерь и убытков от страховых случаев, и др.

Финансирование и кредитование строительства объектов смешанного инвестирования за счет средств федерального бюджета, собственных средств организаций и других юридических и физических лиц осуществляются в порядке, установленном Временным положением о финансировании и кредитовании капитального строительства с соблюдением пропорций расходования бюджетных ассигнований и собственных средств в течение всего периода строительства объектов.

Финансирование капитальных вложений за счет собственных средств инвесторов, а также за счет собственных средств банка производится по договоренности сторон.

Договаривающиеся стороны самостоятельно определяют порядок внесения инвесторами (заказчиками) собственных средств на счета в банки для финансирования капитальных вложений, кредитования и взаиморасчетов между участниками инвестиционного процесса за выполненные подрядные работы и поставку оборудования, материальных и энергетических ресурсов, оказание услуг. Формы оплаты определяют условия договорами (контрактами).

Важным аспектом внешней отчетности является ее состав. В экономически развитых странах для удовлетворения запросов пользователей предусматривается такое содержание внешней отчетности: отчет ру-

ководства организации; финансовая отчетность; аудиторский отчет.

Аналогично составу внешней отчетности в странах с развитым фондовым рынком можно предложить для нашей страны следующую отчетность: отчет совета директоров; бухгалтерский отчет; аудиторское заключение.

Правомерность такого состава подтверждается тем, что во многих странах эта отчетность законодательно закреплена.

1. В отчете совета директоров необходимо определить круг показателей, который позволил бы получить общую информацию об организации. Учитывая огромное значение такой информации для пользователей, считаем целесообразным приложение к приказу № 101 «О порядке публикации годовой бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами», утвержденное Минфином РФ 28.11.1996 г., дополнить показателями, содержащимися в отчете Совета директоров. Существующее приложение № 101 отвечает интересам пользователей отчетности, но отсутствие четкой структуры отчета Совета директоров снижает прозрачность информации для ее пользователей. В работе «Методология корпоративной публичной отчетности» Е.В. Никифорова предлагает структурированный отчет Совета директоров. Мы полагаем, что для привлечения инвестиционных ресурсов и для более четкого понимания отчетности собственниками в самом отчете необходимо выделение дополнительного раздела, характеризующего инвестиционную привлекательность хозяйствующего субъекта. Пример такой отчетности приведен в приложении 5.

2. Бухгалтерский отчет. Исследование опыта стран с развитым фондовым рынком позволяет прийти к заключению, что бухгалтерский (финансовый) отчет обычно включает в себя баланс на определенную дату, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, отчет о движении капитала и другие формы для обеспечения пользователей существенной финансовой информацией.

Инвестиции с точки зрения капитальных вложений были определены еще в ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», где впервые используется понятие инвестиционного актива, т.е. объекта имущества. Сейчас в российской учетной практике действует ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам». Исследование экономической литературы показывает, что перевод термина «инвестиции» является словосочетанием «капитальные вложения», однако термин

«капиталовложения» означает только определенный вид инвестиций, а именно направленный на создание и воспроизводство основных средств.

В условиях рыночной экономики сущность инвестиции содержит в себе сочетание двух сторон инвестиционной деятельности: затрат ресурса и получения результата, т.е. инвестиции осуществляются с целью получения дохода как мотива инвестиционной деятельности.

3. Аудиторское заключение. Заинтересованные пользователи информации по данным бухгалтерской публичной отчетности формируют представление о масштабах и характере деятельности предприятия, поэтому их интересует общая картина деятельности, информация по операционным и географическим сегментам, они определяют финансовое состояние предприятия, его платежеспособность и т.д. Такая информация будет полезна только в том случае, если она составлена достоверно. Достичь полной правдивости составления бухгалтерской публичной отчетности в текущем режиме постоянных изменений в бухгалтерском и налоговом законодательстве достаточно трудно. Поэтому данные, предназначенные для представления в публичной отчетности, должны быть подвергнуты аудиту.

Как уже отмечалось, в современных рыночных условиях развития экономики затруднительно добиться стабильного успеха, если не будут четко и эффективно планироваться деятельность организации, не будет постоянно собираться и систематизироваться информация о состоянии целевых рынков, положении на них конкурентов и непременно о собственных перспективах и возможностях. Другими словами, если не будут проводиться мероприятия по стратегическому инвестиционному планированию и анализу деятельности организации. Необходимость оценки эффективности хозяйственной деятельности предприятия и прогноза его развития, основанного на тщательном комплексном анализе его предыдущей деятельности, актуализирует вопрос об стратегическом аудите.

Анализ современной экономической литературы не позволил выявить определения понятия «стратегический инвестици-

онный аудит». Однако суть понятия можно раскрыть через семантику составляющих его слов. Стратегия – это детальный, всесторонний, комплексный план, который разрабатывается высшим руководством, а реализуется всеми уровнями управления. Аудит – проверка достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

*Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ в рамках проекта проведения научных исследований («Методология и инструментарий управленческого учета, анализа и аудита инвестиционной деятельности коммерческой организации»), проект № 13-02-00235.*

#### Список литературы

1. Бандурин А.В., Чуб Б.А. Инвестиционная стратегия предприятия на региональном уровне. – М.: Финансы и статистика, 1996.
2. Дамодаран А. Инвестиционная оценка: Инструменты и методы оценки любых активов: пер. с англ. – 7-е изд. – М.: Альпина Паблишер, 2011.
3. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Финансовая отчетность: Анализ финансовой отчетности. – М.: Проспект, 2004.
4. Стуков С.А. Как изучать бухгалтерский учёт. – М.: Финансы и статистика, 1993.
5. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ (в редакции).

#### References

1. Bandurin A.V., Chub B.A. Investicionnaja strategija predprijatija na regionalnom urovne. M.: Finansy i statistika, 1996.
2. Damodaran A. Investicionnaja ocenka: Instrumenty i metody ocenki ljubyh aktivov: per. s angl. 7-e izd. M.: Alpina Pablisner, 2011.
3. Kovalev V.V., Kovalev Vit.V. Finansovaja otchetnost: Analiz finansovoj otchetnosti. M.: Prospekt, 2004.
4. Stukov S.A. Kak izuchat buhgalterskij uchjot. M.: Finansy i statistika, 1993.
5. Federalnyj zakon «O buhgalterskom uchete» ot 21.11.96 g. no. 129-FZ (v redakcii).

#### Рецензенты:

Погорелова Е.В., д.э.н., профессор кафедры прикладного менеджмента, ФГБОУ ВПО «Самарский государственный экономический университет», г. Самара;

Жабин А.П., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой менеджмента, ФГБОУ ВПО «Самарский государственный экономический университет», г. Самара.