

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

З. С. Туякова

канд. экон. наук, зав. кафедрой бухгалтерского учета Оренбургского государственного университета

ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ И УЧЕТА ФОРМИРОВАНИЯ ОСНОВНОГО КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ

Финансовая стабильность хозяйствующих субъектов во многом зависит от рациональной организации оценки и учета формирования капитала и особенно внеоборотной его части, поскольку такие объекты учета, как основные средства и нематериальные активы, тесно связаны с конкурентоспособностью отечественной продукции. Чрезмерно высокий физический и моральный износ оборудования, недостаточное использование в производственной деятельности передовых технологий, а также не полное использование производственных мощностей и, как следствие, низкие показатели эффективности использования основных фондов — все это влияет на эффективность всей финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и качество производимой продукции.

Для современного этапа отечественной системы бухгалтерского учета характерна не достаточно реальная оценка активов организации. Причем это возможно как при формировании первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов, так и последующих их оценках в бухгалтерском учете. Это оказывает, в свою очередь, негативное влияние на инвестиционную активность на уровне отдельного предприятия, региона и страны в целом. Кроме того, адекватность оценки формирования основного капитала оказывает существенное влияние и на процесс кругооборота капитала хозяйствующего субъекта в целом. Этим определяется потребность в поиске нетрадиционных подходов к отражению оценки и учета формирования основного капитала. В традиционных методиках правила формирования стоимости активов зависят от источников их поступления. При этом вне учета, как правило, остаются такие важные вопросы, как планирование вложений во внеоборотные активы, постоянный и детальный контроль над созданием и приобретением этих активов в управлении процессом кругооборота капитала.

В качестве направлений нетрадиционного подхода к учету формирования основного капитала предлагаются следующие:

- 1) контроль исполнения смет затрат на строительство объектов основных средств;
- 2) учет договорных обязательств по предстоящим поставкам производственного оборудования и других объектов основных средств и контроль над соблюдением договорных цен поставщиками;
- 3) получение информации о формировании первоначальной стоимости объектов в пределах планируемых сумм инвестиций и незапланированных расходов на эти цели;

4) учет отклонений фактически произведенных сумм вложений во внеоборотные активы от запланированных сумм с выявлением причин этих отклонений и подразделением их на группы обоснованных и необоснованных отклонений;

5) реанимация нормативного учета применительно к процессу формирования основного капитала организации.

Видение *первого направления* в учете долгосрочных инвестиций связано с тем, что осуществление капитального строительства как при подрядном, так и при хозяйственном способе строительства носит, как правило, длительный характер и сопряжено со значительными финансовыми инвестициями. Поэтому в целях их эффективного управления необходим систематический и детальный контроль над использованием этих средств. Особенно остро стоит эта проблема при подрядном способе капитального строительства, а также при проведении работ по реконструкции, модернизации и техническому перевооружению зданий, сооружений и других объектов основных средств. Действующая система бухгалтерского учета при этом предполагает учет и отражение только фактических затрат или уже осуществленных вложений, в то время как факт заключения договоров с поставщиками и подрядчиками на поставки и работы, связанные с долгосрочными инвестициями, и отражение стоимостной оценки предмета договора на момент заключения сделки не отражаются в системе бухгалтерского учета. Это относится как к договорам купли-продажи и их разновидностям — договорам поставок, так и к договорам подряда, которые оформляются в соответствии с п. 2 ст. 740 Гражданского кодекса не только при строительстве объектов основных средств, но и на монтажные, пусконаладочные и иные непрерывно связанные со строящимся объектом работы (Гражданский кодекс..., 2005, с. 277). Причем отражение этих видов работ в учете производится также после их фактического осуществления.

В соответствии с федеральным законодательством все расходы по новому строительству, а также по модернизации и реконструкции действующих объектов и приобретению новых объектов основных средств являются инвестициями в основной капитал организации или капитальными вложениями независимо от способа их осуществления (Федеральный закон..., 2006, с. 424).

Бухгалтерский учет расходов на капитальное строительство регулируется Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций № 160 и ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство». Данные документы являются в настоящий момент самыми старыми в системе действующих нормативных актов в российском учете. Поэтому отдельные положения, прописанные в указанных документах, действуют в части, не противоречащей более поздним нормативным документам по бухгалтерскому учету, в частности ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (22 ПБУ, 2005, с. 191—198); ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (22 ПБУ, 2005, с. 344—352). Например, п. 3.1.7 Положения № 160, рассматривающий учет затрат, не увеличивающих стоимость основных средств, противоречит принципам оценки по ПБУ 6/01; не соответствует нормам ПБУ 15/01 в части порядка учета процентов по кредитам банков (Нормативная база бухгалтерского учета..., 2000, с. 198, 201).

Кроме того, понятийный аппарат, используемый в указанных нормативных актах по бухгалтерскому учету, не соответствует понятиям и терминам действующих нормативно-правовых документов, что справедливо подчеркивается отдельными авторами (Мартынова, 2006, с. 75). В частности, понятие «застройщик» используется в ПБУ 2/94 (п. 2) по отношению к лицу, уполномоченному инвестором осуществлять реализацию инвестиционных проектов по капитальному строительству (Нормативная база бухгалтерского учета..., 2000, с. 96), в то время как в соответствии со статьей 4 Федерального закона «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капиталь-

ных вложений» указанное лицо является заказчиком, а не застройщиком (Федеральный закон..., 2006, с. 424).

В целях установления единого понятийного аппарата в нормативно-правовых документах различного уровня регулирования, устранения противоречий в документах одного уровня необходима, на наш взгляд, разработка новых положений по учету затрат на капитальное строительство и по другим направлениям долгосрочных вложений.

Сбор и группировка информации о фактически произведенных инвестициях во внеоборотный капитал производятся в соответствии с действующим Планом счетов на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (План счетов, 2006, с. 19).

Некоторые авторы при характеристике данного счета отмечают две особенности этого счета. С одной стороны, это операционный счет или счет-экран, отражающий понесенные за отчетный период затраты, а с другой — материальный счет, сальдо которого показывает величину незавершенного инвестирования (Соколов, Патров, Карзаева, 2006, с. 102). Первую особенность счета наглядно демонстрируют операции по приобретению внеоборотных активов, когда все затраты, связанные с приобретением этих активов, отражаются через счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Вторая особенность счета связана с тем обстоятельством, что затраты по долгосрочным инвестициям растягиваются по времени, как это имеет место при строительстве, и превращение этого счета в материальный счет обусловлено, по мнению указанных авторов, тем, что он «отражает материальные ценности, а незавершенное строительство всегда можно или продать, или передать безвозмездно» (Соколов, Патров, Карзаева, 2006, с. 106).

Указанный счет в предыдущем Плане счетов, который действовал в отечественном учете до 2000 г., носил название «Капитальные вложения». Смена названия счета обусловлена тем, что на этом счете в настоящее время отражаются не только затраты по капитальным вложениям, ассоциируемые прежде всего со строительством объектов основных средств, но и все вложения во внеоборотные активы, относимые на счета 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы». На этом счете в соответствии с действующим порядком учета отражаются также стоимость внеоборотных активов, поступивших как в качестве вклада в уставный капитал от учредителей, так и полученных безвозмездно от других лиц, а также все затраты, связанные с поступлениями и доведением этих активов до состояния, пригодного к использованию.

Возможность отражения планируемых затрат по долгосрочным инвестициям в рамках существующей системы бухгалтерского учета для своевременного контроля над исполнением капитальных затрат и ведение отдельного их учета для управленческих целей отмечается в настоящее время лишь отдельными авторами (Шешукова, Иванников, 2006, с. 171). В этих целях рекомендуется использовать при этом счет 06, который остается пока свободным в действующем Плане счетов бухгалтерского учета.

Указанные авторы рекомендуют оформлять следующую бухгалтерскую запись после утверждения плановой сметы затрат на строительство новых объектов, подписания обеими сторонами договоров подряда и представления в бухгалтерию копий документов:

Дебет счета 06 «Сметные затраты на строительство»;

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов» (Шешукова, Иванников, с. 172).

По нашему мнению, счет 06 можно использовать не только для учета сметных затрат на строительство, но и для учета всех запланированных сумм по направлениям долгосрочных инвестиций. При этом учет на данном счете целесообразно вести по субсчетам, открываемым для учета различных видов планируемых инвестиций. Для сохранения единообразия в учете планируемых

и фактически осуществленных инвестиций субсчета к счету 06 можно открывать в порядке, рекомендуемом действующим Планом счетов для учета фактических вложений по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Вследствие этого указанную операцию целесообразно отражать в разрезе субсчетов по следующей корреспонденции:

Дебет счета 06 «Планируемые суммы долгосрочных инвестиций», субсчет «Сметные затраты при подрядном способе строительства объектов основных средств»;

Кредит счета 96, субсчет «Резервы на капитальное строительство объектов основных средств».

Указанную корреспонденцию можно использовать и при учете планируемых затрат при строительстве объектов основных средств хозяйственным способом. Если же предприятие осуществляет строительство отдельных объектов как подрядным, так и хозяйственным способом строительства, то для учета указанных операций возможно открытие субсчетов следующего порядка.

При фактическом использовании затрат на капитальное строительство, предусмотренных сметой при подрядном способе строительства, и сумм долгосрочных инвестиций в разрезе запланированных мероприятий при хозяйственном способе строительства, подтвержденных первичными документами (актов выполненных работ, счетов-фактур, документов по отпуску материалов, по начислению заработной платы и др.), оформляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»;

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на суммы выполненных строительных работ в оценке по сметной стоимости;

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»;

Кредит счета 10 «Материалы» — на сумму использованных материалов, счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на суммы начисленной оплаты труда на строительстве и других счетов по учету фактических расходов в пределах запланированных сумм инвестиций при хозяйственном способе строительства.

Одновременно с указанными корреспонденциями использованная сумма запланированных долгосрочных инвестиций переносится с кредита счета 06 «Планируемые суммы долгосрочных инвестиций» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Учет затрат на капитальное строительство, не предусмотренных сметой, отражается по дебету специального субсчета «Расходы, не предусмотренные сметой», открываемого к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетами по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками, материалов, расчетов с персоналом по начисленной заработной плате и др.

Второе направление развития учета долгосрочных инвестиций является логическим продолжением первого направления, так как эффективность управленческих решений во многом зависит от действенной системы планирования инвестиционной деятельности предприятия и оперативности получения информации о расходах не только на капитальное строительство, но и на приобретение и создание всех других объектов внеоборотных активов.

По нашему мнению, планируемые суммы инвестиций должны быть взаимосвязаны с перспективами предпринимательской деятельности экономического субъекта в целом и с возможностью увеличения доходов в результате осуществления указанных вложений в частности. Поэтому перед заключением договоров с поставщиками и подрядчиками целесообразно предварительное изучение рынка предложений по соответствующим поставкам и услугам в целях определения справедливой стоимости объекта сделки и их сопоставления с договорными ценами.

Наиболее перспективной формой размещения заказов договоров на крупные объекты строительства и большие партии поставок является использование системы тендерных торгов, предусматривающей выбор подрядчика (поставщика)

для выполнения работ (услуг) и поставок на основе конкурса. Так, например, результаты исследования проведения подрядных торгов показывают, что по тем объектам, по которым осуществлялся конкурс, сокращаются сроки строительства и повышается уровень качества (Шиндина, 2006, с. 49).

Также на этапе заключения договоров необходим анализ условий договора в части соблюдения определенного уровня цен по долгосрочным поставкам, ответственности за риск случайной гибели или повреждения объекта сделки, переходе права собственности, разграничение отдельных видов договоров купли-продажи и смежных договоров и др.

Вышеизложенный подход к учету в целях управления капитальными затратами можно рекомендовать, по нашему мнению, и к учету планируемых инвестиций при приобретении отдельных объектов основных средств. Факт заключения договоров по поставкам отдельных объектов основных средств отражается также по дебету счета 06 «Планируемые суммы долгосрочных инвестиций» и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Для учета планируемых инвестиций долгосрочного характера рекомендуется к счету 06 «Планируемые суммы долгосрочных инвестиций» открывать следующие субсчета:

06-1 «Сметные затраты при подрядном способе строительства объектов основных средств»;

06-2 «Планируемые затраты при хозяйственном способе строительства объектов основных средств»;

06-3 «Планируемые затраты на реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств»;

06-4 «Планируемые затраты на приобретение объектов основных средств».

При выполнении обязательств со стороны поставщиков и поступлении соответствующих активов на основании полученных документов оформляется бухгалтерская запись по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов счетов» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — по стоимости поставок в пределах запланированных сумм по этим инвестициям. Одновременно с указанной проводкой отражается фактическое использование инвестиций на эти цели в части планируемых и незапланированных сумм на счетах 06 «Планируемые суммы долгосрочных инвестиций» и 08 «Вложения во внеоборотные активы таким же образом, как и при учете затрат на капитальное строительство».

Учет фактически осуществленных вложений во внеоборотные активы рекомендуется производить с подразделением их на запланированные и незапланированные суммы на соответствующих субсчетах счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» путем открытия в дополнение к ним следующих субсчетов второго порядка:

08-3-1 «Строительство объектов основных средств. Расходы, предусмотренные планом (сметой)»;

08-3-2 «Строительство объектов основных средств. Расходы, не предусмотренные планом (сметой)»;

08-3-3 «Реконструкция, модернизация и техническое перевооружение основных средств. Расходы, предусмотренные планом (сметой)»;

08-3-4 «Реконструкция, модернизация и техническое перевооружение основных средств. Расходы, не предусмотренные планом (сметой)»;

08-4-1 «Фактические затраты на приобретение объектов основных средств в пределах запланированных сумм»;

08-4-2 «Фактические затраты на приобретение объектов основных средств (незапланированные суммы)».

Отражение операций на счетах бухгалтерского учета в соответствии с методикой учета долгосрочных инвестиций и формирования основного капитала представлено в таблице.

Таблица

**Рекомендуемый порядок отражения на счетах бухгалтерского учета операций
по формированию основного капитала**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счета	
	Дебет	Кредит
1. Отражение сметной стоимости строительных работ при подрядном способе (без НДС) после подписания сторонами договора подряда	06-1	96
2. Отражение планируемых сумм затрат при хозяйственном способе строительства (без НДС) после регистрации проектно-технической документации	06-2	96
3. Утверждение плановой (сметной) стоимости работ по реконструкции, модернизации и техническому перевооружению основных средств (без НДС)	06-3	96
4. Отражение планируемых затрат на приобретение отдельных объектов основных средств (без НДС) после подписания сторонами договора поставки	06-4	96
5. Отражение планируемых затрат на приобретение нематериальных активов (без НДС) после подписания сторонами договора поставки	06-5	96
6. Отражение фактических расходов по договорам подряда на строительство основных средств на основании актов выполненных работ:	96	60
а) в пределах сметной стоимости	08-3-1	06-1
б) сверх сметной стоимости	08-3-2	60
в) сумма НДС по выполненным подрядным работам	19	60
7. Производство оплаты задолженности, за выполненные подрядные работы, включая суммы НДС	60	51
8. Предъявление к возмещению (зачету) уплаченной суммы НДС по принятым подрядным работам	68	19
9. Отражение фактических расходов при хозяйственном способе строительства основных средств:	96	10, 70, 69
а) в пределах запланированных сумм	08-3-1	и т. д. 06-1
б) незапланированные суммы	08-3-2	10, 70, 69 и т. д.
10. Начисление НДС на выполненные строительные работы при хозяйственном способе строительства	19	68
11. Отражение фактических затрат по реконструкции, модернизации и техническому перевооружению основных средств:	96	60, 10, 70, 69
а) в пределах плановой (сметной) стоимости	08-3-3	и т. д. 06-3
б) сверх плановой (сметной) стоимости	08-3-4	60, 10, 70, 69 и т. д.
в) сумма НДС по выполненным работам	19	60
12. Отражение фактических вложений на приобретение отдельных объектов основных средств:	96	60, 10, 70, 69, 23
а) в пределах запланированных сумм	08-4-1	и т. д. 06-4
б) незапланированные суммы	08-4-2	60, 10, 70, 69, 23 и т. д.
в) суммы НДС по приобретенным ценностям	19	60

Приведенная система учета долгосрочных инвестиций позволяет пользователю увидеть структуру осуществленных вложений в разрезе групп инвестиций, а также использованную и неиспользованную части запланированных сумм на эти цели.

Кроме того, по информации об оборотах соответствующих субсчетов счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» можно анализировать фактически произведенные затраты по отдельным объектам инвестиций в разрезе запланированных и незапланированных сумм в течение инвестиционного периода. Это значительно повышает ценность информации, особенно для внутреннего использования в целях принятия управленческих решений. Информация такого рода может быть уместной и для определенного круга внешних пользователей, в частности для инвесторов и собственников. Традиционная система учета позволяет получить такую информацию только после полного освоения капитальных вложений и принятия объектов основных средств на учет.

Основной целью *третьего направления* совершенствования учета формирования основного капитала организации является получение информации в системе счетов бухгалтерского учета о составляющих первоначальной стоимости объектов основных средств в разрезе запланированных и незапланированных сумм инвестиций по этим объектам. Достижение этой цели возможно также в рамках рекомендуемой методики, так как вся необходимая информация, как подчеркивалось выше, формируется по данным указанных субсчетов счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Четвертым направлением совершенствования учета формирования основного капитала является, как указывалось выше, учет отклонений фактически произведенных сумм вложений от запланированных сумм на эти цели. Для оперативного получения информации о формировании отклонений по объектам инвестиций можно рекомендовать использование накопительных регистров (ведомостей) шахматной формы, в которых по горизонтали целесообразно указывать объекты основных средств, с отдельным выделением граф по вертикали для отдельного отражения их стоимости в пределах запланированных сумм, незапланированных сумм и сумм отклонений. Заполнение подобных регистров возможно в автоматическом режиме при наличии соответствующей программы путем внесения информации из субсчетов, открываемых в указанном порядке к счетам 06 «Планируемые суммы долгосрочных инвестиций» и 08 «Вложения во внеоборотные активы».

К преимуществам рекомендуемой формы регистра можно отнести тот факт, что по информации, содержащейся в ней, можно выявить в отдельных случаях экономические преступления в этой сфере путем сравнения фактической стоимости строительства и приобретения основных средств с рыночной стоимостью аналогичных объектов. Использование указанного регистра позволяет оперативно получить эту информацию в процессе осуществления долгосрочных инвестиций до формирования первоначальной стоимости этих объектов и своевременно выявить причины этих отклонений.

Анализ причин отклонений позволяет выявить просчеты в планировании инвестиций, оценить их существенность и подразделить их на группы обоснованных и необоснованных отклонений. Данная проблема является наиболее актуальной при капитальном строительстве в связи со значительными сроками строительства. Это связано с тем, что отклонение фактических затрат от запланированных сумм на эти цели ведет к существенным изменениям стратегических планов предприятия, особенно в долгосрочном периоде, которые могут привести организацию в конечном итоге к кризисному финансовому состоянию.

Перенос освоенных сумм долгосрочных инвестиций после завершения процесса строительства, реконструкции, технического перевооружения, а также всех затрат на приобретение основных средств и доведение их до состояния, пригодного к использованию, производится по стандартной бухгалтерской проводке: дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Использование рекомендуемой методики учета целесообразно в первую очередь в крупных по размеру предприятиях, осуществляющих значительные инвестиции долгосрочного характера.

Развитие указанных направлений в учете формирования основного капитала является, по нашему мнению, весьма перспективным и означает в определенной степени реанимацию нормативного учета применительно к этому этапу процесса кругооборота капитала организации.

Источники

- 22 ПБУ: практический комментарий. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2005.
Гражданский кодекс Российской Федерации. М., 2005.

Мартынова Н. С. Экономико-правовые проблемы инвестиционно-строительной деятельности // Все для бухгалтера. 2006. № 21. С. 73–75.

Нормативная база бухгалтерского учета: сборник официальных материалов / пред. и сост. А. С. Бакаева. М., 2000.

План счетов бухгалтерского учета. М., 2005.

Соколов Я. В., Патров В. В., Карзаева Н. Н. Счета бухгалтерского учета: содержание и применение: справочное пособие. М., 2006.

Федеральный закон «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (в ред. Федеральных законов от 2 января 2000 г. № 22-ФЗ, от 2 февраля 2006 г. № 19-ФЗ) // Большой сборник законов Российской Федерации «Директор»: основные 10 кодексов и 90 законов РФ с последующими изменениями и дополнениями (по состоянию на 15 марта 2006 г.). Новосибирск, 2006. С. 424–427.

Шешукова Т. Г., Иванников С. Н. Учет создания основных средств. // Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит, налогообложение, коммерческий расчет: теория и практика в условиях применения современных информационных технологий: Сб. науч. трудов / под ред. Т. Г. Шешуковой. Пермь, 2006.

Шиндина Т. А. Тендерные торги как основа взаимоотношений в строительном комплексе // Вестник Южно-Уральского государственного университета. 2006. № 1(56). Сер. «Рынок: теория и практика». Вып. 2. С. 47–52.