

ОБОСНОВАНИЕ НАПРАВЛЕНИЙ РАЗВИТИЯ УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ И ИСТОЧНИКОВ ИХ ФИНАНСИРОВАНИЯ

И. П. Забродин

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 23 июля 2010 г.

Аннотация: в статье сформулированы проблемы бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций и обоснованы варианты их решения, недостатки нормативно-правового обеспечения учета. Уточнен состав статей затрат по строительству хозяйственным способом. Предложены счета забалансового учета источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Ключевые слова: долгосрочные инвестиции, бухгалтерский учет, управленческий учет, строительство, инвестиционный актив, забалансовый учет.

Abstract: the article defines the problem of accounting long-term investments and justifies solutions. Substantiated deficiencies in the regulatory and legal security of accounting. Revises the composition of expenditures on construction uses by economical manner approach. Proposed an account off-balance sheet accounting sources of funding long-term investments.

Key words: long-term investments, accounting, cost accounting, construction, investment asset, off-balance sheet accounting.

Обобщение нормативно-правовых, методологических и организационно-методических основ учета долгосрочных инвестиций, критическая оценка действующей практики их синтетического и аналитического учета позволяют сформулировать ряд проблемных, на наш взгляд, положений, неразработанность которых определяет направления дальнейшего развития финансового, управленческого и налогового учета долгосрочных инвестиций и источников их финансирования.

Первая группа актуальных проблем учета долгосрочных инвестиций связана с отсутствием единого нормативного документа, комплексно регламентирующего их учет. В настоящее время действуют следующие нормативные документы, регулирующие инвестиционно-строительную деятельность:

Федеральный закон от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений»;

Федеральный закон от 30.12.2004 г. № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты и в Российской Федерации»;

Методика определения стоимости строительной продукции на территории и в Российской Федерации, утвержденная постановлением Госстроя РФ от 05.03.2004 г. № 15/1 и др.

В соответствии с содержанием указанных законодательных актов в инвестиционном процессе различают инвестора, заказчика-застройщика, подрядчика и пользователя объекта инвестиций. Кроме того, в случае финансирования инвестиционных расходов за счет заемных источников в инвестиционный процесс вовлекаются кредиторы, в качестве которых чаще всего выступают финансово-кредитные учреждения.

Таким образом, исходя из конкретных практических условий, можно утверждать, что инвестором, заказчиком-застройщиком, пользователем инвестиционных объектов могут быть как разные лица, так и одно-единственное (например, если лицо выполняет строительство для собственных нужд за счет собственных средств), что не может не влиять на многовариантность заключения договоров и, как следствие, организации учета соответствующих операций.

Что касается непосредственно учета, то его методика и организация основывается на Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденном приказом Минфина РФ от 30.12.1993 г. № 160 [1] (далее – Положение). Уже сам срок действия указанного документа говорит

о его несовременности и, как следствие, о несоответствии его содержания нынешнему пониманию сущности долгосрочных инвестиций. В качестве примера можно привести хотя бы тот факт, что в Положении не прописан порядок учета долгосрочных инвестиций в тех случаях, когда в выполнении инвестиционного проекта задействуется большое количество заинтересованных сторон – инвесторов, застройщиков, заказчиков, исполнителей (генподрядчиков и субподрядчиков), кредиторов и др.

Далее, очевидным представляется факт неадаптированности содержания Положения к требованиям международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В связи с этим не совсем понятно, почему вместо ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» с 2009 г. было введено в действие ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» [2], не противоречащее МСФО 11 «Договоры на строительство», а Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций не было пересмотрено даже в части безнадежно устаревших терминов (используется счет «Капитальные вложения», лицензии включаются в состав нематериальных активов, применяется понятие «малоценный и быстроизнашивающийся инструмент и инвентарь» и др.), не говоря уже о более существенных вещах.

Иными словами, необходимо сохранить действие указанного Положения, но при этом существенно переработать его содержание как в отношении терминологии, так и с точки зрения современного понимания экономических механизмов инвестиционного процесса. Первоочередной представляется необходимость решения проблемы правомерности учета строительно-монтажных работ у заказчика-застройщика на счете 08, хотя именно такой порядок учета считается традиционным и вытекает из содержания Положения: застройщики признают объекты незавершенного строительства на счете 08, а инвесторы регистрируют права уже на законченный строительством объект. Однако признание на балансе заказчика-застройщика объекта незавершенного строительства, по нашему мнению, представляется спорным, так как заказчик-застройщик оказывает только организационно-посреднические услуги и строящийся объект не предназначен для использования застройщиком в собственных целях. С позиции МСФО объект незавершенного строительства должен учитываться у заказчика-застройщика за балансом, но тогда получается, что в составе собственных доходов и расходов он должен признавать только доходы и

расходы, относящиеся к выполнению организационно-посреднических услуг. Учет же затрат по строительству логичнее было бы вести на балансе инвестора, что соответствовало бы характеру экономических отношений между участниками инвестиционного проекта и, таким образом, отвечало бы принципу приоритета содержания перед формой.

Для этого считаем необходимым ввести в текст Положения раздел «Учет у инвестора», в котором прописать возможность учета объекта незавершенного строительства на балансе инвестора, в то время как у застройщика объект будет учитываться за балансом, а в составе собственных доходов и расходов застройщика должно признаваться посредническое вознаграждение по организации строительства. При этом учет затрат по строительству у заказчика-застройщика на счете 08 остается правомерным в том случае, когда он одновременно является и инвестором, то есть будущим собственником инвестиционного объекта.

Вторая группа проблем учета долгосрочных инвестиций также связана с вопросами отражения соответствующих операций на бухгалтерских счетах, но вытекает в большей степени не из недостатков Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, а из несовершенства Плана счетов бухгалтерского учета.

Известно, что для учета долгосрочных инвестиций Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен калькуляционный счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», однако на сегодняшний день в составе внеоборотных активов в бухгалтерской отчетности раскрывается информация о долгосрочных финансовых вложениях и отложенных налоговых активах, для формирования которой счет 08 не используется. В связи с этим более правильным было бы называть счет 08 «Вложения в объекты долгосрочных инвестиций».

Следует также обратить внимание на содержание счета 08, а именно – на перечень восьми субсчетов к нему, рекомендованных Планом счетов бухгалтерского учета. Если использование первых пяти субсчетов предопределено Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, то субсчета 08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» и 08-7 «Приобретение взрослых животных» фактически дублируют содержание субсчета 08-4 «Приобретение объектов основных средств», так как, согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств», рабочий, продуктивный и племенной скот относится к основным средствам организации [3]. Безусловно, в открытии указанных субсчетов

есть определенный смысл, объясняющийся спецификой учета соответствующих операций. Но почему бы тогда не ввести отдельный субсчет 08-«Приобретение доходных вложений в материальные ценности», на котором обособлять операции по приобретению лизингового имущества – логика одна и та же. Поэтому думается, что более последовательным шагом было бы упразднение субсчетов 08-6 и 08-7.

Отдельный интерес вызывает и субсчет 08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ», назначение которого обусловлено требованиями ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». С одной стороны, нельзя утверждать, что этот субсчет представляет собой частный случай субсчета 08-5 «Приобретение нематериальных активов», поскольку на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, оформленные в качестве объектов нематериальных активов, действие ПБУ 17/02 не распространяется, что позволяет говорить о них как об отдельном объекте бухгалтерского учета. С другой стороны, инструкцией к Плану счетов бухгалтерского учета предусмотрено списание указанных расходов в случае, если результаты работ подлежат применению в производстве продукции или для управленческих нужд организации, в дебет счета 04 «Нематериальные активы» [4]. В связи с этим вместо субсчета 08-8 логичным видится использование отдельного синтетического счета «Выполнение НИОКР», по дебету которого собирались бы затраты на выполнение работ, а с кредита списывались либо на счет 04 «Нематериальные активы», либо на счета учета расходов организации в зависимости от того, оформлены ли соответствующие работы правоохранными документами, дали ли они положительный экономический эффект и т.п.

Таким образом, вышеперечисленные рекомендации способствуют приведению названия и содержания счета 08 современному пониманию сущности долгосрочных инвестиций и некоторым образом решают проблему «перегруженности» счета 08.

Третья группа проблем учета долгосрочных инвестиций заключается в том, что они по-разному оцениваются в бухгалтерском и налоговом учете. Как правило, стоимость инвестиционного актива в бухгалтерском учете при прочих равных условиях оказывается выше, чем в налоговом учете. Это связано с тем, что расходы посреднического и ин-

формационно-консультационного характера, проценты за кредит в пределах установленных норм, регистрационные сборы и пошлины и ряд других расходов, связанных с приобретением инвестиционных активов, налоговое законодательство разрешает признавать в качестве расходов отчетного периода, уменьшая тем самым базу по налогу на прибыль. Безусловно, организациям такой подход более выгоден, однако формирование различной первоначальной стоимости инвестиционного актива для целей бухгалтерского и налогового учета приводит к повышению трудоемкости учета, возникновению разниц. Стремясь их избежать, организации зачастую не включают в стоимость инвестиционного актива подобные расходы, относя их в бухгалтерском учете на счет 91 «Прочие доходы и расходы», нарушая при этом принцип приоритета содержания перед формой и искажая оценку активов в бухгалтерской отчетности.

Решение обозначенных проблем заключается в усилении контрольных мероприятий по проверке полноты формирования первоначальной стоимости вводимых в эксплуатацию объектов основных средств в рамках внутреннего и внешнего аудита, а также в процессе налогового контроля. Дело в том, что расчет первоначальной стоимости по правилам налогового учета позволяет избежать налоговых последствий лишь по налогу на прибыль, в то время как база по налогу на имущество определяется исходя из стоимости объектов, рассчитанной по правилам бухгалтерского учета, установленным в учетной политике, что следует из содержания ст. 375 Налогового кодекса РФ [5]. В связи с этим если в первоначальную стоимость не будут включаться какие-либо расходы, непосредственно связанные с приобретением или строительством объекта основных средств, то возрастает риск занижения базы по налогу на имущество после ввода объекта в эксплуатацию.

Четвертая группа актуальных проблем учета долгосрочных инвестиций, по нашему мнению, заключается в том, что они незаслуженно не находят должного места в предметно-объектной области управленческого учета, в то время как принятие решений о капиталовложениях и формирование бюджета инвестиций безоговорочно рассматриваются в его содержании.

С точки зрения развития управленческого учета долгосрочных инвестиций, видится необходимой критическая оценка состава инвестиционных затрат и их классификаций. Дело в том, что счет 08, согласно теории бухгалтерского учета, –

это такой же калькуляционный счет, как счета 20, 23 и др. и, следовательно, все важнейшие принципы калькулирования, среди которых на первом месте значится научно обоснованная классификация затрат, должны быть реализованы применительно не только к текущим, но и к инвестиционным затратам.

Наиболее важным для организации учета затрат является их деление на прямые и косвенные. Критерием прямого характера инвестиционных затрат является их непосредственное отнесение на строящийся или приобретаемый объект, косвенного – невозможность включения расходов в себестоимость одного конкретного объекта. Опираясь на содержание нормативных источников, можно утверждать, что к косвенным инвестиционным расходам будут относиться так называемые прочие капитальные работы и затраты (Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций) и (или) накладные расходы (Методические указания по планированию, учету и калькулированию себестоимости строительных работ). Однако, по нашему мнению, перечень соответствующих расходов может быть либо сужен (при единичности объекта инвестирования), либо, наоборот, расширен (при множественности объектов). Например, если инвестиции осуществляются за счет заемных источников, проценты за их использование должны увеличивать стоимость инвестиционных активов и, при их множественности, являются косвенными инвестиционными расходами.

Принимая во внимание и то, что деление инвестиционных расходов на прямые и косвенные в настоящее время не является общепризнанным, предлагаем его использовать сугубо в учетных целях, для чего к счету 08 считаем целесообразным выделить отдельный субсчет 08-«Косвенные инвестиционные расходы», на котором рекомендуем отражать указанные расходы по их видам (аналитическим статьям), ежемесячно распределяя между стоимостью отдельных инвестиционных активов. Такой подход, с одной стороны, облегчит организацию пообъектного аналитического учета, а с другой – позволит применять различные базы распределения косвенных расходов, а не только сметную стоимость объектов, рекомендованную Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций. Иными словами, творческие возможности в обобщении информации и распределении инвестиционных затрат в рамках предложенных нами подходов увеличиваются, что должно благоприятно сказаться на повышении релевант-

ности данных о стоимости отдельных инвестиционных активов и способствовать принятию объективных управленческих решений.

В рамках решения проблемы достоверности калькулирования себестоимости объектов строительства необходимым условием является грамотное обоснование состава статей калькуляции, что представляет особую актуальность при выполнении строительно-монтажных работ хозяйственным способом.

Известно, что в строительстве традиционно выделяют четыре статьи калькуляции: Материалы, Заработная плата рабочих, Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов, Накладные расходы, которые прописаны в разработанных еще в конце прошлого столетия Типовых методических рекомендациях по планированию и учету себестоимости строительных работ [6]. При этом специфика учета накладных расходов в специализированной строительной организации обусловлена их многообразием и, как следствие, различной ролью по отношению к процессу строительного производства. Так, мы разделяем позицию В. А. Лукинова, который выделяет три группы накладных расходов:

- накладные расходы, имеющие отношение к различным видам производства, но учитываемые по основному производству обособленно от прочих производств, – это административно-хозяйственные расходы;
- накладные расходы, связанные как со строительными и монтажными работами, так и с другими видами производств строительного предприятия, учитываемые в целом по всем его производствам: «Дополнительная заработная плата и начисления на нее», «Охрана труда и техника безопасности», «Расходы по жилищно-коммунальным услугам», «Износ малоценного инвентаря и инструмента»;
- накладные расходы, которые относятся только к основному строительному и монтажному производству [7].

Обратившись теперь к сущности инвестиционного процесса, отметим, что накладные расходы, понесенные при строительстве хозяйственным способом, в большинстве своем не совпадают с накладными расходами специализированных строительных организаций, поскольку большая часть накладных расходов (административно-хозяйственные расходы, расходы на обслуживание работников строительства, прочие накладные расходы, а также затраты, не учитываемые в нормах наклад-

ных расходов, но относимые на накладные расходы) непосредственно связана с управлением и обслуживанием строительного производства как основной (текущей) деятельности строительных организаций, а не капитального строительства для собственных нужд, выполняемого в рамках инвестиционной деятельности. Отсюда следует, что в процессе осуществления долгосрочных инвестиций застройщик может нести указанные расходы лишь в части расходов на организацию работ на строительных площадках; расходов по благоустройству и содержанию строительных площадок; расходов по подготовке объектов строительства к сдаче. Однако такие расходы являются так называемыми участковыми и, следовательно, их можно прямым путем учесть по объекту строительства хозяйственным способом, выделяя отдельными статьями калькуляции, повышая тем самым прозрачность себестоимости строительно-монтажных работ.

Таким образом, в рамках реализации управленческого подхода к учету затрат по строительству хозяйственным способом считаем целесообразным вместо статьи «Накладные расходы» использовать следующие статьи калькуляции: «Расходы по организации работ на строительных площадках», «Расходы по содержанию и благоустройству строительных площадок», «Расходы на подготовку объектов строительства к сдаче», «Прочие расходы по строительству».

Ряд неразработанных учетных проблем видится нами в отношении учета не только долгосрочных инвестиций, но и источников их финансирования. По нашему мнению, действующая система счетоводства и составления отчетности не в полной мере способствует обобщению информации о накопленных и израсходованных источниках финансирования долгосрочных инвестиций, так как на калькуляционном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» инвестиционные затраты собираются с кредита счетов учета видов затрат или расчетов без их разделения по источникам. Такой порядок учета затрудняет проведение анализа обеспеченности инвестиционных затрат источниками финансирования и структуры капитальных вложений в разрезе использования собственного или заемного капитала. Иными словами, обороты существующих счетов не дают ответа на вопрос, за счет каких источников организация располагает денежными средствами, которые можно без ущерба для финансового состояния направить на финансирование инвестиционных проектов, в то время как этот

вопрос имеет большое практическое значение и вызывает закономерный интерес у всех категорий пользователей экономической информации.

Чтобы решить проблему учета источников финансирования инвестиций в современных условиях, некоторые авторы предлагают открывать забалансовый счет «Использование амортизации», а к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» выделять субсчета «Нераспределенная прибыль в обращении», «Нераспределенная прибыль использованная» и т.п. В этом случае записи на забалансовом счете должны сравниваться с сальдо счета 02 «Амортизация основных средств» и таким образом может быть выявлен остаток недоиспользованной амортизации или ее перерасход, что означает финансирование инвестиций за счет других источников. Если же капитальные вложения осуществляются за счет чистой прибыли, то в учете ее использование будет проведено: дебет счета «Нераспределенная прибыль в обращении», кредит счета «Нераспределенная прибыль использованная», а общее сальдо счета 84 и, соответственно, структура пассивов останется неизменной.

Что касается учета таких инвестиционных источников, как целевые финансирования, кредиты и займы, то какие-либо дополнительные способы их обобщения, помимо установленного порядка кредитования счетов 86 «Целевые финансирования», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов, не предлагаются [8]: по-видимому, считается, что учет на счетах 86 и 67 сам по себе прозрачен и не требует дополнений, хотя высказанное предположение представляется спорным. Дело в том, что указанные счета показывают объем денежных поступлений в организацию, но не размер инвестиционных затрат. То же самое наблюдается и в процессе учета расходования денежных средств: в соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности инвестиционными операциями не может признаваться движение денежных средств. Наконец, формирование таких источников, как прибыль и амортизация, вообще напрямую не связано с движением денежных средств, и, следовательно, если говорить о необходимости последовательного подхода к организации учета всех источников финансирования капитальных вложений, то его следует применять не только к собственным, но и к заемным инвестиционным источникам, не ориентируясь при этом на поступление и расходование денег организации.

Таким образом, подводя итоги оценке действующей теории и практики учета источников финансирования инвестиций, приходится констатировать отсутствие комплексного подхода к организации учета их накопления и расходования: существующие методики посвящены учету конкретных и далеко не всех источников, отличаются по содержанию и в полной мере не способны дать ответ на вопрос, за счет каких источников финансируются долгосрочные инвестиции.

По нашему мнению, если у организации имеется потребность в формировании подобной информации, то целесообразно открывать забалансовые счета по каждому из источников и делать на них приходные записи следующим образом:

- по счету «Амортизация» – в момент ее начисления по кредиту счета 02;
- по счету «Накопленная прибыль» – в момент формирования оборотов по счету 99 за отчетный период;
- по счету «Заемный капитал» – в момент получения кредита или займа (по кредиту счета 67);
- по счету «Целевые финансирования» – в момент получения целевых средств (по кредиту счета 86).

Расходные записи по указанным счетам следует делать не в момент фактических платежей, а в момент признания инвестиций по счету 08, так как, во-первых, амортизация и прибыль напрямую не связаны с движением денежных средств, а во-вторых, в противном случае было бы нарушено допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Помимо учета расходования источников на капитальные вложения, кредитовые записи к предложенным счетам должны делаться и в случае использования источников на другие цели, что наиболее актуально для счета «Накопленная прибыль». Сальдо по забалансовым счетам, таким образом, покажет остатки неизрасходованных источников, которые могут быть использованы в дальнейшем. Если же фактических денежных средств по сравнению с наличием источников недостаточно, то это означает дефицит денег и сигнализирует об их перерасходе на иные цели.

Поскольку кредитовые записи по предложенным забалансовым счетам могут иметь место не только в случае осуществления инвестиционных проектов (исключение составляет только счет «Амортизация»), для уточнения структуры источников финансирования долгосрочных инвестиций и повышения ее наглядности целесообразно дета-

лизовать отдельные забалансовые счета следующим образом:

– счет «Накопленная прибыль» вести в разрезе аналитических статей – отдельных направлений расходования прибыли (например, налог на прибыль, прибыль на финансирование долгосрочных инвестиций, прибыль на финансирование дивидендов и т.п.);

– счет «Заемный капитал» вести в разрезе аналитических статей, характеризующих направления использования кредитов или займов;

– счет «Целевые финансирования» вести в разрезе аналитических статей, характеризующих направления использования целевых источников.

При практическом использовании предложенных забалансовых счетов может возникнуть вопрос, в какой последовательности их кредитовать, если инвестиции одновременно финансируются за счет как собственных, так и заемных источников. Думается, в данном случае надо исходить из следующих соображений. Если под инвестиционный проект получено внешнее финансирование (целевые средства, кредиты и займы), то в первую очередь должны списываться именно соответствующие им забалансовые счета, в то время как собственные источники будут пополняться за счет вновь начисленной амортизации и прибыли. Тогда к моменту полного расходования внешних источников будет ясно, какими собственными источниками располагает организация, что облегчит принятие решений о потребности в получении дополнительных кредитов, займов и т.п. и об их величине. При списании собственных источников целесообразно в первую очередь кредитовать счет «Амортизация», поскольку по своему экономическому содержанию она предназначена только для простого воспроизводства основных средств и ни на какие другие цели, кроме как инвестиционные, расходоваться не может.

Полагаем, что использование разработанных методических подходов забалансового учета источников финансирования долгосрочных инвестиций будет способствовать усилению контроля за собственными и заемными средствами, укреплению финансовой дисциплины организации и более обоснованному принятию экономических решений в рамках реализации инвестиционных проектов.

Таким образом, нами был обоснован ряд актуальных проблем учета долгосрочных инвестиций и источников их финансирования, предложены

способы их решения, в совокупности направленные на повышение достоверности оценки инвестиционных активов, совершенствование нормативно-правового обеспечения учета, усиление контроля за источниками финансирования инвестиционных проектов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций : письмо Минфина РФ от 30.12.1993 г. № 160. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008 : приказ Минфина РФ от 24.10.2008 г. № 116 н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26 н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94 н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Налоговый кодекс Российской Федерации : Часть вторая : федер. закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ : приказ Министра РФ 04.12.1995 г. № БЕ-11-260/7. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. Лукинов В. А. Бухгалтерский учет и аудит в строительстве / В. А. Лукинов, А. А. Карпенко, С. С. Романова. – М. : Юрайт, 1998. – 474 с.

8. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107 н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Воронежский государственный университет

Забродин И. П., кандидат экономических наук,

доцент кафедры бухгалтерского учета

E-mail: svetlichna@mail.ru

Тел.: 8-919-186-29-48

Voronezh State University

Zabrodin I. P., Candidate of Economics, Associate Professor of the Department of Accounting

E-mail: svetlichna@mail.ru

Tel.: 8-919-186-29-48