

Тема 4. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ и ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

П Л А Н

1. Понятие, классификация, оценка и организация учета долгосрочных инвестиций (счет 08)
2. Понятие, классификация и оценка основных средств (счет 01)
3. Синтетический учет наличия и движения основных средств
4. Учет амортизации основных средств (счет 02)

- ФЗ «Об инвестиционной деятельности»;
- «Положение по учету долгосрочных инвестиций» (№ 160) и др.
- **Инвестиции** – это вложения денежных средств, ценных бумаг и другого имущества в долгосрочные (более 1 года) активы в целях извлечения дохода (прибыли).
- Инвестиционная деятельность связана с **капитальными (счет 08) и финансовыми вложениями (счет 58)**.
- **Капитальные вложения** – это *долгосрочные инвестиции во внеоборотные активы*, в том числе затраты на новое строительство, восстановление действующих предприятий (модернизация, реконструкция, расширение и др.), выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических и прочие работы, приобретение земельных участков, основных средств, нематериальных активов и др.
- *Прочими капитальными вложениями* считаются проектно-изыскательские работы, работы по бурению и др. – это классификация капитальных вложений по **назначению**.
- По способам осуществления капитальные работы подразделяются на выполняемые на договорных началах **подрядным способом** (специализированная строительно-монтажная организация – подрядчик) или собственными силами – **хозяйственный способ**.

1. Понятие, классификация, оценка и организация учета долгосрочных инвестиций

- **По степени готовности – законченные** объекты, сданные в эксплуатацию и включенные в состав ОС,НА и **незаконченные** (если еще не составлены акты приемки-передачи).
- **Субъектами (или участниками) инвестиционной деятельности** являются **инвесторы, заказчики, подрядчики** и др.
- **Источниками долгосрочных инвестиций** являются *собственные средства* (нераспределенная прибыль), *заемные средства* (кредиты банков и займы, предоставленные другими юридическими и физическими лицами на условиях возвратности), а также *средства целевого назначения* (спонсорские, бюджетные и др.).
- Учет вложений во внеоборотные активы ведется на счете **08 «Вложения во внеоборотные активы»**, к которому в Плане счетов открыты **субсчета**: 1. Приобретение земельных участков»; 3. Строительство объектов ОС; 4. Приобретение объектов ОС; 5. Приобретение НА и др.
- **Счет 08** (активный, калькуляционный, инвентарный).
- **По дебету 08** собираются затраты организации на приобретение, строительство и создание внеоборотных активов, а **по кредиту** производится списание затрат по завершённым операциям.
- **Сальдо по счету 08** показывает сумму капитальных вложений в незавершенное строительство, незаконченных вложений в приобретение и создание основных средств, нематериальных активов и т.д.

- **Аналитический учет по счету 08** ведут по видам расходов и работ (строительство, монтаж, приобретение оборудования и др.), а также по объектам строительства.
- Основными источниками информации о движении долгосрочных инвестиций служат данные **журнала-ордера № 16**.
- **В балансе** информация **о внеоборотных активах** показывается по строке «**Прочие внеоборотные активы**», а также в **Пояснениях** к балансу.
- Основные хозяйственные операции заказчика по договору строительного подряда (**подрядный способ**) представлены в таблице 1.
- **При подрядном способе** - с подрядчиком заключается договор подряда на производство работ, где определяется объем работ, сметная стоимость строительства, порядок расчетов и др.
- Подрядчик выполнив определенный объем работ составляет **акт на выполненные работы** и предъявляет его заказчику к оплате.
- Подписанный заказчиком акт является основанием для заполнения **счета – фактуры**.
- Заказчик оплачивает **счета по сметной стоимости** работ.
- **Постатейный учет затрат** на строительство ведет **подрядчик**, для которого строительство является основным производством.

Таблица 1

Записи на счетах б/учета заказчика по договору подряда

№	Хозяйственные операции	Документ-основание	Дебет	Кредит
1	Акцептованы счета поставщиков и подрядчиков за выполненные работы (услуги) по капитальному строительству (по разработке проектно-сметной документации и др.)	Договор подряда, акт о приеме выполнен. работ (ф. КС-2), счет поставщика	08/3	60
2	НДС по выполненным работам (услугам)	Акт о приеме выполненных работ, счет-фактура	19/1 НДС по ОС	60
3	Произведена оплата работ и оборудования, приобретенного для целей капитального строительства	Выписка банка	60	51,5 2

№	Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит
4	Введен в эксплуатацию законченный строительством объект	Акт о приемке-передаче объекта ОС (ф.№ ОС-1)	01	08/3
5	Произведена оплата законченного капитальным строительством объекта	Акт приемки законченного строит. Объекта (ф. № КС-11), выписка банка	60	51, 52
6	Приняты к вычету суммы НДС по введенным в эксплуатацию объектам, законченным капитальным строительством	Акт о приемке-передаче, счет-фактура, выписка банка	68	19

- При **хозяйственном способе** – учет затрат ведется застройщиком.
- По мере расходования ресурсов на строительство, их стоимость списывается в **Дебет счета 08**.
- **Расходы** систематизируются по каждому строящемуся объекту отдельно в разрезе следующих статей:
 - материальные затраты (строительные материалы);
 - оплата труда рабочих;
 - накладные расходы (административно-хозяйственные расходы и по организации работ) и др.

Все эти **расходы** учитываются по **Дебету счета 08**.

При списании материалов запись: **Д 08 К 10**;

заработная плата: **Д 08 К 70 (К 69)**;

накладные расходы: **Д 08 К 26** и т.д.

- По условиям **договора заказчик** может **поставлять подрядчику оборудование**, которое подлежит установке на строящихся объектах.
- Для учета такого оборудования используется счет

07 «Оборудование к установке» (активный, основной, инвентарный).

По дебету отражаются **фактические затраты** по поступившему оборудованию (т.е. стоимость оборудования по счетам поставщиков, транспортно-заготовительные расходы, таможенные пошлины и др.).

По кредиту – **фактические затраты** по оборудованию, переданному в монтаж.

Аналитический учет ведется на складах в количественном выражении в карточках учета материалов.

К счету 07 открывают 2 субсчета: оборудование к установке отечественное и импортное.

Записи на счетах по счету 07

№	Хозяйственные операции	Документ-основание	Дебет	Кредит
1	Приобретено за плату оборудование, требующее монтажа	Счет поставщика, акт о приеме – передаче оборудования (ф.№ ОС-15)	07	60
2	НДС по приобретенному оборудованию, требующему монтажа	Акт (ф. № ОС-15), счет-фактура	19/1	60
3	Сдано подрядчику оборудование, требующее монтажа	Акт (ф. № ОС-15)	08/3	07
4	Произведена оплата оборудования к установке	Выписка банка	60	51

- Записи на счетах производятся после фактической передачи оборудования подрядчику для монтажа.
- **Подрядчик** при получении для использования в строительстве объекта оборудования от заказчика учитывает его на забалансовом **счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа»**.
- Для обобщения информации **о законченных** в соответствии с договорами **этапах работ**, имеющих самостоятельное значение, используется **счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»** (активный, инвентарный).
- Например, **Д 46 К 90/1** – учтена стоимость оплаченных и законченных этапов работ, принятых заказчиком;
- **Д 90/2 К 20 (23, 29)** – отражена сумма затрат по законченным и принятым этапам работ;
- **Д 90/3 К 68** НДС – начислен НДС;
- **Д 62 К 46** – списывается стоимость выполненных этапов работ, ранее принятых и оплаченных заказчиком, по окончании всей работы в целом.
- **Учет расходов** организации, связанных с выполнением **научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ** (НИОКР), регулируется ПБУ **17/02** «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (приказ Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н).
- **К условиям признания НИОКР** относятся: возможность определения суммы расходов; документальное подтверждение выполнения работ; возможность получения будущих выгод от использования результатов работ при производстве продукции (работ, услуг) или для управленческих целей; возможность демонстрации результатов использования работ.
- Учет расходов на НИОКР ведется на **счете 08, субсчет 8 «Расходы на НИОКР»**.

- **По дебету** собираются все расходы, а по кредиту производится их списание в дебет счета **04 «Нематериальные активы»**, по соответствующему **субсчету «НИОКР»**.
- Если же условия признания расходов на НИОКР не выполняются или не получены положительные результаты работ, то такие расходы будут списаны, как прочие, **в дебет счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы»**.
- **Аналитический учет** расходов ведется обособленно по видам работ и договорам (заказам).

- Нормативные документы:

ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (приказ Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н).

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (приказ Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н).

Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 года **№ 1** «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (с 2017 г. изменения).

Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. **№ 7** «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

- **К основным средствам** относится часть имущества организации, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или операционного цикла свыше 12 месяцев; не предназначенная для продажи и способная в будущем приносить доход.
- **Группировка основных средств по видам** приведена в Общероссийском классификаторе основных фондов и в Постановлении № 1.

КЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

По видам: здания, сооружения, вычислительная техника, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь, многолетние насаждения, объекты природопользования, земельные участки и др.

2. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

По принадлежности: собственные, находящиеся в организации на праве хозяйственного ведения и оперативного управления, и **арендованные**.

По степени использования: находящиеся в эксплуатации, в запасе, в ремонте, в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, на консервации.

По назначению: на **производственные** и **непроизводственные**.

Первичная документация по учету ОС

(Постановление № 7)

ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта ОС (кроме зданий, сооружений)» – для зачисления в состав ОС и объектов, поступивших путем приобретения, строительства, безвозмездного получения, внесения в счет вклада в уставный капитал, а также для ввода объектов в эксплуатацию, их внутреннего перемещения и выбытия.

Акт составляется приемочной комиссией на каждый объект. Подписывается всеми членами комиссии и утверждается руководителем; передается в бухгалтерию вместе со всей документацией.

ОС-2 «Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств» - составляется в двух экземплярах с подписями получателя и сдатчика объекта, один экземпляр передается в бухгалтерию.

ОС-3 «Акт о приеме - сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов ОС» - служит для приемки законченных ремонтных работ, достройки, дооборудования, реконструкции и модернизации. Составляется работником структурного подразделения, подписывается им, исполнителем, главным бухгалтером и утверждается руководителем.

ОС-4 «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)» - служит для документального оформления списания ОС, составляется комиссией в двух экземплярах, подписывается членами комиссии и утверждается руководителем. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй – материально ответственному лицу для списания объектов.

ОС-4а «Акт о списании автотранспортных средств» - служит для оформления списания автотранспортных средств. Составляется комиссией в 2-х экземплярах, один – в бухгалтерию, второй – материально ответственному лицу. Подписывается членами комиссии и утверждается руководителем, к нему прикладывается документ о снятии с учета в ГИБДД транспортного средства.

ОС-6 «Инвентарная карточка учета объектов ОС» - для аналитического учета инвентарных объектов ОС. В инвентарной карточке отражаются: структурное подразделение, первоначальная стоимость объекта, срок полезного использования, норма амортизации, сумма амортизации, дата ввода в эксплуатацию, инвентарный номер и др. данные.

ОС-14 «Акт о приеме (поступлении) оборудования» - служит для документального оформления приемки оборудования.

ОС-15 «Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж» - служит для документального оформления приемки-передачи оборудования, требующего монтажа.

ИНВ-1 «Инвентарная опись основных средств» - заполняется рабочей комиссией в ходе инвентаризации и служит основанием для выявления фактического наличия ОС.

ИНВ-18 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации ОС» - заполняется рабочей комиссией по результатам инвентаризации и служит основанием для выявления недостатков или излишков ОС.

Единицей учета является **инвентарный объект**, т.е. объект ОС со всеми приспособлениями и принадлежностями, или комплекс конструктивно-сочлененных предметов, составляющих единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы.

Каждый **инвентарный объект** имеет свой **инвентарный номер**, который сохраняется за ним на весь период нахождения объекта в организации. Если объект ОС состоит из частей, которые имеют различные сроки полезного использования, то каждая из частей будет **отдельным инвентарным объектом**, имеющим свой инвентарный номер.

Оценка основных средств осуществляется по их **первоначальной, остаточной и восстановительной стоимости**.

В б/учете ОС отражаются, как правило, по **первоначальной стоимости**, которая определяется для объектов:

- **изготовленных на самом предприятии**, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц – исходя **из фактических затрат** по возведению или приобретению этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке;
- **внесенные учредителями** в счет их вкладов в уставный капитал – **по договоренности сторон**;
- **полученных** от других организаций и лиц **безвозмездно**, а также **ранее неучтенных объектов** ОС – **по рыночной стоимости** на дату оприходования.

- **Фактические затраты** на приобретение, сооружение и изготовление ОС слагаются из:
 - сумм, уплачиваемых организацией в соответствии с договором купли-продажи (продавцу), а также за осуществление работ по договору строительного подряда, договорам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ОС;
 - государственных пошлин и других аналогичных платежей, произведенных в связи с приобретением (получением) прав на объект ОС;
 - таможенных пошлин и таможенных сборов;
 - невозмещаемых налогов, уплачиваемых в связи с приобретением объекта ОС;
 - вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации;
 - других затрат, непосредственно связанных с приобретением, сооружением и изготовлением объектов ОС и затрат по доведению их до состояния, пригодного к использованию.
- **Остаточная стоимость ОС** определяется вычитанием из первоначальной стоимости суммы амортизации ОС (остаток по счету 01 минус остаток по счету 02 –отражение в балансе).
- **Восстановительная стоимость** – это стоимость восп-производства ОС в современных условиях или стоимость воспроизводства основных средств по действующим на определенную дату рыночным ценам.
- Организации могут **не чаще 1 раза в год** (на **31 декабря**) полностью или частично переоценивать объекты ОС по восстановительной стоимости путем индексации (с применением индекса дефлятора) или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

- **При переоценке ОС**, осуществляемой в первый раз, сумма **дооценки** объекта ОС зачисляется в добавочный капитал организации (**Д 01 К 83**).
- **Сумма уценки** объекта ОС относится **в дебет счета 84 и кредит счета 01**.
- **Увеличение суммы амортизации при дооценке ОС** отражают **по кредиту счета 02 «Амортизация ОС» и дебету счета 83 «Добавочный капитал»**, а **уменьшение суммы амортизации при уценке ОС – по дебету счета 02 и кредиту счета 84**.

Пример 1.

В прошлом отчетном периоде была произведена **дооценка** первоначальной стоимости ОС на **10 000 руб.**, амортизации – на **5 000 руб.**:

Д 01 К 83 – 10 000 руб.

Д 83 К 02 – 5 000 руб.

В отчетном периоде произвели уценку первоначальной стоимости на **12 000 руб.**, амортизации – на **6 000 руб.**:

Д 83 К 01 – 10 000 руб. – **в пределах дооценки прошлого года;**

Д 84 К 01 – 2 000 руб. – **сумма превышения уценки над дооценкой;**

Д 02 К 83 – 5 000 руб. – **в пределах дооценки прошлого года;**

Д 02 К 84 – 1 000 руб. – **сумма превышения уценки над дооценкой.**

Пример 2.

- В прошлом отчетном периоде была произведена **уценка** первоначальной стоимости ОС на **10 000** руб., амортизации – на **5 000** руб.

Д 84 К 01 – 10 000 руб.

Д 02 К 84 – 5 000 руб.

- В отчетном периоде произвели дооценку первоначальной стоимости на **12 000** руб., амортизации – на **6 000 руб.**

Д 01 К 84 – 10 000 руб.- в пределах уценки прошлого года;

Д 01 К 83 – 2 000 руб. – сумма превышения дооценки над уценкой;

Д 84 К 02 – 5 000 руб. – в пределах уценки прошлого года;

Д 83 К 02 – 1 000 руб. – сумма превышения дооценки над уценкой.

- **Синтетический учет** наличия и движения ОС, принадлежащих организации на правах собственности, осуществляется на следующих счетах: **01; 02** (пассивный, регулирующий, контративный), **08; 91** (активно-пассивный).
- *Оприходование ОС, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал (фонд), оформляется записью:*

Д 08 К 75/1 – поступили ОС;

Д 01 К 08 - введены в эксплуатацию.

- *Стоимость ОС, приобретенных организациями, отражается по дебету счета 08 согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов с кредита счета 60.*
- **Сумма НДС** по приобретенным ОС отражается по **дебету счета 19** и **кредиту счета 60**.
- **Принятые на учет объекты ОС** отражаются по **дебету счетов 01** с **кредита счета 08**.
- **Сумма НДС** по приобретенным ОС, как правило, **принимается к возмещению из бюджета** и **списывается с кредита счета 19 в дебет счета 68, субсчет НДС**.
- **ОС, поступившие** от других организаций и лиц **безвозмездно**, а также **в качестве субсидии правительственного органа**, учитываются следующим образом:

Д 08 К 98 **на первоначальную стоимость**

Д 01 К 08 **основных средств**

3. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ НАЛИЧИЯ И ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

- **Сумма НДС** по приобретенным ОС отражается по **дебету** счета **19** и **кредиту** счета **60**.
- **Принятые на учет объекты ОС** отражаются по **дебету** счетов **01** с **кредита** счета **08**.
- **Сумма НДС** по приобретенным ОС, как правило, принимается к возмещению из бюджета и списывается с **кредита** счета **19** в **дебет** счета **68**, **субсчет НДС**.
- **ОС, поступившие** от других организаций и лиц **безвозмездно**, а также **в качестве субсидии** **правительственного органа**, учитывают следующим образом:

Д 08 К 98 } на первоначальную стоимость
Д 01 К 08 } основных средств

Дебет счетов учета затрат(25 и др.) } ежемесячно
Кредит 02 } на сумму амортизации
Дебет 98 Кредит 91/1

- При выбытии ОС накопленная амортизация по объекту списывается в уменьшение его первоначальной стоимости.
- При этом дебетуют счет 02 «Амортизация ОС» и кредитуют счет 01 «Основные средства».
- При выбытии ОС в связи с продажей, по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».
- По дебету счета 91 отражают все расходы, связанные с выбытием основных средств.
- Таким образом, на счете 91 формируется финансовый результат от выбытия ОС.
- Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91 на счет 99.

Пример 3.

Организация списала оборудование в связи с его физическим износом. Первоначальная стоимость оборудования – **55 000** руб. Сумма накопленной амортизации на момент ликвидации составила **40 000** рублей.

Проводки:

- 1) Д 01 субсчет «Выбытие основных средств» К 01 - 55 000 руб. – учтена первоначальная стоимость основных средств;
- 2) Д 02 К 01 субсчет «Выбытие основных средств» – 40 000 руб. – отражена сумма начисленной амортизации;
- 3) Д 91/2 К 01 субсчет «Выбытие ОС» – 15 000 руб. учтена остаточная стоимость объекта ОС.

- В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет ОС» **стоимость** объектов основных средств **погашается** путем **начисления амортизации**.
- **Амортизация** - это *возмещение износа ОС в стоимостном выражении, заключающееся в постепенном переносе части стоимости ОС на себестоимость выпускаемой продукции (в торговых организациях – на расходы на продажу)*.
- Согласно действующему законодательству, **не амортизируются ОС**, находящиеся на консервации свыше 3 месяцев и на восстановлении – свыше 12 месяцев.
- **Не амортизируются** в обычном порядке земельные участки, объекты природопользования, объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, а также объекты ОС некоммерческих организаций (у них начисляется износ по установленным линейным способом нормам амортизации, который учитывается на забалансовом счете).
- Объекты, стоимостью **до 40 000** руб. за единицу отражаются в составе МПЗ (счет 10).
- Их разрешается **списывать на затраты** в момент их отпуска в производство или эксплуатацию как в бухгалтерском учете, так и для целей налогообложения. **Амортизация** по таким объектам **не начисляется**.
- **Амортизация** начисляется только по объектам, стоимость которых **превышает 40 000** руб., т.е. когда объект подлежит включению в состав основных средств.

4. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

- **Начисление амортизации** осуществляется в течение **срока полезного использования** основных средств.
- Сроком полезного использования (СПИ) является период, в течение которого использование ОС приносит экономические выгоды (доход) организации.
- **Амортизационные отчисления** по объекту ОС начинаются **с 1-го числа месяца**, следующего за месяцем принятия этого объекта к б/учету, и прекращаются **с 1-го числа месяца**, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания.
- **Нормы амортизации** определяются с использованием Классификации ОС, включаемых в амортизационные группы, установленной Правительством РФ.
- В соответствии с этой группировкой амортизируемые ОС распределены по **10** амортизационным группам в соответствии со сроками их полезного использования.

- Для учета амортизации ОС в Плане счетов предусмотрен пассивный, регулирующий **счет 02** «Амортизация ОС».

Дебет

Счет 02

Кредит

	С нач. - размер амортизации по объектам ОС на начало отчетного периода
Списание амортизации по основным средствам	Начисление амортизации по основным средствам
	С кон. – размер амортизации по объектам ОС на конец отчетного периода

- При журнально-ордерной форме регистром синтетического учета по счету 02 является **журнал-ордер № 10**.
- **Аналитический учет** ведется по отдельным инвентарным объектам ОС в *инвентарных карточках учета объектов основных средств* (формы № ОС-6, № ОС-6а, № ОС – 6б).
- Проводки:
 - Начисление амортизации по ОС, используемым при строительстве объекта для собственных нужд организации: **Д 08/3 К 02**;
 - Начисление амортизации по ОС, используемым в основном производстве: **Д 20 К 02**;
 - Начисление амортизации по ОС общехозяйственного назначения: **Д 26 К 02**;
 - Начисление амортизации по ОС, предназначенным для обеспечения процесса продажи продукции; по ОС торговой организации: **Д 44 К 02**;
 - Д 83 К 02** – доначисление амортизации по объекту ОС, стоимость которого увеличилась в результате переоценки;
 - Д 02 К 83** – уменьшена сумма амортизации при снижении стоимости объекта ОС в результате переоценки и др.
 - Д 02 К 01, субсчет «Выбытие ОС»** – списание амортизации по вышедшему объекту ОС на уменьшение его первоначальной стоимости;