

Учет ВЛОЖЕНИЙ ВО внеоборотные активы

Учет долгосрочных инвестиций в РФ регулируется:

- **Федеральный закон РФ "Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений" от 25.02.99 №39-ФЗ;**
- **ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда", утв. Минфином РФ 24.10.2008 №116н;**
- **ПБУ 17/02 «Учет расчетов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», утв. Минфином РФ 19.11.02 №115н.**
- **План счетов бухгалтерского учета ФХД предприятий и инструкция по его применению, утв. приказом Министерства Финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.**

Содержание

- 1. Понятие, оценка и классификация долгосрочных инвестиций**
- 2. Учет вложений во внеоборотные активы**
- 3. Учет расходов на НИОКР**
- 4. Учет основных средств**
- 5. Учет НМА**

1. Понятие, оценка и классификация долгосрочных инвестиций

1. Понятие, оценка и классификация долгосрочных инвестиций

- ***Инвестиции*** - денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта.
- По срокам вложения инвестиции подразделяются на **долгосрочные и краткосрочные.**

1. Понятие, оценка и классификация долгосрочных инвестиций

- **Инвестиционная деятельность** - вложения инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и других видов полезных результатов (или) достижения иного полезного эффекта.
- **Инвестиционная деятельность** связана с капитальными и финансовыми вложениями.

По объектам вложения инвестиции подразделяются на:

- **финансовые (портфельные)** – вложения в акции, облигации, другие ценные бумаги, активы других предприятий;
- **производственные (реальные)** - вложение в создание новых, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, а также вложения в приобретение (создание) отдельных объектов ОС.
- **нематериальные** – финансовые вложения в развитие интеллектуального потенциала (научные исследования и разработки, индустрию знаний, повышение квалификации, программные продукты, патенты и т.п.)

- **Капитальные вложения** - инвестиции во внеоборотные активы, в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, приобретение земельных участков и объектов природопользования, основных средств, нематериальных активов.
- Осуществлению капвложений предшествует разработка *инвестиционных проектов* – обоснований экономической целесообразности, объема и сроков осуществления капитальных вложений, содержащих необходимую проектно-сметную документацию, а также описание практических действий по осуществлению инвестиций (бизнес-план).

- **Источниками долгосрочных инвестиций** являются собственные и заемные средства, а также средства целевого назначения.
- К **собственным средствам** относятся уставный, добавочный и резервный капитал, прибыль, суммы амортизации.
- К **заемным источникам** финансирования относятся кредиты банков и займы.
- Заключение организацией договоров лизинга, совместной деятельности – это способы решения проблем финансирования долгосрочных инвестиций.
- **Средства целевого назначения** – бюджетные ассигнования, средства, передаваемые в порядке долевого участия, спонсорские и иные поступления, предоставляемые на безвозвратной основе.

2. Учет вложений во внеоборотные активы

- В составе имущества к объектам внеоборотных активов относятся:
 - основные средства;
 - нематериальные активы;
 - материальные ценности, предназначенные для предоставления во временное пользование (владение) другим предприятиям.
- Таким образом, *вложениями (инвестициями)* во *внеоборотные активы* являются затраты организации на приобретение (создание) объектов, которые в дальнейшем будут приняты на учет как:
 - объекты ОС, включая земельные участки и объекты природопользования, а также затраты по формированию основного стада;
 - нематериальные активы;
 - доходные вложения в материальные ценности.

- **Учет вложений во внеоборотные активы (ВНА) ведется по первоначальной стоимости – сумме фактических затрат на приобретение или строительство (создание) объекта ВНА.**
- **В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета вложения во ВНА по видам и объектам отражаются на одноименном счете 08 "Вложения во внеоборотные активы».**
- **На счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" списываются фактические затраты на приобретение (создание) объектов ВНА и доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.**

Структура счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Название субсчета	Состав затрат
08-1 "Приобретение земельных участков"	затраты по приобретению организацией земельных участков
08-2 "Приобретение объектов природопользования"	затраты по приобретению организацией объектов природопользования
08-3 "Строительство объектов основных средств"	затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметах и др. документацией на капитальное строительство
08-4 "Приобретение отдельных объектов основных средств"	затраты по приобретению оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа
08-5 "Приобретение НМА"	затраты на приобретение нематериальных активов
08-6 "Перевод молодняка животных в основное стадо"	затраты, связанные с формированием стада скота
08-7 "Приобретение взрослых животных"	
08-8 "Выполнение НИОКР"	затраты организации на выполнение НИОКР

- По другим аналогичным объектам организации открывают другие необходимые им субсчета.
- Сформированная первоначальная стоимость объектов ОС, НМА, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счетов 01 "Основные средства", 03 "Доходные вложения в материальные ценности", 04 «НМА».
- Сальдо по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" отражает величину вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции приобретения ОС, НМА и других внеоборотных активов, а также затраты на НИОКР.
- При продаже, передаче безвозмездно вложений, учитываемых на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", их стоимость списывается в дебет счета 91-2 "Прочие расходы".

- Аналитический учет по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" ведется:
 - По затратам, связанным со строительством и приобретением ОС, - по каждому строящемуся или приобретаемому объекту основных средств.
 - По затратам, связанным с приобретением НМА, - по каждому приобретенному объекту;
 - По затратам на НИОКР - обособленно по видам работ, договорам (заказам).
-
- Учет затрат и калькулирование себестоимости законченных капвложений ведется *позаказным* методом, т.е. отдельно по каждому объекту строительства, приобретения земельных участков, объектов природопользования, отдельных объектов ОС, НИОКР, НМА.

- **Учет затрат на строительные работы и работ по монтажу оборудования зависит от способа их производства - подрядного или хозяйственного.**
- **При осуществлении строительства *подрядным* способом, заказчик (застройщик) заключает договор с основным (генеральным) подрядчиком. По договору строительного подряда, подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект, либо выполнить иные строительные работы, а заказчик берет на себя обязательства создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять их результат и уплатить обусловленную сумму.**

- **Генеральный подрядчик несет ответственность за выполнение всех строительно-монтажных работ, несмотря на то, что он вправе привлекать для выполнения работ другие строительные или монтажные организации - субподрядчиков.**
- **Организация строительства, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета осуществляется заказчиками.**

- **Выполненные и документально оформленные строительные и монтажные работы при подрядном способе отражаются у заказчика на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" по договорной стоимости, согласно принятым к оплате счетам подрядной организации**

Дебет 08-3 Кредит 60

Дебет 19-1 Кредит 60

Завершенные работы оплачиваются заказчиками в размере и сроки согласно смете и договору строительного подряда.

Дебет 60 Кредит 51, 52

- **У исполнителя-подрядчика строительство считается основным видом деятельности и учет затрат ведется на балансовом счете 20 «Основное производство» с реализацией услуг (при сдаче работ по акту выполненных объемов работ) через счет 90 «Продажи».**

Пример 1. Уплачено подрядчику за строительный объект 120 000 руб., в том числе НДС -- 20 000 руб.

- 1. Д60 К51- 120 000 руб.**
- 2. Д08 К60- 100 000 руб.**
- 3. Дебетсчета19 (сумма НДС) Кредит счета 60.- 20 000 руб.**
- 4.Дебет счета 68 Кредит счета 19 (принята к расчету сумма НДС)- 20 000 руб.**
- 5.Дебет счета О1(стоимость работ) Кредит счета 08.- 120 000 руб.**

- Строительство относится к индивидуальному типу производства, поэтому для бухгалтерского учета расходов капитального строительства, осуществляемого хозяйственным способом (собственными силами) применяется позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.
- В бухгалтерском учете расходы по строительству группируются согласно сметной документации и отражаются через счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" по статьям затрат:
 - проектно-изыскательские работы;
 - строительно-монтажные работы;
 - монтаж оборудования (стоимость самого оборудования и стоимость работ по монтажу);
 - прочие капитальные затраты;
 - затраты не увеличивающие стоимость объектов.

- При большом объеме строительных работ хозяйственным способом в организации формируется отдел капитального строительства (ОКС), при которых создается бухгалтерия ОКСа, подчиняющаяся главному бухгалтеру организации.
- Учет затрат на капстроительство в данном случае ведется на счете 23 «Вспомогательные производства» по объектам капвложений.
Дебет 23 Кредит 10, 70, 69, 60...

В конце отчетного месяца производится списание учтенных затрат на счет 08-3.
Дебет 08-3 Кредит 23.

Расходы по строительству объекта, выполненного хоз. способом, составили 100 000 руб., услуги сторонней организации -- 30 000 руб., НДС по услугам -- 5000 руб.

- 1 Дебет счета 08 Кредит счетов 02, 10, 69,70 и др 100 000 руб.**
- 2. Дебет счета 08 К счета 60(услуги сторонней организации) 20000руб.**
- 3. Дебет счета 19 К счета 60 5000 руб. (НДС по услугам) 30 000 руб. (НДС на объем работ**
- 4. Дебет счета 68 К счета 19--5000 руб. (принят к зачету НДС, уплаченный за услуги)**
- 5. Дебет счета 01 К счета 08 130 000 руб. (приняты к зачету основные средства по первоначальной стоимости)**

**Учет затрат в капстроительстве
независимо от способа
выполнения работ
осуществляется отдельно от
основного производства в
соответствии с Типовыми
методическими рекомендациями
по планированию и учету
себестоимости строительных
работ и ПБУ 10/99 «Расходы
организации».**

- По условиям договора заказчик может поставлять подрядчику оборудование, которое устанавливается на строящихся объектах. Для его учета используется синтетический счет **07 "Оборудование в установке"**.

1) Приобретено за плату оборудование

Дебет 07, 19 Кредит 60

2) Сдано подрядчику оборудование для монтажа

Дебет 08-3 Кредит 07

3) Акцептованы счета подрядчика по монтажу оборудования

Дебет 08-3, 19 Кредит 60

4) Произведена оплата работ по монтажу оборудования, приобретенного для целей капитального строительства

Дебет 60 Кредит 51

Подрядчик, получивший от заказчика оборудование для использования в строительстве объекта, учитывает его на забалансовом счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа» (*Дебет 005*).

**Компания купила
оборудование для последующей
сборки за 600 000 руб. в т.ч. НДС.
Доставка осуществлена силами
своего транспортного
подразделения, общая сумма
затрат 15000 руб. Начислена
зарплата за монтаж
оборудования с отчислениями в
фонды 25 000 руб.**

- | | |
|---|---------------|
| 1. Оборудование куплено застройщиком
000 | Д 07 К 60 500 |
| 2. Отражается НДС
000 | Д 19 К 60 100 |
| 3. Вычет НДС
000 | Д 68 К 19 100 |
| 4. Отражаются расходы по доставке
15 000 | Д 07 К 23 |
| 5. Оборудование передано в монтаж
515 000 | Д 08 К 07 |
| 6. Монтаж оборудования
25 000 | Д 08 К 70(69) |
| 7. Оборудование введено в эксплуатацию
540 000 | Д 01 К 08 |

3. Учет расходов на НИОКР

Учет расходов на НИОКР

В начальной фазе жизненного цикла инвестиций нередко проводят научные исследования и опытно-конструкторские работы (НИОКР). Порядок бухгалтерского учета расходов на НИОКР определяется ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

**Расходы на
исследования и
разработки отражаются
в бухгалтерском учете на
счете 08 "Вложения во
внеоборотные активы",
субсчет 08-8
"Выполнение НИОКР".**

НИОКР

Научно-исследовательские работы (НИР) [п.2 ПБУ 17/02, ст. 2 ФЗ от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике"]

Исполнитель обязан провести научные исследования лично. Он вправе привлекать к исполнению договора на выполнение НИР третьих лиц только с согласия заказчика [ст.770 ГК РФ]

1) научная (научно-исследовательская) деятельность - деятельность, направленная на получение и применение новых знаний, в том числе фундаментальные и прикладные научные исследования;

2) исследования, направленные преимущественно на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач;

3) научно-техническая деятельность (направленная на получение и применение новых знаний для решения технологических, инженерных, экономических, социальных и иных проблем, обеспечения функционирования науки, техники и производства;

4) экспериментальные разработки.

Представление результатов
работы:
научный (или иной) отчет

Опытно-конструкторские работы (ОКР) и технологические работы [ст.769 Гражданского кодекса РФ].

При выполнении ОКР или технологических работ исполнитель вправе, если иное не предусмотрено договором, привлекать к его исполнению третьих лиц [ст.770 ГК РФ]

По договору на выполнение ОКР и технологических работ исполнитель обязуется разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию, а заказчик обязуется принять работу и оплатить ее

Представление результатов работы:
Законченный и действующий образец заказанного изделия, полный комплект конструкторской документации, технологических работ - описание новой технологии в виде, пригодном для непосредственного использования

Рис.1. Виды и состав НИОКР

- **Состав расходов на НИОКР:**
- ◆ **стоимость МПЗ и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ;**
- ◆ **затраты на зарплату работникам, непосредственно занятым при выполнении работ;**
- ◆ **отчисления на социальные нужды;**
- ◆ **стоимость спецоборудования и специальной оснастки для испытаний и исследований;**
- ◆ **амортизация объектов ОС и НМА, используемых при выполнении работ;**
- ◆ **затраты на содержание и эксплуатацию научно - исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов;**
- ◆ **общехозяйственные расходы, непосредственно связанные с выполнением работ;**
- ◆ **прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР.**

Дебет 08-8 Кредит 10, 43, 70, 69, 60, 02, 05....

Если в качестве результата НИОКР организацией будет получено исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности (с оформлением охранного документа в соответствии с Патентным законом), то сумма затрат на НИОКР подлежит признанию первоначальной стоимостью НМА и затраты подлежат списанию на счета учета расходов по правилам, установленным для НМА.

Во всех остальных случаях сумма затрат на НИОКР списывается следующим образом:

- расходы по НИОКР, результаты которых подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации и не подлежащие правовой охране, списываются с кредита счета 08 "Вложения во ВНА" в дебет счета 04 «Нематериальные активы», субсчет «НИОКР, давшие положительный результат и не подлежащие правовой охране».**
- при получении отрицательных результатов – на прочие расходы (Дебет 91-2 Кредит 08-8).**

- Списание расходов по НИОКР, учтенных по счету 04, субсчет «НИОКР, давшие положительный результат и не подлежащие правовой охране» регулируется нормами ПБУ 17/02.
- Право на списание расходов возникает с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации.
- Расходы по НИОКР подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности (Дебет 20, 23, 25, 26 Кредит 04-НИОКР)

- ПБУ 17/02 допускает выбор одного из двух способов списания расходов на НИОКР:
 - линейный способ;
 - способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).
- Срок списания расходов определяется организацией самостоятельно исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов работ, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более пяти лет.

ООО «Стрела» в январе 2017 года самостоятельно выполнило НИОКР. Период полезного использования результатов составляет 2 года. Затраты, которые оно при этом понесло, составляют: материалы 140000 руб.; амортизация оборудования и основных средств 5000 руб.; заработная плата работников, выполнявших НИОКР, 73000 руб.; взносы во внебюджетные фонды 22000 руб.;

1. Списаны использованные материалы 000	Д 08 К 10 140
2. Начислена амортизация 000	Д 08 К 02 5
3. Начислена зарплата 000	Д 08 К 70 73
4. Начислены взносы в фонды 22 000	Д 08 К 69
5. Объект НИОКР принят к учету 240 000	Д 04 К 08
6. Списываются расходы по НИОКР 25 000	Д 26 К 04

Пример 2. Сумма расходов на НИОКР по разработке технологического процесса составила 600 000 руб.

После окончания работ комиссией по принятию НИОКР было выдано заключение о том, что НИОКР дали отрицательный результат. В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи:

- Дебет 08, Кредит 70, 69, 10, 60 – 350 000 руб. – отражены расходы на НИОКР;**
- Дебет 91, субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 08 – 350 000 руб. – списаны расходы на НИОКР, давшие отрицательный результат.**

4. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные документы, регламентирующие учет ОС:

- ПБУ 6/01 "Учет основных средств" утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.01 №26н (применяется также в отношении доходных вложений в материальные ценности).
- Методические указания по бухгалтерскому учету ОС, утв. Приказом Минфина РФ от 13.10.03 №91н.

К ОС относятся объекты при единовременном выполнении следующих 4-х условий:

а) использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

б) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

- г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

- Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта ОС приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп ОС срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ), ожидаемого к получению в результате использования этих средств.
- К ОС относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.
- В составе ОС учитываются также: земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), капвложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капвложения в арендованные объекты ОС.

- Единицей аналитического учета ОС является *инвентарный объект*.
- Инвентарным объектом ОС признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.
- В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.
- Каждому инвентарному объекту ОС присваивается инвентарный номер, который сохраняется за ним в течение всего срока службы.
- Для учета ОС используются формы первичного учета, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 21.01.03 №7.

- В бухгалтерском учете ОС отражаются на счете **01 «Основные средства»** по первоначальной или восстановительной стоимости.
- *Первоначальная (балансовая) стоимость* складывается в момент поступления объекта в эксплуатацию. В зависимости от источника поступления она определяется по-разному.

Для объектов ОС:

- изготовленных в самой организации, а также приобретенных за плату - исходя из фактических затрат по возведению или приобретению, включая расходы по доставке, монтажу, установке, за исключением НДС;
- внесенных учредителями в счет вкладов в уставный капитал – денежная оценка, согласованная учредителями;
- полученных безвозмездно - по рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету (цена должна быть подтверждена);
- приобретенных по договору мены - по стоимости обмениваемого имущества.
- признанных излишками по результатам инвентаризации - по текущей рыночной стоимости на дату оприходования.

В соответствии с п. 5 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" основные средства стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе МПЗ.

В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

С целью обеспечения условий для контроля за сохранностью подобных объектов основных средств может использоваться механизм их параллельного (дополнительного) забалансового учета.

- *Восстановительная стоимость* – это стоимость их воспроизводства на определенный период, которая определяется путем проведения переоценки. Согласно ПБУ 6/01 организациям предоставлено право осуществлять переоценку на начало отчетного периода с использованием индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.
- Земельные участки и объекты природопользования переоценке не подлежат.
- Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается также в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации.
- *Остаточная стоимость* - первоначальная или восстановительная стоимость, за вычетом накопленной суммы амортизации.
- *Ликвидационная стоимость* - стоимость полезных отходов, полученных после ликвидации объектов ОС, принятых к учету в условной оценке.

В настоящее время на практике переоценка осуществляется путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

- Определение рыночной цены приведено в Федеральном законе "Об оценочной деятельности в РФ" от 29.07.98 №135-ФЗ (в редакции от 27.02.03).
- *Рыночная стоимость* - это наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства.
- Переоценка объектов ОС производится путем пересчета первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости (если данный объект переоценивался ранее) и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

- Методика отражения переоценки на счетах бухгалтерского учета состоит в следующем: должно быть изменено (увеличено при дооценке или уменьшено при уценке) сальдо счета 01.
- Одновременно следует переоценить начисленную амортизацию, которая числится на счете 02 «Амортизация ОС».

Если переоценка осуществляется путем прямого пересчета то рассчитывается коэффициент, как отношение новой стоимости объекта к старой, затем ранее начисленная сумма амортизации умножается на этот коэффициент и, таким образом, находится новая сумма амортизации, которая должна быть отражена по кредиту счета 02 (находится разница между вновь определенной и старой суммами амортизации объекта ОС).

- В результате корректировки размер сумм начисленной амортизации в процентном отношении к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта ОС после переоценки должен быть таким же, как и до переоценки.

Сумма дооценки ОС зачисляется в добавочный капитал организации.

Корреспонденция счетов по операциям переоценки объектов ОС

Содержание операции	Дт	Кт
1. На сумму увеличения первоначальной (восстановительной) стоимости объекта ОС	01	83
2. На сумму увеличения амортизации объектов ОС	83	02
3. При выбытии объекта ОС сумма его дооценки переносится с добавочного капитала на нераспределенную прибыль организации	83	84
<i>Сумма уценки объекта ОС отражается на счете 84, в случае, если переоценка ранее не производилась. На счете 84 отражается также сумма превышения уценки над ранее осуществленными дооценками</i>		
4. На сумму уменьшения первоначальной (восстановительной) стоимости объекта ОС	84	01
5. На сумму уменьшения амортизации объекта ОС	02	84
6. Если ранее производилась дооценка объекта ОС, то сумма уценки в пределах суммы ранее произведенной дооценки относится в уменьшение добавочного капитала	83	01
7. На сумму уменьшения амортизации объекта ОС	02	83

- При получении ОС безвозмездно, по договорам дарения их стоимость определяется исходя из рыночной цены на подобные ОС:
- получены ОС безвозмездно: Дт 08 Кт 98-2;
- введены в эксплуатацию ОС: Дт 01 Кт 08;
- По мере начисления амортизации
Дт 20, 23, 25, 26 ... Кт 02
Дт 98-2 Кт 91-1

Согласно ст. 575 ГК РФ дарение в отношениях между коммерческими организациями не допускается, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает 5 МРОТ.

Затраты на достройку, модернизацию объекта ОС учитываются на счете 08 (*Дт 08 Кт 10, 70, 69, 60...*)

По завершении работ затраты либо списываются на увеличение стоимости ОС (*Дт 01 Кт 08*), либо учитываются на счете 01 обособленно (*Дт 01 Кт 08*) с открытием отдельной инвентарной карточки на сумму произведенных затрат.

- ОС выбывают из организации в результате списания и ликвидации, продажи, передачи в виде вкладов в уставный капитал других организаций, безвозмездной передачи и по др. причинам.
- Выбытие ОС отражается через 91 счет развернуто: по дебету счета 91-2 «Прочие расходы» отражаются остаточная стоимость и затраты, связанные с выбытием, по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы» отражается выручка от продажи и стоимость оприходованных материалов (запчасти, лом и т.п.) при списании объекта ОС. Также необходимо учесть суммы восстановленного НДС.

Продажа ОС. При реализации ОС на имя покупателя выставляется счет-фактура в продажных ценах согласно договору с учетом НДС: Дт 62 Кт 91-1 – 25 800 руб.

Одновременно начисляется НДС

Дт 91-2 Кт 68 – 3 936 руб.

Переданы ОС покупателю (акт приемки-передачи ОС) и списаны с баланса

Дт 01-«Выбытие» Кт 01 - первоначальная стоимость 150 000 руб.

Дт 02 Кт 01-«Выбытие» - сумма амортизации 110 000 руб.

Дт 91-2 Кт 01-«Выбытие» - остаточная стоимость - 40 000 руб.

Дт 19 Кт 68 - Восстановлен НДС с остаточной стоимости $(40\,000 \cdot 18\%) - 3\,936 = 3\,264$ руб.

Дт 91-2 Кт 19 Списан восстановленный НДС – 3 264 руб.

Учет амортизации ОС

Стоимость объектов ОС погашается путем равномерного начисления амортизации в течение срока их полезного использования. Т.о. через отнесение сумм начисленной амортизации на себестоимость продукции (работ, услуг) и последующего получения выручки от их продажи возмещаются затраты организации на приобретение объектов ОС.

Не начисляется амортизация по объектам жилищного фонда, по объектам внешнего благоустройства, по продуктивному скоту, многолетним насаждениям. Также не подлежат амортизации объекты ОС, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

В соответствии с ПБУ 6/01 начисление амортизации ОС может производиться одним из 4-х способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Применение одного из способов по группе однородных объектов производится в течение всего срока полезного использования этих объектов.

При начислении амортизации следует руководствоваться Постановлением Правительства РФ от 01.01.02 г. № 1 «О классификации ОС, включаемых в амортизационные группы»

- Начисление амортизации по объектам ОС, сданным в аренду, производится арендодателем.
- Начисление амортизации по объектам ОС, являющимся предметом договора финансовой аренды (лизинга), производится лизингодателем или лизингополучателем в зависимости от условий договора лизинга.
- Синтетический учет амортизационных отчислений отражается на балансовом пассивном счете 02 "Амортизация основных средств". По кредиту счета отражается начисление амортизации, по дебету списание начисленной амортизации при выбытии объекта. Сальдо кредитовое показывает на размер накопленных амортизационных отчислений.
- Начисление амортизации производится на первое число месяца в Ведомости начисления амортизации
Дебет 20, 23, 25, 26, 44 Кт 02

- Если организация является субъектом малого предпринимательства, то при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка она может воспользоваться правом применять коэффициент ускорения, равный 2. По движимому имуществу, переданному в лизинг, может применяться коэффициент ускорения не выше 3.
- Согласно ПБУ 6/01 в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта ОС в результате проведенной достройки, реконструкции, модернизации, организация пересматривает срок полезного использования по этому объекту и сумму амортизации.
- Срок полезного использования приобретения ОС, бывших в эксплуатации определяется руководством предприятия.

Учет ремонта основных средств

- С целью поддержания ОС в рабочем состоянии на предприятиях производят капитальный, средний и текущий ремонт основных средств. Они отличаются сложностью, объемом и сроками выполнения. Ремонты ОС могут осуществляться хозяйственным или подрядным способом.
- Нормативными документами по бухгалтерскому учету разрешается использовать три варианта учета затрат по ремонту основных средств.
 - 1) По фактическим затратам - фактические расходы, связанные с проведением или оплатой работ по ремонту ОС организации могут относить прямо на счета издержек производства и обращения с кредита соответствующих материальных, денежных и расчетных счетов (*Дебет 20, 23, 25, 26... Кредит 10, 70, 69, 60...*)

2) путем создания резерва на проведение ремонта - для учета ремонтного фонда целесообразно открывать субсчет "Ремонтный фонд" по счету 96 "Резервы предстоящих расходов".

- Суммы отчисления в ремонтный фонд (ежемесячно)

Дт 20, 25, 26... Кт 96 - "Ремонтный фонд"

- Расходование сумм резерва

Дт 96 - "Ремонтный фонд" Кт 10, 70, 69, 60...

Правильность образования и использования сумм резерва на проведение ремонта ОС периодические проверяется по данным смет, расчетов и при необходимости корректируется.

При инвентаризации резерва излишне зарезервированные суммы в конце отчетного года сторнируются

Дт 20, 25, 26... Кт 96 - "Ремонтный фонд" (сторно)

Т.о. субсчет 96-"Ремонтный фонд" закрывается в конце года и сальдо не имеет.

В случаях, когда окончание ремонтных работ по объектам ОС с длительным сроком их производства и существенным объемом указанных работ происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва на ремонт ОС, образованного в отчетном году, допускается не сторнировать.

По окончании указанных ремонтных работ излишне начисленная сумма резерва отражается в качестве прочих доходов

Дт 96 - "Ремонтный фонд" Кт 91-1

3) Учет затрат на ремонт на счете 97 «Расходы будущих периодов» используется, когда организация не создает соответствующий резерв и ремонт производится неравномерно в течение года.

Предварительно затраты учитываются на счете 97

- Дт 97 Кт 10, 70, 69, 60...
- Дт 20, 25, 26... Кт 97 (в установленный организацией срок в сумме, приходящейся на отчетный месяц).

Учет аренды ОС

- *Аренда ОС* - предоставление имущества во временное пользование за определенную арендную плату на основании договора.
- Сторона, передающая имущество во временное пользование, является арендодателем, сторона, принимающая его - арендатором.
- В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 доходы и расходы от сдачи имущества в аренду могут учитываться в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности или в составе прочих доходов и расходов. В первом случае сдача имущества в аренду признается обычным видом деятельности. Расходы по этой деятельности учитывают на счетах учета производственных затрат (20, 26, 44 и др.), а доходы - на счете учета выручки от продажи (90). Во втором случае сдача имущества в аренду не является предметом деятельности организации, и поэтому доходы и расходы от сдачи имущества в аренду учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

- Как правило, в состав арендной платы включают: амортизацию объекта аренды, затраты арендодателя по его эксплуатации (коммунальные платежи, техническое обслуживание и т.д.) и расчетную (плановую) прибыль от использования объектов ОС.

Различают текущую аренду и финансовую (лизинг).

- ***Договор текущей аренды***

Арендодатель ведет учет на балансовом счете 01 «ОС», открыв соответствующие субсчета 01-1 «Собственные ОС, сданные в текущую аренду», 01-2 «Собственные ОС».

Арендодатель начисление арендной платы за отчетный период отражает записью

Дт 76 Кт 91-1 "Прочие доходы".

Выручка от услуг по сдаче в аренду имущества облагается НДС. Начисление НДС отражают записью

Дт 91-2 «Прочие расходы» Кт 68-НДС.

Арендная плата, начисленная авансом за будущие периоды, отражается записью

Дт 76 Кт 98 "Доходы будущих периодов".

Начисление амортизационных сумм по сданным в аренду ОС относится на уменьшение прибыли и оформляет следующей записью

Дт 91-2 "Прочие расходы" Кт 02 "Амортизация ОС".

Произведенные затраты на ремонт сданных в текущую аренду основных средств арендодатель отражает в учете:

Дт 91-2 "Прочие расходы" Кт 10, 70, 69 ...

Арендатор учитывает стоимость поступивших ОС в инвентарной карточке и составляет запись на забалансовом счете

Дебет 001 «Арендованные ОС»

На сумму арендной платы составляет запись:

Дт счетов учета издержек производства и обращения (20, 25, 26, 44...) Кт 76

Начисление арендной платы за будущие периоды:

Дт 97 "Расходы будущих периодов" Кт 76.

Далее Дт 20, 25, 26, 44... Кт 97

- **Лизинг** – это вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его на основании договора лизинга физическим или юридическим лицам за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях, обусловленных договором, с правом выкупа имущества лизингополучателем.
- Понятия «лизинг», «финансовая аренда», «долгосрочная аренда» являются идентичными.

• **Учет у лизингодателя.** Затраты, связанные с осуществлением капитальных вложений по приобретению лизингового имущества, отражаются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет "Приобретение объектов ОС".

Лизинговое имущество приходится по дебету счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности" с кредита счета 08.

- Передача лизингового имущества лизингополучателю отражается записями в аналитическом учете по счету 03.

- В зависимости от условий договора лизинговое имущество может учитываться на балансе лизингодателя или на балансе лизингополучателя.
- Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя

Предмет лизинга передан лизингополучателю:

Дт 03, субсчет «Переданное в лизинг имущество»

Кт 03, субсчет «Имущество для передачи в лизинг»

Затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности формируются в соответствии с ПБУ 10/99 и учитываются на счете 20 "Основное производство" с кредита материальных, расчетных и других счетов (02, 10, 69, 70 и др.).

Ежемесячно учтенные на счете 20 расходы по лизинговому имуществу списывают с кредита этого счета в дебет счета 90 "Продажи".

Причитающиеся по договору лизинга суммы лизинговых платежей за отчетный период отражаются у лизингодателя по дебету счета 62 в корреспонденции со счетом 90, субсчет 90-1 "Выручка".

Начисление НДС - *Дт 90-3 Кт 68*

При возврате лизингового имущества и прекращении его использования для лизинга его стоимость списывают с кредита счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности" в дебет счета 01 "Основные средства".

При выкупе лизингового имущества производятся записи:

1). По первоначальной стоимости имущества

Дт 03, субсчет «Выбытие лизингового имущества»

Кт 03, субсчет «Переданное в лизинг имущество»

2). На сумму амортизации

Дт 02, субсчет «Переданное в лизинг имущество»

Кт 03, субсчет «Выбытие лизингового имущества»

3). По остаточной стоимости

Дт 91-2

Кт 03, субсчет «Выбытие лизингового имущества»

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то финансовый результат передачи лизингового имущества лизингополучателю отражается на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Передачу лизингового имущества лизингодателем лизингополучателю оформляют записями:

1) На сумму первоначальной стоимости

Дт 03, субсчет «Выбытие лизингового имущества»

Кт 03, субсчет «Переданное в лизинг имущество»

2) Предмет лизинга передан на баланс лизингополучателя

Дт 91-2

Кт 03, субсчет «Выбытие лизингового имущества»

Основные средства, сданные в лизинг, учитывают на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду».

При возврате лизингового имущества лизингодателю его остаточная стоимость приходится по счету 03 "Доходные вложения в материальные ценности" с кредита счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Задолженность по лизинговым платежам".

Составляется запись *Km 001*

При возврате имущества с полностью погашенной стоимостью оно приходится на счет 03 по условной оценке, например 1 руб.

• Учет у лизингополучателя.

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то у лизингополучателя поступившее лизинговое имущество учитывается на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства".

Начисленные лизингодателю лизинговые платежи отражаются по дебету счетов учета издержек производства и обращения (20, 26, 44) и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Задолженность по лизинговым платежам".

При погашении задолженности дебетуют счет 76 и кредитуют счета учета денежных средств. При возврате лизингового имущества лизингодателю его стоимость списывают со счета 001.

При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности списывают с забалансового счета 001 и приходуят по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту счета 02 "Амортизация ОС".

- Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то на стоимость поступившего лизингового имущества составляется запись
Дт 08 Кт 76, субсчет "Арендные обязательства".

- Ввод в эксплуатацию
Дт 01 Кт 08

Начисленные лизингодателю платежи отражают
Дт 76, субсчет «Арендные обязательства»
Кт 76, субсчет "Задолженность по лизинговым платежам".

Начисление амортизации по лизинговому имуществу осуществляют исходя из утвержденных норм амортизации или норм, увеличенных в связи с применением механизма ускоренной амортизации на коэффициент не выше 3. Начисленная амортизация отражается по дебету счетов учета издержек или обращения (20, 25, 26, 44 и др.) и кредиту счета 02 "Амортизация ОС".

- При выкупе лизингового имущества при условии погашения всей суммы лизинговых платежей на счетах 01 "Основные средства" и 02 "Амортизация ОС" осуществляют внутреннюю запись по переходу лизингового имущества в собственные основные средства.

Учет НМА

- Нематериальными активами признаются приобретенные или созданные организацией исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд в течение длительного периода времени (свыше 12 месяцев).
- Исключительные права - это возможность распоряжения объектом интеллектуальной собственности в любой форме и любом виде.
- Правила формирования в бухгалтерском учете информации о НМА определяются ПБУ 14/2007 "Учет НМА" и Планом счетов бухгалтерского учета ФХД.
- Основанием приобретения и прекращения прав собственности на объекты НМА, их разновидности определяются в ГК РФ, Патентном законе, а также в Федеральных законах: "О товарных знаках и знаках обслуживания", "Об авторских правах", "О правовой охране программ для ЭВМ и баз данных" и др.

Состав НМА:

- Исключительные права патентообладателя на объекты промышленной собственности (изобретения, промышленный образец, модель, «ноу-хау» - секреты производства и т.д.);
- Исключительное авторское право на программы ЭВМ и базы данных;
- Исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания;
- Исключительное право патентообладателя на селекционные достижения (сорта растений, породы животных);
- Исключительное право автора или патентообладателя на топологии интегральных микросхем (микроэлектроника);
- Деловая репутация организации ("гудвилл");

Под *деловой репутацией* понимается разница между покупной ценой организации (как имущественного комплекса) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех его активов и обязательств.

- ***Положительная деловая репутация*** отражается как объект НМА.
- ***Отрицательная деловая репутация*** является скидкой с цены покупаемого предприятия в связи с отсутствием стабильных покупателей, репутации качества, деловых связей, опыта управления и т.д. Отрицательная деловая репутация учитывается как прочие доходы (счет 91-1 «Прочие доходы»);

Все НМА для принятия к бухгалтерскому учету должны соответствовать следующим условиям:

- Отсутствие материально-вещественной структуры;
- Возможность выделения от другого имущества;
- Использование в производстве продукции (работ, услуг) или для управленческих нужд;
- Использование в течение длительного времени (свыше 12 месяцев);
- Организацией не предполагается последующая перепродажа объекта;
- Способность приносить организации экономические выгоды в будущем;
- Возможность достоверно определить фактическую (первоначальную) стоимость объекта;
- Наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительные права на данный актив.

Охранные документы и сроки их действия

<i>Объект исключительных прав</i>	<i>Наименование охранного документа</i>	<i>Срок действия документа</i>
1. Изобретение	Патент	20 лет
2. Полезная модель	Свидетельство	5 лет
3. Промышленный образец	Патент	10 лет
4. Программа ЭВМ	Свидетельство об официальной регистрации	-
5. Базы данных	Свидетельство об официальной регистрации	-
6. Топология интегральных микросхем	Свидетельство об официальной регистрации	10 лет
7. Товарный знак и знак обслуживания	Свидетельство на товарный знак и знак обслуживания	-
8. Селекционные достижения	Патент	30 лет

- СПИ определяется при принятии объекта к учету на основании охранного документа или рассчитывается на основе ожидаемого срока или по натуральным показателям.
- НМА, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования. По таким объектам амортизация не начисляется.
- СПИ НМА ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения.
- В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, СПИ подлежит уточнению.

Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект - совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства и других документов. Аналитический учет ведется по объектам. Синтетический учет ведется на счете 04 "НМА" по первоначальной стоимости.

- Первоначальная стоимость по объектам НМА формируется по-разному в зависимости от вариантов их приобретения.

<i>Способ приобретения</i>	<i>Первоначальная стоимость</i>
Приобретение за плату	Сумма фактических расходов за минусом НДС: стоимость, уплаченная продавцу; оплата консультационных и информационных услуг; патентные и регистрационные пошлины; вознаграждение посредника и др.
По договору дарения (безвозмездно)	Рыночная стоимость на дату принятия к учету (подтверждается справками комитета по ценообразованию или справками организации-изготовителя, могут использоваться экспертная оценка независимых оценщиков).
Товарообменные операции	Стоимость ценностей, переданных взамен.
Внесение в качестве вклада в УК	Стоимость, согласованная учредителями (привлекается независимый оценщик).
Изготовление собственными силами	Фактические затраты на создание: израсходованные материалы; оплата труда; ЕСН; оплата услуг сторонних организаций по соисполнительским договорам; патентные и регистрационные пошлины.
Получение в пользование	Учитываются в оценке, принятой в договоре.
Приобретение НМА, стоимость которых выражена в иностранной валюте	Пересчитывается в рубли по курсу ЦБ, действующему на дату приобретения.

- Кроме того, в первоначальную стоимость НМА включаются расходы на приведение НМА в пригодное к использованию состояние: зарплата работников, ЕСН, материальные расходы и т.п.
- Унифицированной формой документа аналитического учета НМА является карточка по форме НМА-1. Она заполняется в 1 экз. на основании документов по приобретению объектов и содержит основные характеристики. Также в карточке отражаются ежемесячные суммы начисленной амортизации.

Основанием для заполнения карточек учета НМА являются правоохранные документы и договоры:

- Лицензионный договор;
- Авторский договор;
- Договор коммерческой концессии (франчайзинга) - аренда НМА;
- Договор об уступке прав. Одна сторона передает исключительные права, другая сторона становится правообладателем;
- Договор о создании объекта интеллектуальной собственности, договор на создание научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР).

Основанием для аннулирования карточек учета НМА являются Акты на списание объектов.

В балансе объекты НМА отражаются по остаточной стоимости.

Амортизация по объектам НМА начисляется тремя способами:

- Линейный;
 - Уменьшаемого остатка;
 - Пропорционально объему продукции, работ, услуг.
- Применение одного из способов начисления амортизации по группе НМА не изменяется в течение всего срока их полезного использования.

По аналогии с ОС начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету, и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости данного объекта или списания объекта.

- Амортизация не начисляется по товарным знакам и знакам обслуживания.

Амортизационные отчисления по НМА отражают в бухгалтерском учете двумя способами:

- 1) накоплением начисленных сумм на отдельном счете;
- 2) путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

При первом способе при начислении амортизации по НМА дебетуют счета издержек производства или обращения (20, 25, 26..) и кредитуют счет 05 "Амортизация НМА".

- При втором способе первоначальная стоимость НМА списывается на счета издержек производства или обращения непосредственно со счета 04 «НМА». Этот способ отражения амортизационных отчислений применяют по положительной деловой репутации организации.
- После полного списания первоначальной стоимости объектов при втором способе отражения амортизационных отчислений эти объекты отражаются в учете в условной оценке с отнесением суммы оценки на финансовые результаты организации (*Дт 04 Кт 91-1*).

По НМА, предоставленным в пользование, амортизация начисляется правообладателем.

- Выбытие НМА обусловлено их списанием в связи с истечением срока полезного использования (прекращением срока действия охранных документов), моральным старением, продажей (уступкой) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, безвозмездной передачей, внесением в счет вклада в УК и т.д.).
- Для списания НМА приказом руководителя создается комиссия, которая составляет Акт на списание и на его основании в карточке учета НМА делается отметка о выбытии.

- НМА могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО.
- В соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов», на каждую дату составления финансовой отчетности хозяйствующий субъект должен оценивать наличие признаков, указывающих на возможное обесценение активов, к которым относятся следующие:
 - в течение отчетного периода рыночная стоимость актива уменьшилась существенно больше, чем ожидалось;
 - в течение отчетного периода произошли или ожидаются в ближайшем будущем существенные изменения технологических, экономических или юридических условий;
 - имеются доказательства морального устаревания актива;
 - ряд других признаков.

- При наличии каких-либо из перечисленных признаков балансовая стоимость нематериальных активов, подвергшихся обесценению, должна быть уменьшена до возмещаемой стоимости. При этом возмещаемую стоимость следует определять как большее из двух значений: чистой продажной цены актива и ценности его использования.
- Ценность использования определяется как дисконтированная стоимость потоков денежных средств, ожидаемых от дальнейшего использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования.

При выбытии НМА в результате их продажи, списания, безвозмездной передачи составляются записи

- Списание суммы накопленной амортизации

Дт 05 "Амортизация НМА" Кт 04 «НМА»

2) Списание остаточной стоимости НМА

Дт 91-2 "Прочие расходы" Кт 04

В дебет счета 91-2 списываются также все расходы, связанные с выбытием объекта НМА и сумма НДС.

По кредиту счета 91-1 отражается сумма выручки от продажи от выбытия НМА.

При передаче НМА в счет вклада в УК других организаций остаточная стоимость объекта списывается с кредита счета 04 в дебет счета 58 "Финансовые вложения". Сумма амортизации по переданным НМА также списывается (*Дт 05 Кт 04*).

- Превышение согласованной стоимости над остаточной стоимостью по переданным НМА отражают Дт 58 Кт 91-1.
- Обратная разница учитывается по дебету счета 91-2 и кредиту счета 58.

- Основаниями для хозяйственных актов поступления НМА являются лицензионный договор и договор франчайзинга. В российском законодательстве договор **франчайзинга** носит несколько иное официальное название - договор **коммерческой концессии**.
- Как в мировой практике, так и в нашей стране его предмет - передача исключительных прав от их правообладателя (франчайзера) пользователю (франчайзи).
- Права на объекты предоставляемые данными договорами, как правило, не переходят в собственность получателя – пользователя (лицензиата). Такими правами - франшизой - могут являться фирменное наименование правообладателя, охраняемая коммерческая информация, интеллектуальная собственность, технология, товарный знак.

Отношения, возникающие между сторонами названных договоров, аналогичны отношениям по текущей аренды имущества.

Согласно ГК РФ (часть вторая, ст. 1027)

1. По договору коммерческой концессии одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю) за вознаграждение на срок или без указания срока право использовать в предпринимательской деятельности пользователя комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю, в том числе право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя, на охраняемую коммерческую информацию, а также на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав - товарный знак, знак обслуживания и т.д.

В зависимости от предоставляемых в пользование прав, различают три основных вида франчайзинга.

Самый простой и один из самых распространенных - ***товарный франчайзинг***. Он представляет собой продажу продукции, производимой франчайзером и маркированной его товарным знаком.

Примером может служить реализация одежды, обуви или косметики. Как правило, франчайзи ведет и послепродажное обслуживание этой продукции.

Другой популярной схемой является ***производственный франчайзинг***. Его суть заключается в предоставлении в пользование франчайзи запатентованной технологии изготовления готового продукта. Кроме того, франчайзер обеспечивает конечного производителя сырьем и осуществляет непосредственный контроль за производственным процессом.

Такой вид франчайзинга наиболее характерен для производства безалкогольных напитков в регионах, где каждый из местных заводов является франчайзи по отношению к основной компании.

- Неким гибридом между этими видами франчайзинга является **сервисный франчайзинг** (характерен в основном для сферы услуг).
- Франчайзи приобретает право заниматься определенным видом деятельности под торговой маркой компании-правообладателя. Он получает в пользование сразу несколько запатентованных франчайзером прав. И при этом уплачивает взносы в рекламный фонд, созданный для продвижения продукции.

- Примерами такой схемы могут служить многочисленные сети "быстрых" закусок.
- Каждая вновь открываемая точка должна соответствовать стандартам фирменного стиля (дизайн помещений, форменная одежда), а также соблюдать заданную технологию производства (например, в приготовлении блюд).

- Все формы франчайзинга обладают одним схожим признаком. В концессии участвуют две стороны, одна из которых является владельцем "раскрученного" бренда, а другая желает под этим брендом работать.
- Сторонами по договору коммерческой концессии могут быть коммерческие организации и ПБОЮЛ.
- Франчайзинг является очень популярным видом бизнеса. Для крупных компаний коммерческая концессия является прекрасной возможностью продвигать собственную продукцию в регионы. При этом франчайзер будет получать еще и дополнительный доход - плату за право работать под его маркой.

- Для франчайзи это шанс открыть собственный бизнес и сразу же занять определенное место на рынке товаров (услуг) с уже "опробованной" и известной конечному потребителю продукцией.
- Кроме того, франчайзер обучает сотрудников франчайзи методам работы и гарантирует оказание консультативной помощи в будущем. При этом он не несет значительных расходов на рекламу, а его деловая репутация "защищена" именем компании-франчайзера.
- Нередко фирма - получатель прав приобретает еще и возможность привлекать дополнительные кредитные ресурсы. Например, если франчайзер готов выступать гарантом по кредиту.

"Договорные" особенности

- Договор коммерческой концессии подлежит регистрации. Ее проводит налоговая, в которой стоит на учете правообладатель.
- Если франчайзером по соглашению выступает иностранная фирма, то такой договор регистрируется налоговой инспекцией компании-пользователя.
- Особые правила регистрации действуют в отношении договоров на передачу в пользование авторского права, прав на изобретение, полезных моделей и т.д. Такие соглашения, помимо прочего, должны быть зарегистрированы еще и в Роспатенте.

- Выплаты вознаграждения по договору франчайзинга стороне-правообладателю могут быть в форме фиксированных разовых платежей или периодических выплат (роялти).
- Сумму платежей можно установить в виде отчислений от выручки, наценки на оптовую цену товаров, передаваемых франчайзером для перепродажи, или в любой другой форме, указанной в договоре.

Объекты НМА учитываются пользователем (лицензиатом) на отдельном забалансовом счете «НМА, принятые в аренду» в оценке, принятой в договоре.

Платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, включаются в расходы отчетного периода разовые платежи – в расходы будущих периодов.

Дт 20, 25, 26... Кт 76

Дт 97 Кт 76, затем Дт 25,26,44 Кт 97

Учет финансовых вложений

Основные нормативные акты, регулирующие учет финансовых вложений

- Гражданский кодекс (ч.1, 2)
- Налоговый кодекс (ч. 2)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02. Утверждено Приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация о совместной деятельности» ПБУ 20/03. Утверждено Приказом Минфина России от 06.02.2003 № 32н
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению. Утвержден Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

Принятие финансовых вложений к бухгалтерскому учету

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

1. Наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
2. Переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
3. Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

К финансовым вложениям организации относятся:

1. Государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена;
2. Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);
3. Предоставленные другим организациям займы;
4. Депозитные вклады в кредитных организациях;
5. Вклады организации - товарища по договору простого товарищества;
6. Дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования.

Поступление финансовых вложений

1. Приобретение за плату.
2. Внесение в счет вклада в уставный капитал.
3. Получение организацией безвозмездно.
4. Приобретение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами.

Первоначальная оценка ФВ

1. Приобретенных за плату	Сумма фактических затрат на их приобретение (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов)
2. Внесенных в счет вклада в уставный капитал	2.1. Денежная оценка, согласованная учредителями;
	2.2. Оценка, определенная независимым оценщиком
3. Полученных организацией безвозмездно	3.1. Текущая рыночная стоимость (ТРС);
	3.2. Сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету
4. Приобретенных по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией
5. Внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества	Денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества

АО, ООО

При оплате акций АО неденежными средствами для определения рыночной стоимости такого имущества должен привлекаться независимый оценщик.

Если номинальная стоимость доли участника ООО, оплачиваемой неденежным вкладом, составляет более 200 МРОТ, то такой вклад также должен оцениваться независимым оценщиком.

Последующая оценка ФВ

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

1. Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и
2. Финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Текущая рыночная стоимость ценных бумаг - рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг.

Последующая оценка ФВ

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по **текущей рыночной стоимости** путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Дебет **58** Кредит **91-1** - прочие доходы

Дебет **91-2** Кредит **58** - прочие расходы

Последующая оценка ФВ

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

Последующая оценка ФВ

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организации разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов).

Последующая оценка ФВ

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся. Организация должна обеспечить подтверждение обоснованности такого расчета.

В случае, если по объекту ФВ, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущая рыночная стоимость не определяется, такой объект ФВ отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки.

Выбытие финансовых вложений

Выбытие финансовых вложений признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету.

Оценка финансовых вложений при выбытии

1. По которым определяется ТРС

Исходя из последней оценки

2. По которым ТРС не определяется

2.1. По первоначальной стоимости каждой единицы

2.2. По средней первоначальной стоимости (только для ценных бумаг)

2.3. Способ ФИФО (только для ценных бумаг)

Обесценение финансовых вложений

Обесценением финансовых вложений

признается устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности.

Обесценение финансовых вложений

Снижение стоимости финансовых вложений признается устойчивым, если одновременно выполнены следующие условия:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату их учетная стоимость (т.е. стоимость, по которой они отражены на счете 58) существенно выше их расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась, и только в сторону ее уменьшения;
- на отчетную дату организация не имеет свидетельств того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости этих финансовых вложений .

Обесценение финансовых вложений

В случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения.

Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Организацией должно быть обеспечено подтверждение результатов указанной проверки.

Обесценение финансовых вложений

В случае, если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует

резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между *учетной стоимостью* и *расчетной стоимостью* таких финансовых вложений.

Коммерческая организация образует указанный резерв за счет финансовых результатов организации (в составе прочих расходов).

Дебет 91-2 Кредит 59

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

Депозитные вклады в кредитных организациях

Депозитные вклады в кредитных организациях

В соответствии со ст.834 Гражданского кодекса РФ по договору банковского вклада (депозита) одна сторона (банк), принявшая поступившую от другой стороны (вкладчика) денежную сумму (вклад), обязуется возвратить сумму вклада и выплатить проценты на нее на условиях и в порядке, предусмотренных договором.

Депозитный сертификат может быть выпущен только на определенный срок

Депозитные вклады в кредитных организациях

Для бухгалтерского учета предусмотрен счет 55 «Специальные счета в банках» субсчет 3 «Депозитные счета» или 58, соответствующий субсчет

Дебет 55-3, 58 Кредит 51 - перечисление денежных средств на депозит.

Дебет 76 Кредит 91-1 - начисление процентов ежемесячно

Дебет 51 Кредит 55-3, 58 - возврат депозита

Вклады организации - товарища по договору простого товарищества

Договор простого товарищества

По договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц обязуются объединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей ГК цели.

Для бухгалтерского учета предусмотрено ПБУ 20/03 «Информация о совместной деятельности» (р. IV)

Договор простого товарищества

Активы, внесенные в счет вклада по договору о совместной деятельности, включаются организацией-товарищем в состав финансовых вложений по стоимости, по которой они отражены в бухгалтерском балансе на дату вступления договора в силу. (п.13 ПБУ 20/03)