# Оглавление.

Оглавление. 2

Введение. 3

ГЛАВА 1. Теоретические аспекты учета долгосрочных инвестиций. 5

§1. Основные нормативные документы 5

§ 2. Экономическая сущность долгосрочных вложений во внеоборотные активы. 6

§ 3. Понятие инвестиций, как объекта учета, их накопления в виде определенного вида затрат. 8

§ 4. Источники долгосрочных инвестиций. 14

§ 5. Документальное оформление деятельности в порядке долгосрочных вложений. 19

Глава 2 Техника учета долгосрочных инвестиций на примере ЗАО «ФСПНРА». 21

§ 1. Общие положения. 21

§ 2. Синтетический учет долгосрочных инвестиций на примере ЗАО «ФСПНРА». Бухгалтерские записи. 23

§ 3 Понятие инвентарной стоимости. 27

§ 4. Бухгалтерские записи по счету долгосрочных инвестиций. 29

§ 5. Учет затрат по формированию основного стада 32

§ 6. Некоторые аспекты налогообложения при осуществлении в рамках долгосрочных инвестиций. 34

§ 7. Резерв повышения эффективности бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций в ЗАО «ФСПНРА». 39

Заключение. 41

Перечень использованной литературы. 43

Приложения 46

# Введение.

Современная экономическая ситуация сложившаяся в нашей стране, характеризующаяся многолетним кризисом и попытки выхода из него путем создания условий для экономического роста (о котором сегодня так много говорят) требуют от специалистов рассмотрения перспектив будущего развития как на макро-, так и на микро- экономическом уровне, на уровне конкретных предприятий.

Известно, что для экономического роста вообще или расширения деятельности на уровне хозяйствующего субъекта нужны определенные минимально необходимые условия, своего рода программы – минимум. Одним из этих условий является наличие более или менее современных производственных мощностей. Между тем по различным данным уровень износа ОС даже в оценке единых норм амортизационных отчислений мало учитывающих моральный износ, колеблется по различным отраслям хозяйства и видам ОС от шестидесяти до девяноста процентов. В этих условиях особенно актуальным становится вопрос о модернизации и расширении номенклатуры этих ресурсов. А поскольку это так, то проблемы планирования, учета и рассмотрение целесообразности вложений в эти ресурсы также приобретает особую актуальность. Учет вложения в основные средства, то есть долгосрочные инвестиции и является предметом настоящей работы.

Задачи, стоящие перед авторами исследования в основном заключаются в следующем:

1. Показать процесс полного своевременного достоверного учета затрат и расходов возможных при создании или модернизации объекта долгосрочных инвестиций (на примере объектов основных средств);
2. Дать объяснение тому, как формируется стоимость объекта вводимого в действие и из чего это складывается;
3. Показать процесс выполнения требований законодательства, нормативных документов регламентирующих такие виды деятельности. В том числе и налогового законодательства, в данный момент и в перспективе;
4. Раскрыть выполнение процесса учета вложений в долгосрочные инвестиции, функции контроля при формировании стоимости вводимых объектов и источников их формирования;
5. Раскрытие отдельных моментов отражения результатов вложений в бухгалтерской отчетности и методов оценки таких ее статей.

Работы выполнены на материале конкретного хозяйствующего субъекта, заказчика, ведущего процесс создания новой стоимости подрядным способом. Данные о кругообороте стоимости достаточно свежие (1е полугодие 2000 г.). Копии правоутверждающих и правоустанавливающих документов, на основании которых, процесс вложения принимается к учету, прилагаются.

Хотелось бы подчеркнуть, что целью написания настоящей работы гармонически вытекающей из ее задач, является раскрытие всех выше упомянутых вопросов на примере ЗАО «Фонд социальной поддержки населения республики Алтай», а также отражение других общих вопросов лежащих вне сферы деятельности данного хозяйствующего субъекта. Причем первые должны быть раскрыты с использованием практического материала конкретных хозяйственных операций, а о вторых, будет лишь упомянуто в теоретической части настоящей работы.

Способы отражения предмета исследования здесь вытекают, как из экономической природы долгосрочных вложений в ОС (разновидности инвестиций) так и из цели написания работы. В общем плане методика раскрытия материала соответствуют схеме плана работы (см. оглавление).

Практическая часть работы включает в себя реальные бухгалтерские данные объекта исследования (ЗАО «ФСПНРА»).

При написании работы была использована теоретическая литература отечественных и зарубежных авторов. Нормативные документы (путем эксплуатации информационной системы ГАРАНТ-WIN). Периодические издания по бухгалтерскому учету и аудиту.

# ГЛАВА 1. Теоретические аспекты учета долгосрочных инвестиций.

## §1. Основные нормативные документы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть I и II.М.: Проспект, 1998.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской от­четности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34н (в ред. приказа Минфина РФ от 24.03.2000 г. № 31 н).

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению. Утвер­ждены приказом Министерства финансов СССР от 01.11.91 г. № 56 и рекомендованы для применения на территории управления Рос­сийской Федерации письмом Министерства экономики и Министер­ства финансов РСФСР от 19,12.91 г. № 18-5, с изменениями, утвер­жденными приказом Министерства финансов Российской Федера­ции от 28.12.94 г. № 173, от 28.07.95 г. № 81 и от 17.02.97 г. № 15.

5. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвести­ций. Утверждено приказом Минфина РФ от 30.12.93 г. № 160.

6. Положение по бухгалтерское учету «Учет договоров (контрак­тов) на капитальное строительство». ПБУ 2/94. Утверждено прика­зом Минфина РФ от 20.12.94 г. № 167.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств». ПБУ 6/97. Утверждено приказом Минфина РФ от 3.09.97 г. № 65н (вред. приказа Минфина РФ от 24.03.2000 г. № 31н).

8. Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ. Утверждены Минстроем России 04.12.95 г. № БЕ-11-260/7 по согласованию с Минэкономики РФ и Минфином РФ от 28.11.95 г.

9. «О формах бухгалтерской отчетности организации». Приказ Минфина РФ от 13.01.2000 г. № 4н.

10. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.95 г. № 49.

11. «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость». Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 11.10.95 г. № 39.

12. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на при­быль предприятий и организаций». Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 10.08.95 г. № 37.

13. «О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных опе­раций, связанных с налогом на добавленную стоимость и акцизами». Приказ Минфина РФ от 12.11.96 г. № 96.

14. «О переоценке основных фондов в 1997 году». Постановление Правительства Российской Федерации от 07.12.96 г. № 1442.

15. Инструкция по заполнению форм федерального государ­ственного статистического наблюдения по капитальному строительству. Утверждена постановлением Госкомстата РФ от 03.10.96 г. № 123.

16. Инструкция по заполнению формы федерального государствен­ного статистического наблюдения № 1-С «Сведения о вводе в эксплуа­тацию зданий, сооружений и реализации инвестиционных проектов». Утверждена постановлением Госкомстата РФ от 21.10.98 г. № 100.

## § 2. Экономическая сущность долгосрочных вложений во внеоборотные активы.

Долгосрочные активы представляют собой затраты или вложения средств с целью создания или приобретения объектов длительного использования (на срок не менее одного года) и не предназначенных, в рамках оперативного планирования для продажи. Понятие инвестиций неотделимо от составляющих внеоборотных активов. Причем среди разновидностей инвестиций вложения в условные капиталы других организаций, их ценные бумаги, права требования не упоминаются, равно, как и не принадлежит к инвестициям и вложения в государственные ценные бумаги долгосрочного периода обращения. Другими словами в понятие инвестиций, как вложений включаются следующие виды деятельности:

1. Приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств, объектов информационной техники и техники связи, других составляющих основных средств, в том числе и земельных участков и объектов природопользования;
2. Приобретение объектов нематериальных активов. Например, лицензий, патентов, прав на осуществление какой-либо деятельности или объектов применяемых для осуществления какой-либо деятельности и не имеющих материально-вещественного воплощения, то есть программных продуктов, прав на результаты научных разработок, проектно-изыскательские работы, разного рода исследований, прав на различные ноу-хау, и использование результатов творческой деятельности;
3. Создание объектов основных средств в виде проведения капитальных вложений в узком смысле этого понятия: хозяйственным, то есть силами самой организации, или подрядным, то есть с привлечением сторонних хозяйствующих субъектов способами;
4. Создание объектов нематериальных активов своими силами и с привлечением для этих целей услуг других хозяйствующих субъектов и физических лиц.

Таким образом, инвестиции – это капитальные вложения во внеоборотные активы (основные средства и объекты отличные от них). Необходимо подчеркнуть, что понятие капитальных вложений охватывает все вышеперечисленные виды деятельности, а не ограничивается деятельностью по приобретению и созданию зданий, оборудования и транспорта. Однако, следует обратить внимание, что под инвестициями понимают не всякие капитальные вложения, так как последние включают в себя и затраты произведенные в рамках финансовой деятельности на приобретение акций, облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера, вложение в уставные капиталы предприятий и организаций, кредитование государства путем приобретения его долговых обязательств и прочую подобного рода деятельность.

Итак, долгосрочные инвестиции представляют собой часть капитальных вложений. И их экономическая сущность соответствует содержанию оговоренной части этих вложений.

## § 3. Понятие инвестиций, как объекта учета, их накопления в виде определенного вида затрат.

В практике учета капитальных вложений их стоимость формируется через принятие к учету затрат на их приобретение. Поэтому, стоимость инвестиций во внеоборотные активы представляет собой сумму материальных, трудовых средств и иных затрат необходимых для создания объекта инвестирования или завершение его создания на каком либо этапе развития (частично готовым к введению в действие, завершение строительства первой очереди и т. д.). Эти затраты удобно классифицировать в соответствии с подходом изложенным в «Положении о составе затрат на производство и реализацию продукции (товаров, работ, услуг) и оформление финансового результата применяемого для целей налогообложения» №552 (с изменениями и дополнениями). Разделение затрат на материальные (материалы, товары, топливо, энергия и т. д.), трудовые (заработная плата рабочих занятых в создании объекта или обслуживаемых его производство в любой форме), затраты на амортизацию оборудования применяемого для создания объекта, социальные затраты, то есть отчисления в социальные фонды, и прочие затраты (консультационные услуги и т. д.). Разумеется, номенклатура расходов зависит от способа капитальных вложений. Так, например, при подрядном способе инвестирования стоимости объекта не бывает трудовых затрат и затрат на амортизацию.

В организациях капитальные вложения подрядным способом значительные затраты приходятся на оплату задолженности строительной организации непосредственно ведущей деятельность по созданию объектов вложений. Перечень затрат которые берет на себя организация заказчик регламентируется положениями договора подряда или вытекают из положений Гражданского кодекса. В частности такими расходами могут быть затраты на электроэнергию, тепло, передаваемые подрядчику материалы, затраты по проверке качества работы с привлечением экспертов и т. д.

С точки зрения способа отнесения на объекты капитальных вложений расходы организации могут быть как прямыми, так и накладными. Первые представляют собой затраты с изначально выраженными объектами отнесения, например, материалы относящимися к конкретным объектам строительства, модернизации и т. д. Вторые являются затратами относящимся к данной деятельности вообще, которые нельзя напрямую отнести к объектам капитальных вложений. Подобными расходами могут быть, например, консультационные услуги, амортизация оборудования (если использование этого оборудования предусмотрено договором подряда или при хозяйственном способе создания объекта досрочных инвестиций), заработная плата рабочих обслуживающих производство, затраты электроэнергии, тепла и прочие такого рода ресурсы. Необходимо отметить, что при формировании стоимости конкретных объектов вложений (калькуляции) накладные расходы распределяются на основании какой-либо базы отнесения, показателя регулирующего пропорцию распределения общей суммы накладных расходов между отдельными видами деятельности (например, пропорцию распределения административных расходов) и конкретными объектами внутри каждого из этих видов. Такими исходными, в частности могут быть: основная заработная плата производственных рабочих, количество отработанных человеко-дней, стоимость объектов без накладных расходов и другие величины. Необходимо добавить, что процесс калькуляции затрат не регламентирован жестко нормативными документами регулирующими бухгалтерский учет и процесс распределения накладных расходов может быть в какой-то мере регулирован лишь методическими рекомендациями по различным отраслям промышленности. Между тем данный вопрос может иметь принципиальное значение. В настоящее время налог на добавленную стоимость начисленный на затраты по объекту, входит в стоимость объекта (кроме сумм уплаченных подрядчику) и после ввода последнего в эксплуатацию перенести свою стоимость на себестоимость продукции (или другие источники) в виде амортизационных отчислений. С введением в действие Налогового Кодекса (части второй) суммы НДС по капитальным вложениям подлежит вычету после введения объекта в эксплуатацию. Таким образом, сумма налога на добавленную стоимость, списанная по объекту первым, вступившим в эксплуатацию а, следовательно, амортизирующимся, принимаемая к зачету (возмещению) напрямую зависит от показателя распределения накладных расходов.

Подразделение затрат по видам произведенных вложений (строительство, монтаж, модернизация, создание необходимых активов и т.д.), а также номенклатура затрат внутри каждого вида зависит от многих факторов: отраслевой принадлежности предприятия, технико-экономических характеристик объекта вложения средств, способов проведения долгосрочных инвестиций.

ЗАО «Фонд социальной поддержки республики Алтай», на основе учета долгосрочных инвестиций которого, написана настоящая работа (объект исследования), применяет в своей учетной практике смешанный тип классификации по субсчетам 08 счета. Расходы по вложениям в приобретение объекта инвестиционной деятельности отражается на субсчете 2 счета 08 вне зависимости от технико-экономической природы объекта вложения и его производственного назначения. Примером таких объектов могут служить автомобили, компьютеры, производственное оборудование и т. д. На этом же субсчет относят ценности, которые в перспективе могут быть реализованы, однако не предназначены для продажи изначально. Разумеется, номенклатура затрат по субсчету 2 не ограничивается расходом на приобретение объекта вложений, до его вступления в действие, стоимость по счету капитальных вложений может увеличиться на сумму материалов, издержек обращения, и т. д. Акционерное общество не использует счет 07 «Оборудование и установка» и все затраты по оборудованию собираются непосредственно по дебету счета капитальных вложений, поскольку приобретаемые основные средства не нуждаются в технологических операциях установки.

Инвестиционная деятельность другого рода, заключающаяся в проведении реконструкции и модификаций отражаемая на субсчете 1 счета 08. Здесь происходит синтетическая калькуляция затрат на этот вид деятельности, включающая в себя учет затрат на расчеты с поставщиками и подрядчиками, прочими кредиторами и других затрат различного характера. Предприятие проводит инвестиционную деятельность подрядным способом и относит задолженности перед подрядчиками в дебет счета 08/1 в соответствии с заключенными договорами между ЗАО «ФСПРА» и организацией-подрядчиком ЗАО «Фонд развития новых технологий» (ФРНТ). Предприятие заказчик, должно обеспечивать процесс модификации конвейерных линий (объект инвестиций), требуемыми материалами, электроэнергией и другими видами материальных ресурсов. Следовательно их стоимость так же относится на затраты по инвестиционной деятельности.

Списание объектов долгосрочных вложений происходит после осмотра и испытания модернизированных линий, на субсчет 08/1-01, где стоимость объекта инвестиций содержится вплоть до введения его в эксплуатацию. В дальнейшем затраты по счету капитальных вложений подлежат списанию на счета внеоборотных активов (в нашем случае основные средства) в разрезе соответствующих субсчетов. Неправомерно отнесенные в состав внеоборотных активов объекты (например, при отсутствии надлежащим образом оформленной документов или при выявлении признанного брака после их подписания) подлежат восстановлению в составе капитальных вложений путем сторнирования бухгалтерской записи отнесения.

Необходимо отметить, что в случае наличия в инвестиционной деятельности предприятия оборудования нуждающегося в монтаже, затраты по дебету счета 08 формируются не напрямую, а через счет 07, где собираются суммы затрат на установку и наладку. Под установкой в данном случае понимается сборка его частей и прикрепление к фундаменту, полу, межэтажным перекрытиям, другим несущим конструкциям. По счету «Оборудование и установка» отражаются затраты на приобретение любого оборудования такого рода, в том числе и контрольно-измерительного, а также стоимость его заготовки, доставки, запасных частей к нему, использованных при его установке и т. д. Оборудование сданное в монтаж после его установки и наладки, списывается на счет капитальных вложений, где оно увеличивает стоимость находящегося там объекта (цеха, линии, участка, платформы и т. д.). Другими словами на счете 07 отражается стоимость оборудования предназначенного для установки на объектах капитальных вложений. В нашем случае использовался иной порядок формирования затрат по инвестиционной деятельности.

Следует также добавить, что в целях контроля за деятельностью капитальным вложениям, оборудование переданное подрядчику для дальнейшего монтажа, отражается у него на забалансовом счете 005. Разумеется, передача оборудования в монтаж подлежит инвентаризации в порядке инвентаризации статей годового бухгалтерского баланса, путем сверки данных подрядчика и заказчика. Это относится и к расчетам по капитальным вложениям с третьими организациями (поставщиками материалов, электроэнергии, различного рода услуг и т. д.). Инвентаризация проходит путем сверки и проверки документов – актов приема передачи материалов, данные контроля потребления электроэнергии, а также прямым определением размера произведенных работ и степени готовности объекта. Задолженность, возникшая по операциям инвестиционной деятельности, будет инвентаризирована, как статьи кредиторской задолженности, источники проведения вложений, как иные статьи пассива баланса (целевые финансовые поступления, фонды накопления, добавочный капитал и т. д.). На этом примере можно наглядно увидеть, насколько взаимосвязаны хозяйственные операции в деятельности предприятия. Инвентаризация капитальных вложений, как и других видов имущества организации, регламентированы Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Необходимо подчеркнуть, что при отсутствии необходимости в калькуляции затрат по объекту инвестиционной деятельности, когда средняя стоимость представлена в виде одной статьи (например, приобретение организационной техники) процесс инвестирования средств также протекает с использованием счета 08 «Капитальные вложения». Бухгалтерские записи при этом имеют следующий вид:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д | К | Смысл операции |
| 08 | 60, 76 и т. д. | На сумму приобретения объекта |
| 19 | 60 | НДС |
| 01, 04 | 08 | На туже сумму при введении объекта в эксплуатацию |

Как уже упоминалось выше, существуют разновидности долгосрочных вложений, которые не могут быть отнесены к деятельности инвестиционного характера (долгосрочные финансовые вложения). Следует различать в учете обороты по счету 08 имевшие место вследствие инвестиционного и не инвестиционного характера. Для этой цели можно ввести отдельный субсчет. В учетной политике ЗАО «ФСПНРА» за рассматриваемый период операции с долгосрочными финансовыми вложениями место не имели, следовательно, обороты по счету 08 целиком представляют собой отражение проведенных долгосрочных инвестиций.

Однако процесс учета долгосрочных инвестиций в значительной мере состоит из учета затрат на их проведение, контроля над этими затратами, их списание на соответствующие счета бухгалтерского учета в строгом соответствии с требованиями нормативных документов регулирующих бухгалтерский учет и налоговое законодательство. В сущности, объект введенный в эксплуатацию состоит из большей части из этих затрат, расходы же, которые в соответствии с требованиями регламентирующих нормативных актов подлежат отнесению на другие счета бухгалтерского учета (нераспределенная прибыль), корректируют задолженность организации в бюджет, хотя и относятся, строго говоря, к разделу учета долгосрочных инвестиций, составляют меньшую часть учетного процесса.

## § 4. Источники долгосрочных инвестиций.

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

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

Планом счетов 1991 г. и Инструкцией по его применению суще­ственно изменена методика учета долгосрочных инвестиций. Если раньше вначале создавали источник финансирования капитальных вложений (по кредиту счета «Финансирование капитальных вложе­ний») и осуществленные капитальные вложения списывали со счета капитальных вложений на уменьшение их источников, то теперь дол­госрочные инвестиции отражают лишь на счете 08 «Капитальные вло­жения» и на счетах материалов, денежных средств, расчетов.

Счет 08 «Капитальные вложения» стал выполнять в основном функции калькуляционного счета. Основную часть законченных дол­госрочных инвестиций списывают со счета 08 в дебет счетов 01 «Ос­новные средства» и 04 «Нематериальные активы».

По мере ввода в эксплуатацию объектов основных средств и нематериальных активов учтенные на соответствующих счетах ис­точники долгосрочных инвестиций (88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 92 «Долгосрочные кредиты банков», 96 «Целевые финансирование и поступления» и др.) не уменьшаются.

При данной методике по конечному сальдо счетов 88, 96, 02 «Износ основных средств» и 05 «Износ нематериальных активов» невозможно определить источники финансирования долгосрочных инвестиций.

Вместе с тем кредитовые обороты по счетам 02, 05, субсчету «Фонды накопления» счета 88, счету 96 за соответствующий период показывают вновь созданные источники финансирования долгосроч­ных инвестиций.

Как отмечалось ранее, к привлеченным источникам финанси­рования долгосрочных инвестиций относят долгосрочные кредиты банков, долгосрочные займы, долевое участие в строительстве, сред­ства внебюджетных фондов, средства федерального бюджета и не­которые другие.

Полученные долгосрочные кредиты банков учитывают по кре­диту счета 92 «Долгосрочные кредиты банков» и дебету счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. На суммы погашенных кредитов дебетуют счет 92 в корреспонденции со счетами денежных средств. Порядок кредитования, оформления кредитов и их погашения регулируется правилами банков и кре­дитными договорами.

Поступление средств от заимодавцев (кроме банков) отража­ют по дебету счетов учета денежных средств или других счетов и кредиту счета 95 «Долгосрочные займы». При возврате (погашении полученных кредитов) счет 95 дебетуют и кредитуют счета учета денежных средств.

Расходы предприятия по уплате процентов по кредитам банков и иным заемным средствам, использованным на долгосрочные ин­вестиции, относят в дебет счета 08 «Капитальные вложения». Про­центы, уплаченные после ввода в действие основных средств и не­материальных активов, подлежат отнесению на уменьшение при­были (в дебет счета 80). На этот же счет относят и проценты по просроченным ссудам.

При передаче средств основному застройщику в порядке доле­вого участия в строительстве объекта перечисленные средства отра­жают на счетах расчетов с основным застройщиком (дебет счета 76 или других счетов, кредит счетов 51, 52 и др.). После окончания строительства инвентарную стоимость объектов отражают по дебету счета 08 «Капитальные вложения» (с кредита счетов расчетов), а после ввода объектов в эксплуатацию списывают со счета 08 на счет 01 «Основные средства».

У головного застройщика полученные денежные средства в по­рядке долевого участия отражают по дебету счетов денежных средств и кредиту счета 96 «Целевые финансирование и поступления». За­траты по строительству учитывают по дебету счета 08 с кредита соответствующих счетов (60, 76 и др.).

По окончании строительства головной застройщик приходует стоимость введенной в эксплуатацию своей части основных средств по дебету счета 01 с кредита счета 08.

Стоимость законченных объектов, переданных другим участни­кам, застройщик списывает с кредита счета 08 в дебет счета 96.

Полученная экономия по смете в зависимости от условий дого­вора либо возвращается участникам (дебет счета 96, кредит счета 51), либо является прибылью застройщика (дебет счета 96, кредит счета 80 «Прибыли и убытки»).

Финансирование государственных централизованных капиталь­ных вложений за счет средств федерального бюджета, предостав­ляемых на безвозвратной основе, осуществляется в соответствии с утвержденным перечнем строек и объектов для федеральных госу­дарственных нужд при отсутствии других источников или в порядке государственной поддержки строительства приоритетных объектов производственного назначения при максимальном привлечении соб­ственных, заемных и других средств.

Средства федерального бюджета, предоставляемые на возврат­ной основе для финансирования государственных централизованных капитальных вложений, выделяются Минфину РФ в пределах кредитов, выдаваемых Центральным банком РФ.

Минфин РФ направляет указанные средства заемщикам (застрой­щикам) через коммерческие банки в соответствии с заключенными с этими банками договорами.

При заключении договоров на получение указанных средств заемщики представляют в банки выписки из перечня строек и объ­ектов для федеральных государственных нужд, государственные кон-^ тракты (договоры подряда), расчеты, обосновывающие сроки вы­хода введенных в действие производств на проектную мощность, расчеты сроков возврата выданных средств и процентов по ним, заключения государственной вневедомственной экспертизы и госу­дарственной экологической экспертизы по проектной документа­ции и документы, подтверждающие платежеспособность заемщика (застройщика) и возвратность средств.

Полученные коммерческими банками средства федерального . бюджета, предоставленные на возвратной основе, должны исполь­зоваться строго по назначению и не могут зачисляться на депозит­ные счета, использоваться для предоставления межбанковских кре­дитов и покупки свободно конвертируемой валюты, отвлекаться в другие операции краткосрочного характера.

Средства федерального бюджета на возвратной основе предо­ставляются заемщикам под залог зданий, сооружений, оборудова­ния, объектов незавершенного строительства, материальных цен--ностей и другого имущества с оформлением соответствующих доку­ментов, предусмотренных залоговым законодательствомРФ**.**

Процентная ставка за пользование средствами федерального бюджета, предоставляемыми на возвратной основе, не может пре­вышать размера ставки, установленной в договоре между Централь­ным банком РФ и Минфином РФ.

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

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

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

Формы оплаты определяются договорами (контрактами).

Средства внебюджетных фондов и федерального бюджета, вы­деленные предприятию на возвратной или безвозвратной основе, учитывают по кредиту счета 96 «Целевые финансирование и посту­пления» и дебету счетов учета денежных средств или счета 76 «Рас­четы с разными дебиторами и кредиторами» в зависимости от того, на каких условиях выделены средства.

Средства целевого финансирования и целевых поступлений рас­ходуют в строгом соответствии с установленными сметами. При ис­пользовании этих средств их списывают в дебет счета 96 с кредита счетов по учету материалов, расчетов и других счетов.

## § 5. Документальное оформление деятельности в порядке долгосрочных вложений.

Известно, что одним из условий принципа обоснованности принятия хозяйственной операции к учету и ее достоверности является документальная подтвержденность данной операции. Операция принимается к учету, при наличии надлежащим образом оформленных первичных документов (накладных, счет-фактур, кассовых чеков, документов внутреннего складского учета и т. д.). Однако по отношению к инвестиционной деятельности это не является достаточным обоснованием для отражения в учете операций долгосрочных вложений. Необходимо наличие документов более общего порядка. Такими правоустанавливающими документами являются договора, приказы руководителя предприятия, акты обследования основных средств, заключение комиссий и т. д. Номенклатура такой документации зависит от многих условий: источников долгосрочных инвестиций, способа проведения капитальных вложений и их вида и т. д. Так, например, привлечение необходимых для инвестирования средств за счет выпуска дополнительных акций и размещение этих ценных бумаг среди сторонних организаций. Может потребоваться договор о целевом использовании средств и проспект эмиссии ценных бумаг. При хозяйственном способе создания объектов долгосрочных инвестиций необходима смета расходов по каждому виду и объекту деятельности.

В нашем случае между ЗАО «ФСПНРА» и ЗАО «ФРНТ» заключен договор подряда (см. приложение). Руководствуясь позициями данного договора ЗАО «ФСПНРА» приобрело на стороне требуемые для реконструкции конвейерных линий материалы, и передала их ЗАО «ФРНТ» для проведения работ по реконструкции (материалы облагались налогом на добавленную стоимость). Факт передачи материалов подтвержден соответствующими актами (см. приложение), стоимость косвенных расходов распределена исходя из методов учетной политики (пропорционально количеству чел-часов) и сообщением контрагента заверенным в установленном порядке (см. приложение). Покупка для инвестиционной деятельности материальных ценностей подтверждена соответствующими квитанциями и счет-фактурами, с выделением в них суммы НДС, оформленными в установленном порядке. Имеются платежно-расчетные документы, подтверждающие факт оплаты материальных ценностей и услуг контрагентов, являющееся основанием для возмещения НДС.

Потенциальный объект инвестирования средств обследован комиссией. Заключение комиссии о целесообразности проведения модернизации оформлен соответствующим актом (см. приложение). Такой порядок оформления деятельности является свидетельством документальной обоснованности учета хозяйственных операций ЗАО «ФСПНРА» в области долгосрочных инвестиций, а значит и свидетельством достоверности данных бухгалтерского учета, как синтетических регистров, так и отчетности.

# Глава 2 Техника учета долгосрочных инвестиций на примере ЗАО «ФСПНРА».

## § 1. Общие положения.

Учет вложений в долгосрочные не предназначенные для продажи внеоборотные активы не финансового характера, под которыми и понимают долгосрочные инвестиции, ведется на активном счете 08 «Капитальные вложения». По дебету этого счета хозяйствующий субъект собирает затраты на создание объекта долгосрочных инвестиций. По кредиту отражается списание стоимости объекта капитальных вложений в виде продажи, порчи, введения в эксплуатацию. Об элементах затрат и способах их группировки было рассказано выше. Следует подчеркнуть, что в настоящее время на увеличение стоимости капитальных вложений относятся и затраты ранее сюда не входившие относившиеся на счета 88 и 96. Разумеется, существующий в настоящее время порядок позволяет более адекватно оценивать расходы по ведению инвестиционной деятельности. Так, например оплата процентов по банковскому кредиту, использованному на капитальные вложения в размере большем, чем увеличенная на 3 пункта учетная ставка ЦБ РФ, является расходом по капитальным вложениям, хотя разница раннее относилась на счет 88, и сейчас фактически не учитывается при налогообложении, так как относится на дебит счета 08.

В соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» первоначальная стоимость объекта этих активов не может быть изменена кроме случаев указанных в законодательстве. Изменение первоначальной стоимости объекта вложения допускается в случаях модернизации и реконструкции объекта основных средств. Затраты подобного характера подлежат отнесению на счет добавочного капитала, однако их стоимость формирующаяся также по счету 08. По правилам ведения учета невозможно списать сумму затрат со счета 08 в дебет счета 01 и 87 одновременно, показав при этом изменения происходящие в имущественной массе организации в связи с формированием затрат. Порядок может быть легко раскрыт из рассмотрения уже упомянутого закона о налоге на прибыль от 27.12.91 и инструкцией МНС РФ от 15.06.2000 г. №БГ-3-02/23. В соответствии с ними на добавочный капитал относится та часть капитальных вложений, которая проведена за счет источников фондов накопления. Капитальные же вложения за счет амортизационных отчислений происходит обычным порядком.

Синтетический учет в разрезе субсчетов происходит, например, в разрезе разных видов деятельности, тогда номенклатура субсчетов может выглядеть следующим образом:

08-1 Приобретение земельных участков и объектов природопользования;

08-2 Строительство объектов основных средств;

08-3 Приобретение объектов основных средств;

08-4 Создание объектов нематериальных активов;

08-5 Приобретение взрослых животных и т. д.

Возможно также выделение на отдельный субсчет затрат не входящих в стоимость основных средств. Причем это выделение может иметь место как при существовании одного вида инвестиционной деятельности, так и при наличии разных видов (с 1.01.2000 г. имеет условный характер).

Возможно выделение на отдельный субсчет объектов с разной степенью готовности, так, например, удобно выделять в учете объекты фактически готовые, но не переданные подрядчиком заказчику или (и) по каким-либо причинам не вступивших в эксплуатацию. Подобная ситуация может иметь место, например при различного рода спорах (в том числе и в суде) между подрядчиком и заказчиком, отсутствие средств для их испытания и т. д.

## § 2. Синтетический учет долгосрочных инвестиций на примере ЗАО «ФСПНРА». Бухгалтерские записи.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций, как и другие разделы финансового учета, ведется на ЗАО «ФСПНРА» с использованием компьютерной техники (1С – предприятие) в машинной форме, все регистры синтетические и синтетико-аналитические (комбинированного учета) образуются путем введения соответствующих бухгалтерских записей. За рассматриваемый период времени (1 и 2 кварталы 2000 г.) основная инвестиционная деятельность хозяйствующего субъекта проводилась в сфере модернизации и реконструкции конвейерных линий (инв. № 01011 и № 01009), а также компрессора.

Бухгалтерские записи имели следующий вид (по обоим кварталам и всем объектам):

| Σ | Запись | | Наименование операции |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | К |
| 139 120,03 | 08/1 | 76/0 | Акцептован счет поставщика электрической энергии (Энергосбыт)  (см. карточку счета 08) |
| 615 076,38 | 08/1 | 60 | Переданы на затраты по капитальным вложениям материалы использованные для модернизации (см. счет-фактуры, гл. книгу, карточку счета 08) в части покупных материалов и стоимость модернизации |
| 70 112,59 | 08/1 | 44/1 | Списаны на увеличение стоимости объекты капитальных вложений издержки обращения (сетевая вода, тепло-энергия в горячей воде) |

Необходимо напомнить, что 08/1 служит в качестве собирательно-распределительного субсчета, косвенные расходы распределяются с него пропорционально количеству отработанных человеко-часов, если они имели место (см. приложение – карточка счета 08/1; модернизация линии № 01011).

Распределение происходит следующим образом:

| Σ | Запись | | Наименование операции |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | К |
| 38 457 | 08/1 | 08/1 | Распределены по объекту инв. № 01011\* электроэнергия, теплоэнергия, сетевая вода. |

\* - Общая сумма затрат по электроэнергии, теплоэнергии и сетевой воде составляла 209 230,62.

По состоянию на конец 2го квартала 2000 г. один из объектов долгосрочных инвестиций (конвейерная линия № 01011) был принят по акту приема-передачи и вступил в эксплуатацию.

| Σ | Запись | | Наименование операции |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | К |
| 189 573,11 | 01/04 | 08/1 | Завершение модернизации роторно-конвейерной линии инв. № 01011 и поступление ее в состав основных средств. (Формирование суммы затрат происходит за счет передаваемых на данный объект материалов, по актам приемки-передачи и косвенных расходов. Калькуляция первоначальной стоимости объекта вложений велось автоматически с учетом субконто, то есть кода объекта. см. карточку счета 08/1; 2 квартал 2000 г. Модернизация линии № 01011). Затраты полностью были списаны на счет основных средств. |

Первоначальная стоимость затрат по реконструкции и модернизации по счету 08/1 представлены на конец рассматриваемого периода стоимостью затрат на компрессор (10056,63), суммой затрат на линию инв.№01009 (157548,43) и относящейся к ней части косвенных расходов (см. Оборотно-сальдовые ведомости за 1 и 2 кв.).

Помимо вышеперечисленного за рассматриваемый период была произведена сторнировочная запись, восстановившая остаток по счету 08/1 по объекту «Асфальтовая дорога» и приобретены материалы для будущей модернизации линии ЛЛГ-Ш. Записи имели вид:

| Σ | Запись | | Наименование операции |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | К |
| 219 750 | 01 | 08/1 | Вывод объекта «Асфальтовая дорога» из состава основных средств (см. приложение) |
| 181 775 | 08/1 | 60/1 | Приобретен комплект запасных частей для модернизации линии ЛЛГ-Ш (будущая модернизация вступившей в действие линии № 01011)\* |
| 36 355 | 19 | 60 | НДС |

\* - Данная запись не является нарушением правил учета, так как увеличение первоначальной стоимости ОС разрешается в случае их реконструкции и модернизации (ПБУ 6/97). Следовательно, стоимость запасных частей может быть списана на счет капитальных вложений, и оставаться там вплоть до следующей модернизации.

Инвестиционная деятельность ЗАО «ФСРПИРА» не ограничивается ведением работ модернизационного характера, за рассматриваемый период предприятие активно проводило операции по приобретению основных средств, как производственного, так и не производственного назначения, отражая их в бухгалтерском учете следующими видами записей:

| Σ | Запись | | Наименование операции |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | К |
|  | 08/2 | 76 | Приобретение объектов ОС на стороне (комплектующие системы видео наблюдения) |
|  | 19 | 76 | НДС |
|  | 08/10 | 08/2 | Формирование первоначальной стоимости системы видео наблюдения (окончательная калькуляция) |
|  | 01/9 | 08/10 | Введение системы в эксплуатацию |
|  | 08/2 | 60/1 | Приобретение принтера и компьютера |
|  | 19 | 60/1 | НДС |
|  | 48 | 08/2 | Продажа компьютера и принтера по той же цене (финансовый результат от сделки нулевой) |
|  | 08/2 | 60/1 | Приобретение линии ЛЛК-Ш инв. № 523245 (производственное оборудование), сауны (не производственное оборудование) Приобретение вентиляционного оборудования |
|  | 19 | 60/1 | НДС |
|  | 08/2 | 60/1 | Приобретение различных станков, модулей, вентиляционных труб |
|  | 19 | 60/1 | НДС |
|  | 08/2 | 71, 61 | Пожарной автоцистерны и машины |
|  | 08/2 | 10/3 | Списание материалов на первоначальную стоимость автоцистерны (машинное масло) |
|  | 08/2 | 10/6 | Списание материалов на первоначальную стоимость приобретенных станков |
|  | 47 | 08/2 | Реализация сторонней организации содержащейся на счете капитальных вложений линии ЛЛГ-Ш (НУР) |
|  | 08/2  19  01/09 | 60/1  60/1  08/2 | Приобретение компьютера  НДС  зачисление его в состав ОС |
|  | 01/04 | 08/2 | Ввод пожарной машины в эксплуатацию со стоимостью цистерны и материалов |

Данные по оборотам в разрезе субконто и остатки средств по субсчетам (см. в приложении: оборотно-сальдовые ведомости по счетам 08/2 и 08/10 за 1 и 2 кварталы; карточки счета 08 в разрезе соответствующих субконто).

Ясно, что за рассматриваемый период хозяйственные операции предприятия в сфере инвестиционной деятельности не отличались особенным разнообразием или сложностью. Однако системы бухгалтерских проводок соответствует требованиям нормативных документов и сам по себе достаточно рационален. Так например, обращает на себя внимание, что приобретенные объекты не нуждающегося в монтаже по частям (компьютер, принтер, монитор) проведено по общим субсчетам (8/10), что разумеется не оставляет возможности счесть комплектующие отдельными объектами МБП.

Рассмотрим общий вид записей при ведении деятельности в рамках долгосрочных вложений без относительно к ЗАО «ФСПНРА».

## § 3 Понятие инвентарной стоимости.

Инвентарная стоимость приобретенных отдельных видов основ­ных средств и других долгосрочных активов определяется в следую­щем порядке.

Инвентарная стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств, приобретенных отдельно от строительства объектов, складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их доведе­нию до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природо­пользования слагается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей.

Затраты по строительству на приобретенных земельных участ­ках различных сооружений учитывают отдельно от стоимости этих участков и по завершении работ по строительству сооружений оп­ределяют их стоимость при зачислении сооружений как отдельных объектов в состав основных средств.

Здания, сооружения и другие объекты основных средств, при­обретенные отдельно от строительства объектов, а также земель­ные участки, объекты природопользования зачисляют в размере ин­вентарной стоимости в состав основных средств по поступлении их на предприятие и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных це­лях, на основании акта приемки-передачи основных средств.

Инвентарная стоимость нематериальных активов слагается из затрат по их созданию или приобретению и расходов по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в за­планированных целях.

По мере создания или поступления нематериальных активов па предприятие и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, нематериальные активы зачисляют на основании акта при­емки в состав нематериальных активов.

## § 4. Бухгалтерские записи по счету долгосрочных инвестиций.

| Σ | Запись | | Наименование операции |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | К |
|  | 08 | 83 | Безвозмездное получение объекта капитальных вложений и принятой к уплате передающей стороной |
|  | 08 | 60, 76 | Акцептован счет подрядчика по строительно-монтажным работам (сейчас с НДС) |
|  | 07 | 60, 76 | Акцептован счет подрядчика за оборудование, требующее монтажа |
|  | 19 | 60, 76 | НДС |
|  | 08 | 10, 12, 71 | Переданы материальные ценности для проведения работы «Доведение объекта до состояния пригодного к использованию. |
|  | 08 | 51, 76 | Оплачены консультационные услуги по долгосрочным вложениям. |
|  | 08 | 07 | Оборудование передано в монтаж |
|  | 04, 01 | 08 | Объект введен в эксплуатацию. |
|  | 08 | 02, 05, 10, 12, 13, 16, 23, 26, 44, 51, 52, 60, 69, 70, 71и т. д. | Списаны затраты на увеличение стоимости капитальных вложений по строительству выполненному хозяйственным способом. |
|  | 08 | 51, 52, 76 | Погашение % банков использованных на долгосрочные вложения (в том числе выше учетной ставки ЦБ РФ) |
|  | 92, 90 | 51, 52 | Погашены сами кредиты. |
|  | 51, 52 и т. д. | 90, 92 | Получены кредиты под инвестиционную деятельность. |
|  | 51, 52 и др.  96 | 96  08 | ОС на безвозмездной основе и списаны на увеличение капитала предприятия после введения объекта в действие |
|  | 51, 52  96  01 | 96  08  08 | Получены взносы на долевое строительство и списаны после введения объекта в эксплуатацию. |
|  | 08 | 87, 88 | Произведена переоценка капитальных вложений (производственного и производственного характера) |
|  | 48  48  48  80 | 08  43, 76 и др.  80  48 | Реализован объект незавершенного строительства (налогообложение осуществлялась с индексом дефлятора). Увеличение балансовой стоимости показывается в Справке о порядке определения данных, отраженных по строке 1 «Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли  Убыток при налогообложении не учитывался. |
|  | 01 | 08 | Безвозмездная передача объекта капитальных вложений. Учитываются в составе первоначальной стоимости объекта |
|  | 88/3  01 | 87  08 | Списаны на добавочный капитал организации средства фонда накопления, использованные на финансирование капитальных вложений, в части веденных в действие основных средств при полном использовании на эти цели амортизационного фонда предприятия, который учитывается внесистемно, и отражается в форме №5 |

При рассмотрении записей, становится очевидно, что принципиальных расхождений между способом ведения учета на объекте настоящего исследования и правильности учета вообще не существует.

Наличие в хозяйственной практике ЗАО «ФСПНРА» тех или иных видов операций определяет номенклатуру его бухгалтерских записей. Следует учесть, что в настоящей работе отражены лишь те виды капитальных вложений, которые могут быть классифицированы как долгосрочные инвестиции. Операции по формированию портфеля ценных бумаг не рассматриваются здесь, так как хотя долгосрочные инвестиции чаще всего бывают связаны этим разделом учета (в том числе и через источники приобретения средств), но финансовый характер таких операций выдает их несколько иную экономическую природу.

Следует добавить, что при немашинной (то есть ручной) обработке бухгалтерской информации формирование стоимости долгосрочных вложений и ее списание на счета внеоборотных активов отражается в ведомостях № 18 и 18-1 (в нашем случае эти регистры заменены оборотно-сальдовой ведомостью по субсчетам счета 08). Регистры имущественных счетов, как-то: журналы ордера №№ 13, 16, 17. Регистры по учету затрат журнала-ордера №10/1 и других регистров.

В нашем случае, такие синтетические регистры отсутствуют, поскольку отображение синтетических и аналитических (на основе субконто) данных происходит после формирования, различными способами, соответствующей бухгалтерской записи (через журнал документов, журнал проводок, операций и т. п.). На основе этих сведений автоматически составляется бухгалтерский баланс и другие формы отчетности. Возможности системы позволяют провести требуемых данных в любом заданном разрезе. Как уже упоминалась выше принятие к учету какой-либо записи через проводку или документ (электронной формы) осуществляется на основании первичных документов (см. приложение).

Более подробное описание процедуры учета в условиях обработки данных вряд ли имеет особый смысл.

## § 5. Учет затрат по формированию основного стада

За­траты на формирование основного стада продуктивного и рабочего скота учитываются на счете 08 «Капитальные вложения».

Перевод молодняка продуктивного и рабочего скота в основное стадо оформляется бухгалтерской записью по дебету субсчета 08-7 «Перевод молодняка животных в основное стадо» и кредиту счета 11 «Животные на выращивании и откорме». Одновременно переведен­ный молодняк списывается в дебет счета 01 «Основные средства» с кредита субсчета 08-7. Списание со счета 11 осуществляется по стои­мости, числящейся на начало года по балансу, с присоединением плановой себестоимости привеса или прироста за период с начала года до момента перевода. В конце года после составления отчетной калькуляции разница между указанной стоимостью переведенного молодняка и его фактической себестоимостью списывается дополни­тельной проводкой или способом «красное сторно» со счета 11 на счет 08 и со счета 08 на счет 01.

Стоимость взрослых животных, приобретенных со стороны, при­ходуется по дебету субсчета 08-8 «Приобретение взрослых животных» по фактической себестоимости их приобретения, включая расходы по доставке.

Расходы по доставке в организацию взрослого рабочего и про­дуктивного скота, полученного безвозмездно от других организаций, отражаются по дебету субсчета 08-9 «Доставка животных, получен­ных безвозмездно».

Затраты по завершенным операциям формирования основного стада списывают с кредита счета 08 «Капитальные вложения» в де­бет счета 01 «Основные средства».

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

Остатки незавершенного строительства, как и основные средст­ва, периодически подвергаются переоценке. Последняя переоценка осуществлена в течение 1997 г. по состоянию на 1 января 1998 г. в со­ответствии с постановлением Правительства РФ от 07.12.96 г. № 1442 «О переоценке основных фондов».

Дооценка оборудования, требующего монтажа и предназначен­ного для установки, и незавершенного производственного и непро­изводственного строительства отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов 07 «Оборудование к установке», 08 «Капитальные вло­жения» в корреспондент';' со счетом 87 «Добавочный капитал» (в части производственного строительства) и счетом 88 «Фонды спе­циального назначения», субсчет «Фонд социальной сферы» (в час­ти непроизводственного строительства, включая незавершенное строительство жилых зданий).

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

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

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

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

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

## § 6. Некоторые аспекты налогообложения при осуществлении в рамках долгосрочных инвестиций.

Деятельность по осуществлению долгосрочных инвестиций любого хозяйствующего субъекта, в том числе и ЗАО «ФСПНРА» не может не сопровождаться приобретением материальных и иных ресурсов, оплатой счетов поставщиков и другими видами операций связанных с НДС. Необходимо отметить, что за последнее время порядок исчисления и отнесения сумм НДС в области долгосрочных вложений претерпел значительные изменения. Рассмотрим способы отнесения НДС применительно к капитальным вложениям осуществляемых различными способами:

Подрядный способ.

| Σ | Запись | | Наименование операции |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | К |
|  | 08 | 10 | Передан материал на осуществление кап. вложений, НДС по которому возмещен из бюджета. |
| **сторно** | (68)  08 | (19)  19 | НДС по материалам направлен на увеличение стоимости капитальных вложений. |
|  | 08 | 60 | Приобретен объект основных средств |
|  | 19 | 60 | НДС по ОС |
|  | 68 | 19 | В момент принятия оборудования на учет (оплаченного), НДС к возмещению подрядчика |
|  | 08 | 76 | Акцептован счет подрядчика (на сумму с НДС) |
|  | 08 | 31, 44, 76 и др. | Консультационные, транспортные и другие услуги сторонних организаций |
|  | 08 | 19 | НДС по услугам сторонних организаций |

Таким образом при вводе объекта в эксплуатацию подлежит возмещению лишь сумма НДС по основным средствам, другие налоговые затраты переносят свою стоимость через амортизацию.

Подрядный способ после вступления в силу II части налогового кодекса (статьи 171 пункта 6):

| Σ | Запись | | Наименование операции |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | К |
|  | 08 | 10 | Передан материал |
|  | 08 | 60 | Приобретен объект основных средств |
|  | 19 | 60 | НДС |
|  | 08 | 60 | Акцептован счет поставщиков |
|  | 19 | 60 | НДС |
|  | 68/4 | 19 | Возмещение НДС по мере ввода объекта в эксплуатацию (по счету подрядчика ОС, материалом, и подобными услугами) |

Таким образом, суммы НДС по материалам, работам, услугам будут возмещаться из бюджета по мере ввода объекта в эксплуатацию, а не перенесших свою стоимость на издержки производства путем амортизационных отчислений, разумеется, порядок изложенный в НК РФ больше соответствует сущности НДС, как косвенного налога, который потребители ресурсов оплачивают в виде выручки их продавцам. У организации занимающейся долгосрочными вложениями инвестиционного характера, будет создан более щадящий режим налогообложения.

Следует напомнить, что и сейчас для списания НДС требуется документальное оформление. Так, например, счет-фактуры поставщиков и подрядчиков должны иметь установленные нормативными актами реквизиты. В соответствии с Постановлением правительства РФ от 29 июля 1996 г. № 91 Н «Об утверждении Порядка ведения журналов учета счет фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость» счет-фактура должна содержать следующие реквизиты: 1)порядковый номер счет-фактуры; 2) Наименование и ИНН поставщика; 3) наименование получателя; 4) наименование товара, услуги; 5) страна происхождения товара; 6) № грузовой таможенной декларации; 7) сумма НДС; 8) дата составления счет-фактуры.

В части II НК РФ перечень реквизитов счет-фактуры расширен, их число доведено до пятнадцати (ст. 169 и 5). В соответствии с данным этих нормативных документов, ненадлежащим образом оформленные счет-фактуры могут явиться основанием для отказа в возмещении НДС.

Рассмотрим схему налогообложения НДС деятельности, в рамках долгосрочных инвестиций хозяйственным способом. В соответствии с инструкцией ГНС от 11.10.95, имели место следующие записи:

| Σ | Запись | | Наименование операции |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | К |
|  | 08 | 10, 12, 31, 44, 70 и т. д. | На сумму затрат по капитальным вложениям |
|  | 08 | 68 | На сумму НДС по строительно-монтажным работам |
|  | 01 | 08 | Ввод объекта в эксплуатацию |
|  | 68 | 19/5 | НДС по материалам, услугам и иным ресурсам, использованным при сооружении объекта |

В связи с решением Верховного суда РФ от 4 августа 2000 г. и в соответствии с Письмом Минфина РФ от 12.11.96 существовал следующий порядок:

| Σ | Запись | | Наименование операции |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | К |
|  | 08 | 10, 12, 31, 44, 70 и т. д. | На сумму затрат по капитальным вложениям |
|  | 08 | 68 | На сумму НДС по строительно-монтажным работам |
|  | 46  01 | 08  46 | Передача объекта в эксплуатацию |
|  | 68 | 19 | При обложении стоимости капитальных вложений |

Существующий в настоящее время порядок обложения капитальных вложений НДС является весьма спорным. С одной стороны существует требование Минфина РФ (Письмо от 19.08.99 г. № 04-05-11/70), начислять НДС на объем строительно-монтажных работ. С другой стороны существует статья 30 НК РФ и Решение Верховного суда от 4 августа 2000 г. № ГКПИ 00-417, из которого ясно, что работы выполненные для собственных нужд НДС не облагаются.

Кроме того, в стоимость капитальных вложений облагаемых НДС могут входить материалы НДС по которым так же увеличивает стоимость строительных работ. В этих условиях суммы фактически уплаченного поставщикам НДС входит в налогооблагаемую базу для этого налога. Следует ли исчислять НДС по строительно-монтажным работам и списание НДС по материалам на возмещение из бюджета? В данном вопросе существует правовой вакуум. Нормативные акты либо ссылаются на утратившие силу абзацы других регламентирующих актов, либо противоречат друг другу.

Следует однако иметь ввиду, что в настоящее время строительно-монтажные работы выполненные для собственных нужд не входят в оборот по реализации, то есть записи типа: 46 – 08 и 01 – 46 применяться не должны.

После введения в действие II части НК РФ вычетам будут подлежать не только суммы НДС по материалам, услугам, товарам, объектам незавершенного капитальных вложений, но и суммы исчисляемые при выполнении строительно-монтажных работ для собственных нужд.

| Σ | Запись | | Наименование операции |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | К |
|  | 08 | 10, 12, 31, 44, 70 и т. д. | На сумму затрат по капитальным вложениям |
|  | 08 | 68 | На сумму НДС по строительно-монтажным работам |
|  | 68 | 19 | НДС на сумму материалов, товаров, услуг и т. д. по мере ввода объекта в эксплуатацию |
|  | 68 | 08 | На сумму НДС по строительно-монтажным работам по мере ввода в эксплуатацию |

Продажа объектов внеоборотных активов и капитальных вложений облагается НДС в обычном порядке. В хозяйственной практике организации такая продажа имела место (см. приложение). Следовательно, необходимо начислить НДС, или сторнировать его возмещение из бюджета (сумма налога совпадают поскольку продажа была проведена в рамках отказа от товара).

Инвестиционная деятельность организации влияет и на сумму налога на финансовый результат. Выше уже было упомянуто о льготах по налогу в связи с осуществлением капитальных вложений и корректировка финансового результата в случае отнесения расходов от потери капитальных вложений и их безвозмездной передачи на конечный финансовый результат.

В случае реализации или безвозмездной передачи объекта по сумме затрат на который получена льгота в течение 2 лет, суммы налога восстанавливаются.

Необходимо добавить, что незавершенное строительство и иные капитальные вложения входят в налогооблагаемую базу налога на имущество (чего нельзя сказать о денежных средствах, за счет которых может формироваться стоимость долгосрочных вложений).

## § 7. Резерв повышения эффективности бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций в ЗАО «ФСПНРА».

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций в своем настоящем виде вполне удовлетворяет требованиям нормативных актов регламентирующих бухгалтерский учет. Правила формирования первоначальной стоимости объектов основных средств и затраты на их модификацию и реконструкцию, относящиеся на увеличение их стоимости, позволяют вести контроль над процессом формирования и списания расходов произведенных в рамках долгосрочных вложений. Однако контроль над затратами удобен лишь на уровне наиболее локальных и частных регистров учета благодаря отображению информации по субконто (поставщик, объект, заказ и т. д.). В более обычных регистрах отображение данных неадекватно отражает интенсивность инвестиционных вложений предприятия. Существование записей типа:

| Σ | Запись | | Наименование операции |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | К |
|  | 08/1 | 08/1 | Распределение косвенных расходов при проведении модернизации объектов |
|  | 08/2 | 08/2, 10, 60, 71 | Формирование первоначальной стоимости ОС. Приобретение комплектующих. |
|  | 08/10 | 08/2 | Формирование первоначальной стоимости ОС. Сумма с комплектуюшими. |

Ведет к тому, что в интегрированных регистрах данные обороты оказываются искусственно завышены и соответствуют интенсивности накопления и списания стоимости в операциях капитальных вложений. Этот эффект можно легко объяснить вспомнив, что некоторые бухгалтерские записи носят не хозяйственно-экономический, а условно-учетный смысл.

Из выше перечисленного ясно, что повышение эффективности учета должно происходить в сфере способа группировки и представления информации, поскольку все имеющие место хозяйственные операции достаточно просты с точки зрения учетно-экономического смысла и не вызывают затруднений у пользователей компьютерной системы для бухгалтера. Документальные подтверждения финансово-хозяйственных операций находится на достаточно высоком уровне. Следовательно, все другие условия объективности учета выполняются.

# Заключение.

Регламентация процесса учета долгосрочных инвестиций, как наверное и любой другой раздел бухгалтерского учета, как науки, имеющей свой предмет и метод, не носит сплошного характера. Существует масса вопросов, как теоретического, так и чисто практического характера, не имеющих однозначного решения.

Следует ли считать инвестициями вложения в уставные капиталы других хозяйствующих субъектов, если их средства будут пушены на приобретение и создание основных средств? Каким образом проводить инвентаризацию формирования первоначальной стоимости объекта капитальных вложений, куда были включены проценты, за банковский кредит, если у банка, владельца финансовых ресурсов была отозвана лицензия? Кроме того сам предмет исследования настолько емок, что полностью раскрыть тему в рамках курсовой работы не представляется возможным, тем более, что тесная взаимосвязь современных инвестиционных вложений с понятием «нематериального капитала», «зеркального капитала», если подтверждение выхода предмета исследования далеко за рамки бухгалтерского учета.

Возвращаясь к вопросу о цели исследования, хочется подчеркнуть, что раскрытие материала на конкретном примере не мыслемо без соотнесения приемлемых способов учета объекта исследования (ЗАО «ФСПНРА») с методологией бухгалтерского учета как науки. Поэтому структура настоящей работы, где практический материал чередовался с раскрытием порядка учета хозяйственных операций других типов, представляется оптимальной.

При написании теоретической части исследования, была принята попытка пояснить роль инвестиций на уровне хозяйствующего субъекта и на макроэкономическом уровне. Такой способ также представляется целесообразным поскольку бухгалтерский учет существует не сам для себя и не только для выполнения требований налогового законодательства.

При написании работы были использованы нормативные документы не вступившие в действие на момент ее написания. Это имеет свое объяснение в том, что инвестиционная деятельность ЗАО «ФСПНРА» далеко не окончена и по сегодняшний день.

# Перечень использованной литературы.

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ; Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть I и II. М.: Проспект, 1998.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской от­четности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34н (в ред. приказа Минфина РФ от 24.03.2000 г. № 31 н).
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению. Утвер­ждены приказом Министерства финансов СССР от 01.11.91 г. № 56 и рекомендованы для применения на территории управления Рос­сийской Федерации письмом Министерства экономики и Министер­ства финансов РСФСР от 19,12.91 г. № 18-5, с изменениями, утвер­жденными приказом Министерства финансов Российской Федера­ции от 28.12.94 г. № 173, от 28.07.95 г. № 81 и от 17.02.97 г. № 15.
5. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвести­ций. Утверждено приказом Минфина РФ от 30.12.93 г. № 160.
6. Положение по бухгалтерское учету «Учет договоров (контрак­тов) на капитальное строительство». ПБУ 2/94. Утверждено прика­зом Минфина РФ от 20.12.94 г. № 167.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств». ПБУ 6/97. Утверждено приказом Минфина РФ от 3.09.97 г. № 65н (вред. приказа Минфина РФ от 24.03.2000 г. № 31н).
8. Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ. Утверждены Минстроем России 04.12.95 г. № БЕ-11-260/7 по согласованию с Минэкономики РФ и Минфином РФ от 28.11.95 г.
9. «О формах бухгалтерской отчетности организации». Приказ Минфина РФ от 13.01.2000 г. № 4н.
10. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.95 г. № 49.
11. «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость». Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 11.10.95 г. № 39.
12. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на при­быль предприятий и организаций». Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 10.08.95 г. № 37.
13. «О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных опе­раций, связанных с налогом на добавленную стоимость и акцизами». Приказ Минфина РФ от 12.11.96 г. № 96.
14. «О переоценке основных фондов в 1997 году». Постановление Правительства Российской Федерации от 07.12.96 г. № 1442.
15. Инструкция по заполнению форм федерального государ­ственного статистического наблюдения по капитальному строительству. Утверждена постановлением Госкомстата РФ от 03.10.96 г. № 123.
16. Инструкция по заполнению формы федерального государствен­ного статистического наблюдения № 1-С «Сведения о вводе в эксплуа­тацию зданий, сооружений и реализации инвестиционных проектов». Утверждена постановлением Госкомстата РФ от 21.10.98 г. № 100.
17. Положение о составе затрат на производство и реализацию продукции (товаров, работ, услуг) включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли № 552 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 1 июля 2000 г.);
18. Положение по бухгалтерскому учету доходов «Доходы организации» ПБУ 9/99 Утверждено приказом министра РФ от 06.05.99 №32н;
19. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99г. №33н;
20. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/96.Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.99 №43п.
21. Письмо ГНС РФ от 27 октября 1998 г. № ШС-6-02/768 «Методические рекомендации по отдельным вопросам налогообложения прибыли»;
22. Основы российского аудита: Учебник /В. В. Суйц, Н. Б. Смирнов,- М.:ИКЦ «Дис», 1997 г.;
23. Бухгалтерский учет в организации: Учебное пособие/ Е. П. Козлов, -М.: Финансы и статистика 1999 г.;
24. Составление бухгалтерской отчетности: Учебник/ В. Д. Неводворский А. В. Пономорева -М.: Бухгалтерский учет, 1998 г.;
25. Бухгалтерский учет / Н. П. Кондраков: Учебное пособие – 3 Издание 3-е: переработанное и дополненное, -М.: Инфра-М, 2000 г.;
26. Правовые основы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности: Учебник / отв. ред. С. Г. Чаодаев –М.: Юристо, 1999 г.

# Приложения