

Глава 9

Инвестиции в основные средства

$$\text{Активы} = \text{Внеоборотные активы} + \text{Оборотные активы}$$

Инвестициями называются денежные средства, целевые банковские вклады, паи, акции и другие ценные бумаги, технологии, машины, оборудование, лицензии (в том числе и на товарные знаки), кредиты, любое другое имущество или имущественные права, интеллектуальные ценности, вкладываемые в объекты предпринимательской и других видов деятельности в целях получения прибыли (дохода) и достижения положительного социального эффекта.

Инвестиционной деятельностью называется вложение инвестиций или инвестирование, а также совокупность практических действий по реализации инвестиций. Запрещается инвестирование в объекты, создание и использование которых не отвечает требованиям экологических, санитарно-гигиенических и других норм, установленных законодательством, или наносит ущерб охраняемым законом правам и интересам граждан, юридических лиц и государства.

Субъектами инвестиционной деятельности являются инвесторы, заказчики, исполнители работ, пользователи объектов инвестиционной деятельности, а также поставщики, юридические лица (банковские, страховые и посреднические организации, инвестиционные биржи) и другие участники инвестиционного процесса.

Инвестором называется юридическое или физическое лицо, осуществляющее вложения собственных, заемных и привлеченных средств в форме инвестиций и обеспечивающее их целевое использование. Инвестор самостоятельно определяет объемы, направления, размеры и эффективность инвестиций и по своему усмотрению привлекает на договорной, преимущественно конкурсной, основе (в том числе торги подряда) физических и юридических лиц, необходимых ему для реализации инвестиций.

Договор (контракт) между субъектами инвестиционной деятельности является основным правовым документом, регулирующим их производственно-хозяйственные и другие взаимоотношения. Заключение договоров (контрактов), выбор партнеров, определение обязательств, любых других условий хозяйственных взаимоотношений, не противоречащих законодательству, является исключительной компетенцией субъектов инвестиционной деятельности. В осуществление договорных отношений не допускается вмешательство государственных органов и должностных лиц, выходящее за пределы их компетенций.

Инвестиции в основные средства

Инвестирование в создание и воспроизводство основных средств осуществляется в форме капитальных вложений.

Капитальные вложения – это вложения организацией денежных средств в новое строительство и приобретение, реконструкцию, модернизацию и расширение действующих объектов основных средств, а также затраты организации по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота.

Оценка капитальных вложений

Объем капитальных вложений оценивается по сумме фактических затрат на приобретение, сооружение, изготовление, реконструкцию и модернизацию соответствующих объектов основных средств. В состав данных затрат включаются:

- стоимость проектно-изыскательских, геологоразведочных и буровых работ;
- затраты на строительные-монтажные работы, в том числе по монтажу оборудования, требующего монтажа;
- расходы по доведению объектов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством;
- затраты на коренное улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы);
- затраты на многолетние насаждения;
- затраты по формированию основного стада;
- расходы по уплате процентов по кредитам банков и иным заемным обязательствам, использованным на капитальные вложения до ввода объектов вложений в действие или постановки на учет; и другие затраты.

Включение завершенных капитальных вложений в состав основных средств

По завершению капитальных вложений в строительство и приобретение объектов основных средств данные объекты приходятся по акту (накладной) приемки-передачи основных средств. Сумма завершенных капитальных вложений формирует первоначальную стоимость принимаемых к учету новых инвентарных объектов основных средств.

Завершенные капитальные вложения в реконструкцию и модернизацию объектов приходятся по акту приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов. В данном случае сумма завершенных капитальных вложений относится на увеличение балансовой стоимости существующих инвентарных объектов основных средств.

Капитальные вложения в многолетние насаждения, а также капитальные вложения инвентарного характера в коренное улучшение земель (осушительные,

оросительные и другие мелиоративные работы, кроме горно-капитальных) включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ. На сумму произведенных затрат делаются соответствующие записи в инвентарной карточке с последующим увеличением первоначальной стоимости объекта.

Капитальные вложения в приобретение основных средств

В случае приобретения за плату объектов основных средств (в том числе оборудования, не требующего монтажа) фактические затраты на их приобретение включаются в состав капитальных вложений по мере поступления объектов на склад или в другое место хранения. В состав капитальных вложений включаются затраты на доведение поступивших объектов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

При принятии поступивших объектов к бухгалтерскому учету их первоначальная стоимость определяется как сумма соответствующих завершенных капитальных вложений.

Пример. Состав капитальных вложений в приобретение основных средств

Организация в целях расширения производства решила приобрести новую производственную линию. С этой целью она получила долгосрочный кредит в банке. Воспользовавшись услугами посредника, организация заказала требуемое оборудование за рубежом. Договор на доставку оборудования был заключен со специализированной транспортной организацией. Спустя определенное время оборудование было доставлено. Филиалом организации-продавца за отдельную плату была осуществлена установка и наладка новой линии. В данном случае в составе капитальных вложений в приобретение объекта основных средств должны быть учтены следующие затраты:

- стоимость производственной линии, уплаченная продавцу согласно договору;
- таможенные расходы;
- транспортные расходы;
- вознаграждение посреднику;
- стоимость установки и наладки линии;
- расходы по уплате процентов по полученному кредиту банка до ввода производственной линии в эксплуатацию.

Завершению капитальных вложений соответствует приемка производственной линии по акту приемки-передачи. Производственная линия приходится в составе основных средств по первоначальной стоимости, равной сумме указанных выше затрат.

Затраты по перемещению внутри организации оборудования, не требующего монтажа (транспортные передвижные средства, свободно стоящие объекты основных средств, строительные механизмы и др.), не включаются в состав капитальных вложений, а относятся на издержки производства (обращения).

По передвижным строительным машинам и механизмам (экскаваторам, канавокопателям, подъемным кранам, камнедробилкам, бетономешалкам и т.п.), числящимся в составе основных средств, затраты по доставке на стройку, по монтажу и демонтажу предусматриваются в составе расходов по эксплуатации указанных машин и механизмов и в их первоначальную стоимость не входят.

Капитальные затраты на восстановление основных средств

Достройка, дооборудование, модернизация и реконструкция объектов основных средств приводят к изменению сущности объектов, на которых осуществляются данные работы, а затраты, производимые при этом, не являются затратами отчетного периода по содержанию объектов. Результаты данных работ, как правило, связаны с улучшением (повышением) ранее принятых нормативных показателей функционирования объектов основных средств: срока полезного использования, мощности, качества применения и т.п. После окончания модернизации и реконструкции на сумму совершенных затрат увеличивается первоначальная стоимость соответствующего объекта основных средств, увеличение стоимости относится на добавочный капитал организации.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, замена каждой части при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта. Например, в случае выбытия из-за непригодности к эксплуатации какого-либо компонента технологической линии по производству кондитерских изделий, выбытие данного инвентарного объекта рассматривается как частичная ликвидация объекта основных средств, замена выбывшего из эксплуатации предмета на новый рассматривается как капитальные вложения в приобретение нового инвентарного объекта. При этом изменяется балансовая стоимость всей производственной линии.

Незавершенные капитальные вложения

Незавершенные капитальные вложения – это не оформленные актами приемки-передачи основных средств затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и другие). Объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию отражаются как незавершенные капитальные вложения.

Незавершенные капитальные вложения представлены в бухгалтерском балансе обособленно в составе внеоборотных активов организации и оцениваются в размере фактических затрат застройщика (инвестора).

Оборудование, требующее монтажа

Строительство и реконструкция объектов основных средств могут включать приобретение и установку оборудования, подлежащего монтажу.

Оборудование, требующее монтажа – технологическое, энергетическое и производственное оборудование, вводимое в действие только после сборки его

частей и крепления к фундаменту или опорам, к полу, к междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. В состав такого оборудования включается также контрольно-измерительная аппаратура и другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования.

Оборудование, требующее монтажа, при поступлении в организацию учитывается обособленно (не включается в основные средства и в капитальные вложения). При передаче оборудования в монтаж его стоимость включается в сумму капитальных вложений. По завершению монтажа оборудования оно принимается к учету как новый инвентарный объект основных средств.

Документальное оформление передачи оборудования в монтаж

Операция передачи оборудования в монтаж оформляется *актом приемки-передачи оборудования в монтаж* (ф. № ОС-15). В данном акте указывается:

- структурное подразделение, в котором будет монтироваться оборудование;
- наименование монтажной организации, которой передается оборудование;
- наименование, номенклатурный номер, тип, марка оборудования, которое передается в монтаж;
- количество, стоимость оборудования;
- соответствие оборудования проектной документации или чертежу;
- заключение о пригодности к монтажу и другие данные.

Капитальное строительство

Капитальные вложения в строительство объектов основных средств – капитальное строительство – может осуществляться подрядным и хозяйственным способом. При *подрядном способе* строительства необходимые работы производятся сторонними организациями – подрядчиками – в соответствии с заключенными договорами подряда. При строительстве объектов основных средств *хозяйственным способом* организация-застройщик производит подрядные работы собственными силами.

При хозяйственном способе строительства организация-застройщик отражает в бухгалтерском учете фактически произведенные затраты, связанные с осуществлением работ, включая расходы по содержанию подразделений, занятых организацией строительства. Законченные строительно-монтажные работы, выполненные хозяйственным способом, включаются в объем реализованной продукции (работ, услуг).

Основные понятия, используемые при учете подрядного строительства

В нормативных документах, регулирующих ведение бухгалтерского учета операций по договорам на капитальное строительство, используются перечисленные ниже понятия.

Договор подряда (контракт) на капитальное строительство – документ, устанавливающий обязательства сторон, участвующих в его заключении и выполнении, по новому строительству, реконструкции, расширению, техническому перевооружению, ремонту действующих предприятий, зданий и сооружений, а также производству отдельных видов и комплексов подрядных работ, являющихся объектами строительства.

Застройщик – инвестор, а также иные юридические и физические лица, уполномоченные инвестором осуществлять реализацию инвестиционных проектов по капитальному строительству.

Подрядчик – юридическое лицо, выполняющее подрядные работы для застройщика по договору подряда на строительство.

Подрядные работы – работы, выполняемые подрядчиком в соответствии с договором подряда на капитальное строительство.

Незавершенное строительство – затраты застройщика по возведению объектов строительства с начала строительства до ввода объектов в эксплуатацию.

Завершенное строительство – затраты застройщика по возведению объекта в соответствии с договором подряда на капитальное строительство с его начала до ввода в эксплуатацию.

Объекты бухгалтерского учета по договору на строительство

Объектом бухгалтерского учета по договору на строительство у застройщика и подрядчика являются затраты по объекту строительства, производимые при выполнении отдельных видов работ.

Застройщик при выполнении договоров на строительство должен обеспечить формирование информации о затратах по следующим показателям:

- незавершенное строительство;
- завершенное строительство;
- авансы, выданные подрядчикам и другим субъектам, занятым в строительстве объектов, в соответствии с договорами на строительство;
- финансовый результат деятельности.

Расчеты застройщика и подрядчика по договору на строительство

В соответствии с договором на строительство расчеты между застройщиком и подрядчиком могут осуществляться:

- в форме авансов (промежуточных платежей) за выполненные подрядчиком работы на конструктивных элементах или этапах;
- после завершения всех работ на объекте строительства.

В бухгалтерском учете у застройщика и подрядчика расчеты за объекты строительства отражаются исходя из их договорной стоимости.

Договорная стоимость объекта строительства определяется в договоре на строительство и может рассчитываться:

- на основе стоимости (цены), определяемой в соответствии с проектом (твердая цена), с учетом оговорок в договоре на строительство, касающихся порядка их изменения;
- на условиях возмещения фактической стоимости строительства в сумме принимаемых затрат, оцененных в текущих ценах, плюс согласованная договором подряда прибыль подрядчика (открытая цена).

Учет застройщиком затрат по договорам на строительство

Учет затрат на строительство ведется по фактическим расходам в целом по строительству и по отдельным объектам, входящим в него. Застройщик ведет учет затрат нарастающим итогом с начала строительства, в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в действие или полного производства соответствующих работ и затрат.

Затраты застройщика на строительство объекта складываются из:

- расходов, связанных с возведением объекта (строительные работы, приобретение оборудования, работы по монтажу оборудования, прочие капитальные затраты, затраты, не увеличивающие стоимость основных средств);
- расходов, связанных с вводом в эксплуатацию или сдачей инвестору;
- ожидаемых расходов (обязательств), связанных со строительством и его финансированием, которые застройщик будет производить после ввода объекта в эксплуатацию или сдачи инвестору.

Затраты застройщика по принятым к оплате или оплаченным подрядным работам учитываются в составе незавершенного строительства до ввода законченных строительством объектов в эксплуатацию или сдачи инвестору.

По завершению строительства объекта застройщик определяет *инвентарную стоимость* каждого вводимого в эксплуатацию в составе объекта строительства элемента, становящегося в процессе эксплуатации отдельной единицей основных средств или малоценных предметов. Основанием для оценки являются оплаченные или принятые к оплате счета.

Определение инвентарной стоимости законченных строительством объектов

Охарактеризуем порядок определения инвентарной стоимости законченных строительством объектов, а также оборудования.

Инвентарная стоимость *зданий и сооружений* складывается из затрат на строительные работы и приходящихся на них прочих капитальных затрат. Прочие капитальные затраты включаются в инвентарную стоимость объектов по прямому назначению. В случае если они относятся к нескольким объектам, их стоимость распределяется пропорционально договорной стоимости вводимых в действие объектов.

Инвентарная стоимость *оборудования, требующего монтажа*, складывается из фактических затрат по приобретению оборудования, расходов на строительные

и монтажные работы, а также прочих капитальных затрат, относимых на стоимость вводимого в эксплуатацию оборудования по прямому назначению. Если расходы на строительные и монтажные работы, а также прочие затраты относятся к нескольким видам оборудования, то их стоимость распределяется между отдельными видами оборудования пропорционально стоимости оборудования по ценам поставщиков.

Инвентарная стоимость *оборудования, не требующего монтажа*, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, складывается из покупной стоимости по счетам поставщиков, расходов по доставке до приобъектного склада и других расходов, связанных с приобретением.

Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств

Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств, — это затраты, связанные со строительством и приобретением основных средств, по установленному порядку не включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств. Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств, подразделяются на затраты, предусмотренные в сводных сметных расчетах стоимости строительства, и на затраты, не предусмотренные в данных расчетах.

К затратам, предусмотренным в сводных сметных расчетах стоимости строительства, относятся:

- затраты на подготовку эксплуатационных кадров для основной деятельности строящихся объектов;
- расходы перспективного характера (геологоразведочные, изыскательские и др.), связанные со строительством объектов, в случае невозможности их включения в дальнейшем в стоимость строительства объектов;
- средства, передаваемые на строительство объектов в порядке долевого участия, если построенные объекты по вводу их в эксплуатацию будут приняты в собственность другими организациями;
- расходы, связанные с возмещением стоимости строений и посадок, сносимых при отводе земельных участков под строительство.

К затратам, не предусмотренным в сводных сметных расчетах стоимости строительства, относятся:

- затраты застройщика по объектам, не законченным строительством, переданным безвозмездно другим организациям, а также стоимость других материальных ценностей, переданных безвозмездно;
- убытки по строящимся основным средствам, а также от разрушений не законченных строительством зданий и сооружений, возникшие от стихийных бедствий (в том числе приведшие к их ликвидации);
- затраты на консервацию строительства;
- расходы, связанные с уплатой процентов, штрафов, пеней и неустоек за нарушения в финансово-хозяйственной деятельности;
- расходы по сносу, демонтажу и охране объектов, прекращенных строительством; и другие затраты.

Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств, учитываются в составе капитальных вложений отдельно от затрат на строительство объектов, определяющих их стоимость, согласно оформленным в установленном порядке, оплаченным или принятым к оплате документам. Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств, по мере полного производства соответствующих работ или совершения операций списываются на прибыль, остающуюся в распоряжении организации (на собственные источники).

Финансовый результат застройщика по договорам на строительство

Финансовый результат у застройщика по деятельности, связанной со строительством, образуется как разница между размером (лимитом) средств на его содержание, заложенным в сметах на строящиеся в данном отчетном периоде объекты, и фактическими затратами на его содержание.

В случае расчетов застройщика с инвестором за сданный объект по договорной стоимости его строительства, в состав финансового результата включается также разница между этой стоимостью и фактическими затратами по строительству объекта с учетом затрат по содержанию застройщика.

Документальное оформление работ в капитальном строительстве

В бухгалтерском учете применяются следующие *типовые формы* первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве:

- справка о стоимости выполненных работ и затрат (ф. №КС-3);
- общий журнал работ (ф. №КС-6);
- акт приемки законченного строительством объекта (ф. №КС-11);
- акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (ф. №КС-14).

Порядок приемки законченных строительством объектов

После окончания строительства (включая реконструкцию, расширение и техническое перевооружение) объектов производственного и жилищно-гражданского назначения всех форм собственности должна быть произведена их приемка.

Приемку законченных строительством работ от исполнителя работ (генерального подрядчика) производит заказчик или уполномоченное инвестором другое лицо в соответствии с условиями договора подряда (контракта) на строительство, которым должны быть регламентированы требования к приемке.

Объекты принимаются в целом, в том числе «под ключ», или по мере завершения отдельных очередей, пусковых комплексов, зданий и сооружений в объеме, предусмотренном в договоре подряда (контракте) на строительство, и в соответствии с другими условиями договора. Договором устанавливаются, в частности, стадии приемки (приемка готовности строительной части и отдельных видов строительно-монтажных работ, оборудования после индивидуальных испытаний, пусконаладочных работ и комплексного опробования, сдача

объекта в гарантийную эксплуатацию и т.п.), сроки уведомления заказчика исполнителем работ о готовности к приемке, гарантии исполнителя работ по качеству и другие необходимые условия.

Исполнитель работ предъявляет к приемке объект (очередь, пусковой комплекс, здание, сооружение) после завершения всех предусмотренных договором подряда работ по объекту (очереди, комплексу и т. д.) в соответствии с проектом на строительство. Заказчик производит приемку объекта на основе результатов проведенных им обследований, проверок, контрольных испытаний и измерений, документов исполнителя работ, подтверждающих соответствие принимаемого объекта утвержденному проекту, нормам, правилам и стандартам, а также заключений органов надзора.

Приемка объекта оформляется актом приемки законченного строительством объекта (ф. №КС-11). К акту приемки объекта исполнитель работ и заказчик прилагают документы из установленного перечня. Вся документация по приемке объекта передается заказчиком пользователю объекта. Акт приемки является основанием для окончательной оплаты всех выполненных исполнителем работ по договору. Факт ввода в действие принятого объекта регистрируется заказчиком (пользователем объекта) в местных органах исполнительной власти в порядке, установленном этими органами.

Приемка объекта заказчиком от исполнителя работ не дает права на ввод его в действие без согласования с органами Госархстройнадзора и другими органами надзора, которым этот объект подконтролен, а также без разрешений на эксплуатацию объекта и оборудования, выданных органами, в положениях о которых предусмотрена выдача соответствующих разрешений. Ввод в действие объектов, не отвечающих требованиям законодательства, охраны труда и техники безопасности, строительных, санитарных, экологических и других норм, не допускается.

Инвентаризация незавершенного капитального строительства

При инвентаризации незавершенного капитального строительства в описях по нему указывается наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т.п. При этом проверяется: а) не числится ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не начатое монтажом; б) состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов. По этим объектам, в частности, необходимо выявить причины и основание для их консервации.

На законченные строительством объекты, фактически введенные в эксплуатацию полностью или частично, приемка и ввод в действие которых не оформлены надлежащими документами, составляются особые описи. Отдельные описи составляются также на законченные, но почему-либо не введенные в

эксплуатацию объекты. В описях необходимо указать причины задержки оформления сдачи в эксплуатацию указанных объектов.

На прекращенные строительством объекты, а также на проектно-изыскательские работы по неосуществленному строительству составляются описи, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин прекращения строительства. Для этого должны использоваться соответствующая техническая документация (чертежи, сметы, сметно-финансовые расчеты), акты сдачи работ, этапов, журналы учета выполненных работ на объектах строительства и другая документация.

Источники финансирования инвестиций

Источники финансирования инвестиционной деятельности

Инвестиционная деятельность может осуществляться за счет:

- собственных финансовых ресурсов и внутрихозяйственных резервов инвестора (прибыль, амортизационные отчисления, денежные накопления и сбережения граждан и юридических лиц, средства, выплачиваемые органами страхования в виде возмещения потерь от аварий, стихийных бедствий и другие);
- заемных финансовых средств инвесторов (банковские и бюджетные кредиты, облигационные займы и другие средства);
- привлеченных финансовых средств инвестора (средства, получаемые от продажи акций, паевые и иные взносы членов трудовых коллективов, граждан, юридических лиц);
- денежных средств, централизуемых объединениями (союзами) предприятий в установленном порядке;
- инвестиционных ассигнований из государственного бюджета, местных бюджетов и соответствующих внебюджетных фондов;
- иностранных инвестиций.

Принятие решений об осуществлении инвестиций

Принятие решений об осуществлении инвестиций должно быть экономически обоснованным, особенно в тех случаях, когда их финансирование производится из средств, полученных на возвратной основе (займов, кредитов и пр.). Например, если результатом капитальных вложений явились новые объекты основных средств, то возникшие в связи с их вводом в эксплуатацию экономические выгоды должны обеспечивать покрытие затрат на обслуживание основных средств, выплату процентов и доходов по кредитам, полученным на финансирование капитальных вложений, а также обеспечить возврат кредитов (погашение обязательств) в установленный срок.

Оценка экономической целесообразности капитальных вложений важна еще и потому, что основные средства не относятся к легко реализуемым активам. В случае изменения экономической ситуации, ухудшения рыночной конъюнкту-

ры вынужденная продажа основных средств с целью срочного погашения обязательств может сопровождаться серьезными убытками. Альтернативным решением может служить аренда (лизинг) основных средств.

Пример. Принятие решения о совершении инвестиций

Организация «С» для производства своей продукции использовала определенные материалы. Доставка материалов осуществлялась автотранспортной организацией, стоимость услуг которой включалась в состав затрат на производство продукции. С расширением деятельности организация «С» решила снизить себестоимость продукции за счет самостоятельной доставки материалов, и с этой целью было принято решение приобрести грузовой автомобиль. Рассмотрим экономические последствия принятого решения.

Совершив капитальные вложения в приобретение автомобиля, организация в течение срока полезного использования данного объекта не будет нести расходы на оплату услуг автотранспортных организаций, то есть стоимость услуг по доставке не будет включаться в состав затрат на производство продукции. Вместо этого в состав затрат на производство будут включаться: амортизационные отчисления по приобретенному транспортному средству, заработная плата водителя, расходы на ремонт и техническое обслуживание объекта, стоимость бензина, страховые платежи и пр. Если сумма данных затрат окажется меньше стоимости услуг автотранспортной организации, то результатом капитальных вложений в приобретение грузового автомобиля будет уменьшение затрат на производство и себестоимости продукции. Как следствие, увеличится прибыль от реализации продукции.

В то же время необходимо помнить, что, совершая капитальные вложения, организация выводит из оборота значительные денежные средства, которые могли бы быть использованы на расширение основной деятельности, на погашение взятых ранее кредитов и на другие цели. Поэтому для принятия обоснованного решения о совершении инвестиций необходимо проанализировать состояние самой организации, возможные способы снижения себестоимости продукции, в том числе другие способы снижения затрат на перевозки.

Учет инвестиций в основные средства

Целями учета инвестиций в основные средства являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и учитываемым объектам;
- обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;
- правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования;
- осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования инвестиций.

Учет инвестиций осуществляется с использованием счетов 08 «Капитальные вложения», 07 «Оборудование к установке».

Счет «Капитальные вложения»

Активный счет 08 «Капитальные вложения» предназначен для обобщения информации об инвестициях застройщика в основные средства, инвестициях ор-

ганизации в земельные участки и объекты природопользования, в нематериальные активы, а также о затратах организации по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота.

К счету 08 «Капитальные вложения» могут быть открыты субсчета:

- 08-1 «Приобретение земельных участков»;
- 08-2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 08-3 «Строительство объектов основных средств»;
- 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»;
- 08-5 «Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств»;
- 08-6 «Приобретение нематериальных активов»;
- 08-7 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 08-8 «Приобретение взрослых животных»;
- 08-9 «Доставка животных, полученных безвозмездно»;
- 08-10 «Вложения в ценные бумаги».

На субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств» учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие сметные расходы на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом).

На субсчете 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств» учитываются затраты по приобретению объектов основных средств, не требующих монтажа.

На субсчете 08-5 «Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств», учитываются затраты, связанные со строительством и приобретением основных средств, по установленному порядку не включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств.

На субсчете 08-10 «Вложения в ценные бумаги» учитываются затраты на приобретение ценных бумаг, по которым не получено подтверждение о переходе прав собственности на эти бумаги.

По дебету счета 08 «Капитальные вложения» отражаются суммы совершенных затрат на капитальные вложения, в том числе затрат по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота – в корреспонденции со счетами учета расчетов, денежных средств, материальных ценностей и др.

С кредита счета 08 «Капитальные вложения» списываются следующие суммы:

- фактические затраты, составляющие первоначальную стоимость сданных в эксплуатацию законченных вложениями объектов – в корреспонденции с дебетом счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»;
- затраты, не включаемые в первоначальную стоимость объектов (списываются по мере полного производства работ или совершения операций) – в корреспонденции с дебетом счетов 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 96 «Целевые финансирование и поступления»;

- затраты в насаждения, а также на улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и др. работы) по принятым в эксплуатацию площадям – в корреспонденции с дебетом счета 01 «Основные средства».

Дебетовое сальдо счета 08 «Капитальные вложения» отражает величину незавершенных капитальных вложений организации в основные средства, нематериальные активы и в формирование основного стада.

Аналитический учет по счету 08 «Капитальные вложения» в части капитальных вложений, связанных со строительством и приобретением основных средств, ведется по каждому строящемуся или приобретаемому объекту основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах на: строительные работы и реконструкцию; буровые работы; монтаж оборудования; приобретение оборудования, требующего монтажа; приобретение оборудования, не требующего монтажа, а также инструментов и инвентаря, предусмотренных сметами капитальных вложений; проектно-изыскательские работы, прочие затраты по капитальным вложениям.

Учет капитальных вложений в приобретение основных средств

Учет капитальных вложений в приобретение основных средств, не требующих монтажа, производится на субсчете 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств».

По дебету субсчета 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств», счет 08 «Капитальные вложения», отражаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставки (купли-продажи) поставщику (продавцу), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством), – в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- затраты, связанные с приобретением объектов основных средств и доведением их до состояния, в котором они пригодны к использованию (без учета НДС), – в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. К указанным затратам не относятся затраты по перемещению внутри организации оборудования, не требующего монтажа.

Таблица 9.1 Учет капитальных вложений в приобретение основных средств

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Приобретен объект основных средств	Договорная стоимость без НДС	«Капитальные вложения»	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Оплачены расходы по доставке и установке	Сумма расходов	«Капитальные вложения»	«Расчетный счет»
Перечислены средства в погашение задолженности поставщикам	Сумма договорной стоимости	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	«Расчетный счет»

Принятие к учету объектов основных средств отражается списанием затрат, накопленных на счете 08 «Капитальные вложения», субсчет 08-4, с кредита данного счета в корреспонденции с дебетом счета 01 «Основные средства». Данные затраты образуют первоначальную стоимость объектов.

Принят к учету приобретенный объект основных средств			
21.11	«Основные средства» «Капитальные вложения»	Д-т 17000	К-т 17000

Учет достройки, дооборудования, реконструкции и модернизации объектов

Учет затрат по достройке, дооборудованию, модернизации и реконструкции объектов основных средств, включая затраты по модернизации, осуществляемой во время капитального ремонта объектов, ведется в порядке, установленном для учета капитальных вложений.

Использованы материалы для реконструкции объекта основных средств			
03.10	«Капитальные вложения» «Материалы»	Д-т 2400	К-т 2400

По окончании достройки, дооборудования, реконструкции объекта основных средств или по завершении работ, носящих капитальный характер, затраты организации, отраженные на счете 08 «Капитальные вложения» и носящие капитальный характер, списываются с кредита данного счета в корреспонденции с дебетом счета 01 «Основные средства».

Списаны капитальные затраты на увеличение первоначальной стоимости основных средств			
15.11	«Основные средства» «Капитальные вложения»	Д-т 9200	К-т 9200

Одновременно на сумму списанных на счет 01 «Основные средства» затрат увеличивается сумма на счете 87 «Добавочный капитал» и уменьшается собственный источник, оставшийся в распоряжении организации (за исключением амортизации).

Увеличен добавочный капитал на сумму капитальных затрат, осуществленных за счет собственных источников			
15.11	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» «Добавочный капитал»	Д-т 9200	К-т 9200

Учет затрат по капитальному строительству объектов

Затраты по строительству объектов, учтенные на счете 08 «Капитальные вложения», до окончания работ составляют незавершенное строительство. В бухгалтерском учете затраты по строительству объектов группируются по техноло-

гической *структуре расходов*, определяемой сметной документацией. Учет рекомендуется вести по следующей структуре расходов:

- 1) на строительные работы;
- 2) на работы по монтажу оборудования;
- 3) на приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- 4) на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- 5) на прочие капитальные затраты;
- 6) на затраты, не увеличивающие стоимости основных средств.

Прочие капитальные затраты, предусматриваемые в сметах, учитываются по их видам и отражаются на счете 08 «Капитальные вложения» в размере фактических расходов по мере их производства или по договорной стоимости на основании оплаченных или принятых к оплате счетов сторонних организаций.

Учет строительных работ подрядным способом

Затраты застройщика при подрядном способе строительства основных средств отражаются по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством). Запись производится по дебету счета 08 «Капитальные вложения» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Расходы по уплате процентов по кредитам банков и иным заемным обязательствам, использованным для инвестиций в основные средства до их постановки на учет, отражаются по дебету счета 08 «Капитальные вложения» в корреспонденции с кредитом счетов 90 «Краткосрочные кредиты банков», 92 «Долгосрочные кредиты банков», 51 «Расчетный счет».

Таблица 9.2 Учет капитального строительства подрядным способом

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Начислена задолженность перед подрядчиком за произведенные работы	Стоимость работ без НДС	«Капитальные вложения»	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Начислены проценты за целевой кредит банка до ввода объекта в эксплуатацию	Сумма процентов	«Капитальные вложения»	«Долгосрочные кредиты банков»
Перечислены средства в погашение задолженности за выполненные работы	Перечисленные суммы	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	«Расчетный счет»

По завершению капитальных вложений сданные в эксплуатацию объекты приходуются записью по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Капитальные вложения» в сумме фактических затрат, составляющих первоначальную стоимость объектов.

Оприходованы сданные в эксплуатацию объекты основных средств			
		Д-т	К-т
8.08	«Основные средства» «Капитальные вложения»	21000	21000

Затраты, не включаемые в первоначальную стоимость объектов, списываются по мере полного производства работ с кредита счета 08 «Капитальные вложения» в корреспонденции с дебетом счетов 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 96 «Целевые финансирование и поступления».

Списаны затраты, не включаемые в первоначальную стоимость сданных объектов			
		Д-т	К-т
8.08	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» «Капитальные вложения»	1000	1000

Учет строительных работ хозяйственным способом

При хозяйственном способе строительства и реконструкции объектов застройщик отражает по дебету счета 08 «Капитальные вложения» фактически произведенные затраты, связанные с осуществлением работ, в том числе:

- затраты по производству строительного-монтажных работ, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством) – в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и пр.;
- суммы начисленной амортизации по амортизируемому имуществу, используемому при строительстве объектов – в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Износ основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».

Таблица 9.3 Учет капитального строительства хозяйственным способом

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Израсходованы материалы на строительство объектов	Себестоимость материалов	«Капитальные вложения»	«Материалы»
Начислена задолженность сторонним организациям за услуги по строительству	Стоимость услуг без НДС	«Капитальные вложения»	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Начислена амортизация по основным средствам, используемым при строительстве объектов	Амортизационные отчисления	«Капитальные вложения»	«Износ основных средств»
Начислена заработная плата работникам, занятым на строительстве	Начисленные суммы	«Капитальные вложения»	«Расчеты с персоналом по оплате труда»

Принятие на учет завершенных строительством объектов производится с использованием счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Стоимость законченных строительного-монтажных работ списывается с кредита счета 08

«Капитальные вложения» в корреспонденции с дебетом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Законченный строительством объект приходится в составе основных средств проводкой по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Таблица 9.4 Приходование объектов, построенных хозяйственным способом

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Принят на учет законченный строительством объект основных средств	Первоначальная стоимость сданных объектов	«Основные средства»	«Реализация продукции (работ, услуг)»
Списаны законченные капитальные вложения в строительство объекта	Стоимость законченных вложений	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Капитальные вложения»

Учет налога на добавленную стоимость по объектам основных средств, построенным хозяйственным способом, рассмотрен в главе 29 «Задолженность перед бюджетом по налогу на добавленную стоимость».

Учет капитального строительства в порядке долевого участия

Если организация осуществляет капитальное строительство в порядке долевого участия, денежные средства согласно смете перечисляются основному застройщику. Данная операция отражается по кредиту счета 51 «Расчетный счет» и дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По завершению строительства основной застройщик передает организации объекты основных средств. Эта операция отражается проводкой по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и дебету счета 08 «Капитальные вложения» на сумму инвентарной стоимости объектов. Сданные в эксплуатацию объекты основных средств приходятся по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Капитальные вложения».

Таблица 9.5 Учет капитального строительства в порядке долевого участия

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Перечислены средства основному застройщику в порядке долевого участия	Перечисленные суммы	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	«Расчетный счет»
Получены от основного застройщика законченные строительством объекты	Инвентарная стоимость	«Капитальные вложения»	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Оприходованы сданные объекты в составе основных средств	Первоначальная стоимость	«Основные средства»	«Капитальные вложения»

Учет приобретения оборудования, требующего монтажа.**Счет «Оборудование к установке»**

Активный счет 07 «Оборудование к установке» предназначен для обобщения информации о наличии и движении оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах капитальных вложений.

Этот счет используется организациями-застройщиками при осуществлении строительства как подрядным, так и хозяйственным способом. Учет оборудования на данном счете осуществляется по фактической себестоимости приобретения (заготовления), складывающейся из стоимости по ценам приобретения (заготовления) и расходов по заготовке и доставке этих ценностей на склады организации.

По дебету счета 07 «Оборудование к установке» отражаются затраты на приобретение и доставку оборудования до приобъектного склада за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством) — в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

Приобретено оборудование, требующее монтажа			
15.04	«Оборудование к установке»	Д-т 21000	К-т 21000
	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		

С кредита счета 07 «Оборудование к установке» списывается стоимость оборудования при сдаче его в монтаж — в корреспонденции с дебетом счета 08 «Капитальные вложения».

Аналитический учет по счету 07 «Оборудование к установке» ведется по местам хранения оборудования.

Учет работ по монтажу оборудования

При сдаче оборудования в монтаж (начале работ по его установке на постоянном месте эксплуатации или начале укрупнительной сборки оборудования) его стоимость списывается с кредита счета 07 «Оборудование к установке» в корреспонденции с дебетом счета 08 «Капитальные вложения».

Затраты по монтажу и установке оборудования, требующего монтажа, накапливаются на дебите счета 08 «Капитальные вложения» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

При сдаче смонтированного и установленного оборудования в эксплуатацию принимается к учету новый инвентарный объект основных средств записью по кредиту счета 08 «Капитальные вложения» в корреспонденции с дебетом счета 01 «Основные средства».

Таблица 9.6 Учет работ по монтажу оборудования

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Передано оборудование подрядчику в монтаж	Себестоимость приобретения	«Капитальные вложения»	«Оборудование к установке»
Начислена задолженность подрядчику за монтажные работы	Расходы по монтажу без НДС	«Капитальные вложения»	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Сдан инвентарный объект в эксплуатацию	Сумма кап. затрат	«Основные средства»	«Капитальные вложения»
Перечислены средства в погашение задолженности поставщикам и подрядчикам	Перечисленные суммы	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	«Расчетный счет»

Переоценка незавершенных капитальных вложений и оборудования к установке

При осуществлении переоценки оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки, суммы дооценки (уценки) отражаются по дебету (кредиту) счета 07 «Оборудование к установке» в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 87 «Добавочный капитал», субсчет 87-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке».

Произведена дооценка оборудования, предназначенного для установки			
28.12	«Капитальные вложения» «Добавочный капитал»	Д-т 3500	К-т 3500

При осуществлении переоценки незавершенного строительства суммы дооценки (уценки) отражаются по дебету (кредиту) счета 08 «Капитальные вложения». Корреспондирующими счетами являются: 87 «Добавочный капитал», субсчет 87-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке» – в части производственного строительства, 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 88-4 «Фонд социальной сферы», – в части производственного строительства, включая незавершенное строительство жилых зданий.

Произведена дооценка объектов незавершенного строительства			
28.12	«Капитальные вложения» «Добавочный капитал»	Д-т 6500	К-т 6500

Вопросы

1. Какие объекты имущества относятся к незавершенным капитальным вложениям?
2. Каким образом капитальные вложения оцениваются в учете?
3. Какие объекты имущества относятся к оборудованию, требующему монтажа, и как учитываются данные объекты?
4. Как учитываются затраты на капитальное строительство объектов?
5. Каким образом списываются законченные капитальные вложения?