

## **Содержание:**

# **Введение**

В составе имущества организации выделяют в зависимости длительности их функционирования активы двух видов: внеоборотные и оборотные.

Стоимость нематериальных активов, основных средств, долгосрочных финансовых инвестиций и незавершенных капитальных вложений включается во внеоборотные активы. Они предназначены для осуществления производственно-хозяйственной деятельности организации посредством создания и развития материально-технической базы.

Актуальность вопросов бухгалтерского учета в целом и учета вложений во внеоборотные активы в частности обусловлена постоянно изменяющимся законодательством. Современный бухгалтер должен непрерывно следить за изменениями в нормативной базе бухгалтерского учета, иначе он не сможет обеспечить правильное, полное, достоверное отражение фактов хозяйственной жизни организации в бухгалтерской отчетности. Бухгалтер обязан систематически изучать нововведения в бухгалтерском и налоговом законодательстве, чтобы не допустить нарушения правовых актов и возникновения возможных санкций в отношении своей организации.

Объектом исследования является внеоборотные активы предприятий как экономическая категория.

Предмет исследования – организационно-методологические основы учета вложений во внеоборотные активы.

Целью курсовой работы является изучить сущность бухгалтерского учета вложений во внеоборотные активы на предприятиях, сделать выводы и предложить ряд мер по совершенствованию системы учета и управления внеоборотными активами.

Для достижения поставленной цели сформулированы следующие задачи:

1. изучить теоретические основы учета внеоборотных активов;
2. рассмотреть особенности учета отдельных видов внеоборотных активов.

Методологической основой исследования являются нормативно-правовые акты, методическая и учебная литература, статьи в периодической печати и Интернет-ресурсы.

## **Глава 1. Теоретические основы учета внеоборотных активов**

### **1.1. Сущность внеоборотных активов, цель и задачи их бухгалтерского учета**

Внеоборотные активы характеризуют совокупность имущественных ценностей предприятия. Внеоборотные активы многократно участвуют в процессе хозяйственной деятельности и на продукцию переносят частями использованную стоимость.

Целью бухгалтерского учета вложений во внеоборотные активы является обеспечение правильного, полного, достоверного отражения фактов хозяйственной жизни организации в бухгалтерской отчетности посредством непрерывного отслеживания изменений в нормативной базе бухгалтерского учета.

К основным задачам бухгалтерского учета вложений во внеоборотные активы относятся<sup>[1]</sup>:

- своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов по строительству объектов в разрезе видов затрат и объектов;
- обеспечение контроля за ходом строительства и вводом в действие объектов основных средств;
- правильное определение и отражение инвентарной стоимости объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования, нематериальных активов;
- контроль за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций и т.д.

Рамазанова А.К. считает, что задачами учета долгосрочных инвестиций также являются[2]:

- систематический контроль за целевым использованием средств, выполнением плана капитальных вложений, соблюдением сметной стоимости строительных и монтажных работ;
- точное определение себестоимости законченных и введенных в действие объектов и затрат в незавершенном строительстве;
- контроль за соблюдением сметной и финансовой дисциплины в строительстве, за соблюдением сметы накладных расходов по строительству.

С позиции финансового менеджмента эта классификация строится по следующим основным признакам (рис.1).

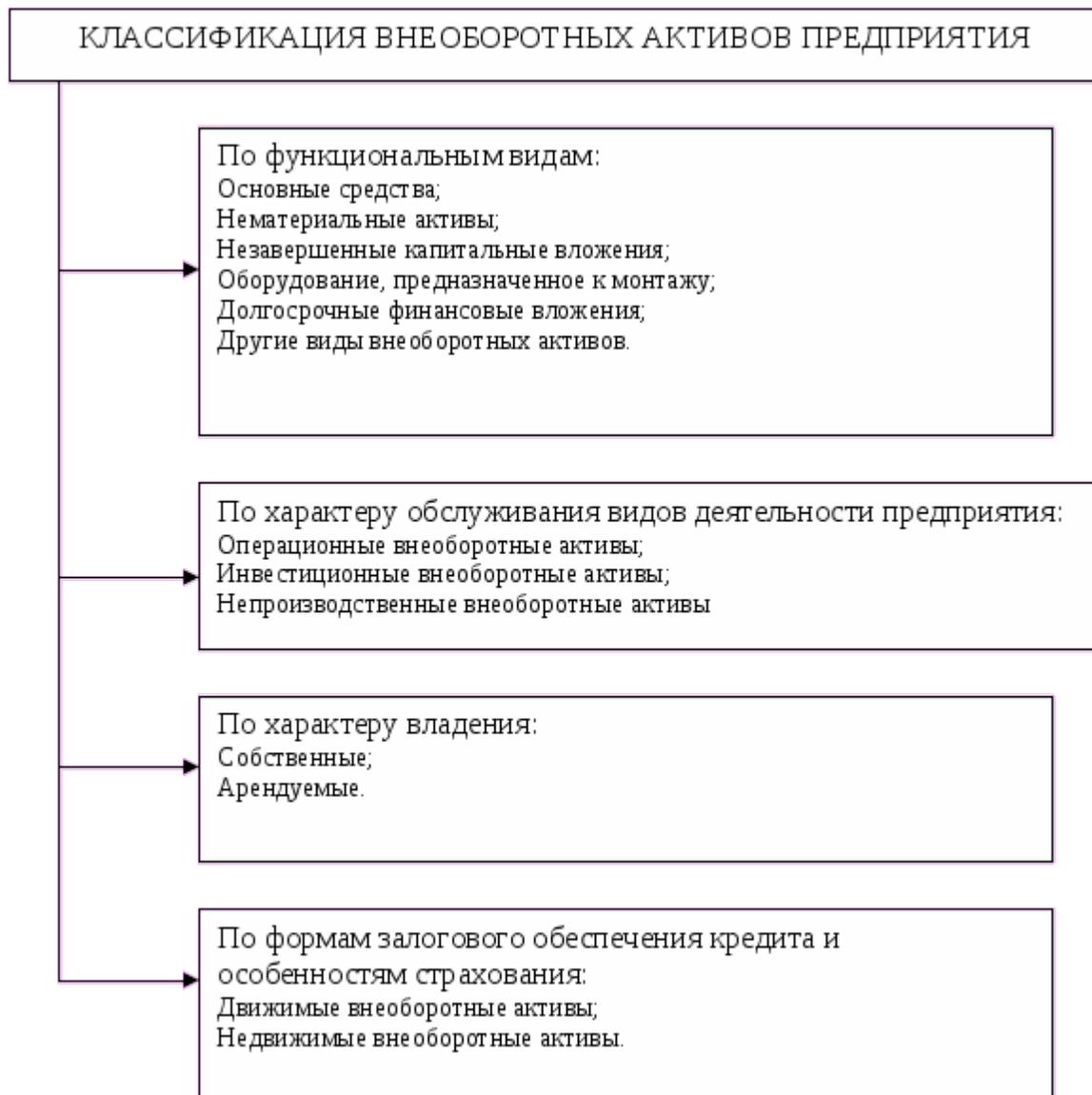


Рис. 1. Классификация по основным признакам внеоборотных активов организаций

Внеоборотные активы характеризуются следующими положительными особенностями (рис.2).

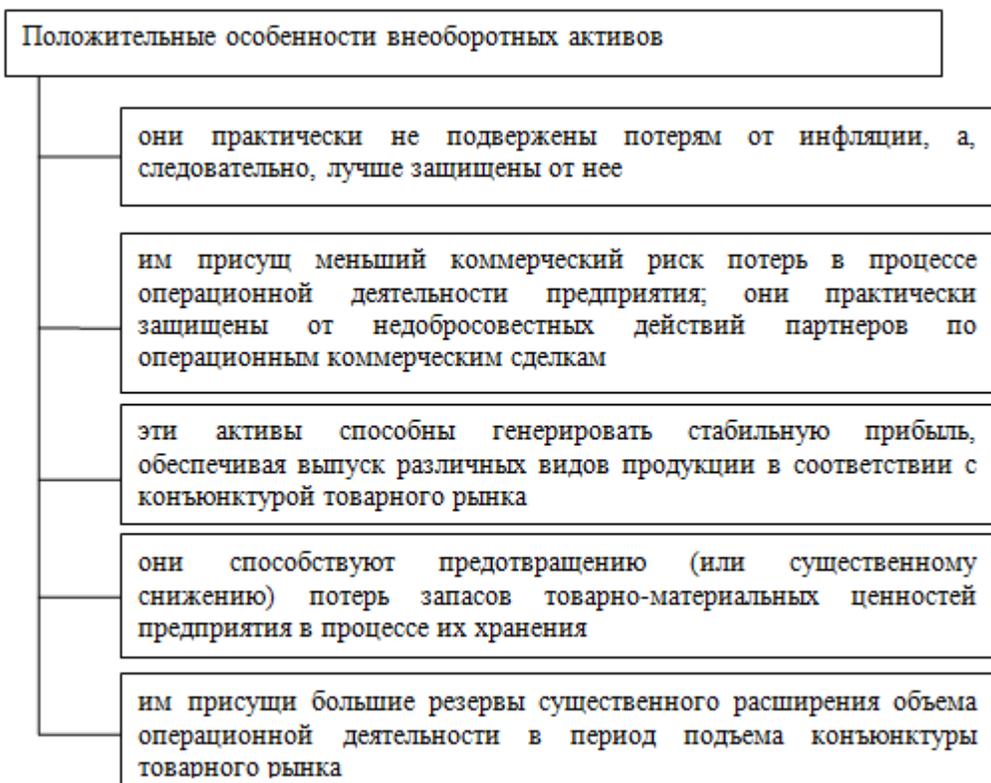


Рис.2. Положительные особенности внеоборотных активов

Вместе с тем, внеоборотные активы в процессе операционного использования имеют ряд недостатков (рис.3).

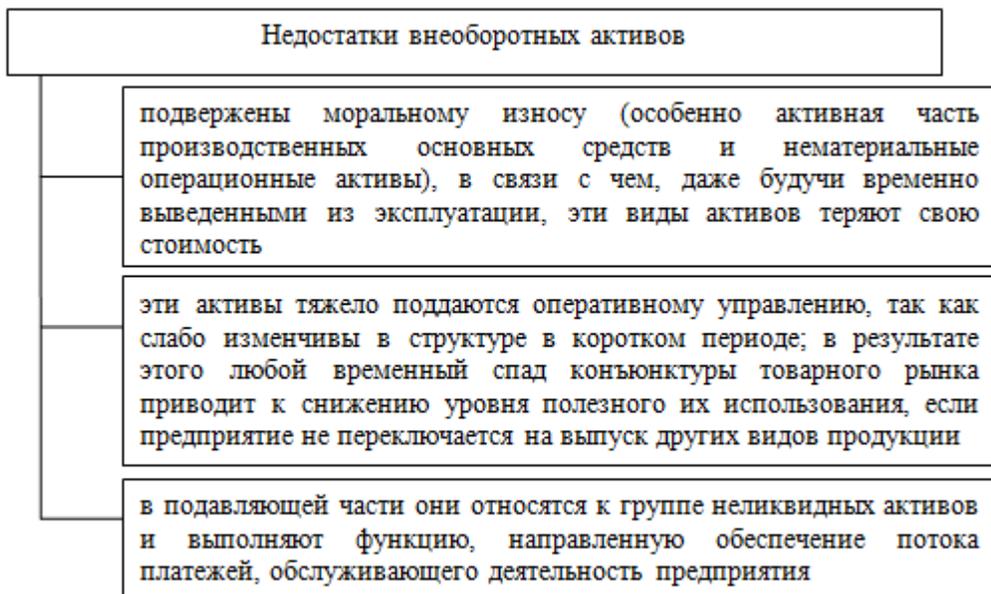


Рис.3. Недостатки внеоборотных активов[3]

## 1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета вложений во внеоборотные активы

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. В зависимости от назначения и статуса нормативные документы целесообразно представлять в виде четырехуровневой системы:

1 уровень Законодательный – федеральные законы: Указы Президента РФ и постановления Правительства, регламентирующие прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета в организации. Основным документ первого уровня - Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011, определяющий правовые основы бухгалтерского учета, его содержание, принципы, организацию, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности, состав хозяйствующих субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет и предоставлять финансовую отчетность.

2 уровень Нормативный – федеральные стандарты. Положение (стандарты) бухгалтерского учета [4 - 7], раскрывающие основные принципы бухгалтерского учета, установленные федеральным законом «О бухгалтерском учете», в их взаимосвязи с другими законодательными актами, регулирующими хозяйственную деятельность организаций. Также к данному уровню документов относится План счетов бухгалтерского учета, определяющий порядок применения правил бухгалтерского учета на счетах бухгалтерского учета;

3 уровень Методический – отраслевые стандарты: инструкции, рекомендации и тому подобные документы по бухгалтерскому учету различных видов имущества, денежных средств и обязательств;

4 уровень Организационный – рекомендации в области бухгалтерского учета, стандарты экономического субъекта: документы организации, определяющие внутренние правила бухгалтерского учета имущества, расчетов и обязательств, базирующиеся на документах предыдущих уровней.

Методические рекомендации и инструкции призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми и иными особенностями. Они разрабатываются Министерством финансов РФ и различными ведомствами (только в промышленности СССР действовало 140 отраслевых инструкций).

Рабочие документы самой организации определяют особенности организации и ведения учета в ней. Основным таким документом является Приказ об учетной политике организации для целей бухгалтерского учета и для целей налогового учета.

### **1.3. Сравнительная характеристика российского и международного регулирования бухгалтерского учета внеоборотных активов**

Согласно требованиям МСФО, любой актив, в т.ч. относящийся к внеоборотным, должен обязательно приносить доход владельцу, в противном случае он должен отражаться не как актив, а как расход. Если владелец, приобретая актив, изначально намерен перепродать его с целью получения экономической выгоды, то такого рода актив не может считаться внеоборотным, так как в данной ситуации по своей экономической сути он будет являться товаром, то есть оборотным активом. Наконец, в случае, если срок эксплуатации актива планируется менее одного периода (на практике чаще всего это один год), то данный актив также будет являться оборотным.

Исходя из указанных характеристик нами сформулировано следующее определение внеоборотных активов: «Внеоборотным активом является актив, который используется для целей производства, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд в течение более чем одного периода, имеет надежную оценку, способен приносить прибыль владельцу, и не предназначен для перепродажи в обычных условиях хозяйствования». Предложенное определение сущности внеоборотных активов соответствует требованиям МСФО и обусловлено действующей учетной практикой. Мы считаем, что данное определение следует закрепить в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», что способствовало бы единству толкования понятия «внеоборотные активы» и приближению отечественного учета к требованиям МСФО.

Кроме этого, в отечественных нормативных актах отсутствуют определения наиболее распространенных объектов, относимых к внеоборотным активам – основных средств и нематериальных активов. В положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ) имеются лишь критерии отнесения объектов к названным учетным

категориям. Проведем сравнительный анализ требований к основным средствам и нематериальным активам согласно российским и международным стандартам.

Отметим, что согласно ПБУ 6/01 главными требованиями, предъявляемыми к основным средствам, являются следующие: объект предназначен для производственных либо управленческих нужд организации, срок его использования превышает 12 месяцев либо один операционный цикл свыше 12 месяцев, владелец не планирует его последующую перепродажу, объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем. Кроме этого, основанием для признания актива в качестве основного средства является наличие у организации права собственности на него.

Согласно МСФО 16, требования к основным средствам в целом аналогичны, за исключением требования об обязательном наличии права собственности на объект. Рассматривая критерии отнесения активов к нематериальным, отметим, что согласно ПБУ 14/2007 это: отсутствие материально-вещественной формы, возможность отделения актива от другого имущества, использование в производственной либо управленческой деятельности, срок использования более 12 месяцев, отсутствие у владельца намерения дальнейшей перепродажи объекта, способность объекта приносить доход хозяйствующему субъекту, а также наличие правильно оформленных документов, подтверждающих наличие права собственности на актив (5).

Согласно МСФО 38 большинство критериев признания нематериальных активов сходны, однако отсутствует требование о наличии оформленных документов на данный актив. На основании проведенного анализа можно сделать вывод о том, что основные расхождения в трактовке основных средств и нематериальных активов связаны с тем, что в российской учетной практике акцент делается на юридическую форму учетных процедур, а не на их экономическое содержание, как того требуют МСФО, поскольку отечественный учет традиционно ориентирован, главным образом, на потребности государства. Об этом свидетельствует, в частности, требования о наличии надлежаще оформленных документов и о праве собственности организации на объект как условиях принятия их к учету в качестве внеоборотных активов. По нашему мнению, юридическая форма не всегда достоверно отражает экономическое содержание учетных процедур.

Кроме того, приоритет экономического содержания над формой является одним из важнейших принципов МСФО. Поэтому мы считаем, что сущность объектов учета, в частности основных средств и нематериальных активов, должна формулироваться

именно исходя из их экономического смысла, а не юридических аспектов. На основе вышеизложенного мы предлагаем определения основных средств и нематериальных активов, соответствующие требованиям МСФО, которые, по нашему мнению, могут быть внесены в действующие ПБУ 6/01 и 14/2007. Данные определения сформулированы следующим образом:

Основные средства — это активы, которые имеют материально-вещественную форму, подлежат точной оценке, способны приносить экономическую выгоду, предназначены для использования хозяйствующим субъектом при осуществлении его деятельности на протяжении более чем одного периода.

Нематериальным активом является такой актив, который не имеет материально-вещественной формы, но может быть точно оценен и идентифицирован, способен приносить экономические выгоды хозяйствующему субъекту, и имеет срок эксплуатации более одного периода. По нашему мнению, наличие в нормативных документах точных определений рассмотренных объектов внеоборотных активов позволит повысить эффективность учетного процесса, избежать возможных ошибок и приблизить отечественный учет к требованиям МСФО.

## **1.4. Отражение внеоборотных активов в бухгалтерской отчетности**

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

- о величине незавершенного строительства;
- об объеме приобретенных объектов внеоборотных активов;
- об источниках финансирования долгосрочных инвестиций в форме капитальных вложений.

Создание внеоборотных активов, в особенности их строительство, растянуто во времени зачастую продолжается несколько отчетных периодов, в течение которых капитальные затраты находятся в переходной форме — расходы произведены, а объекты этих активов пока на учет не приняты. Поэтому возникает необходимость учитывать капитальные затраты в незавершенные объекты внеоборотных активов (11, с.177).

По вопросу отражения в Бухгалтерском балансе незавершенных капитальных вложений, учитываемых на счете 08 (кроме субсчетов 08-5 «Приобретение нематериальных активов» и 08-8 «Выполнение научно- исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»), в настоящее время существует два подхода, - отмечает д. э. н., профессор Л.В.Сотникова (17).

Первый подход состоит в том, что величина незавершенных капитальных вложений в объекты, которые впоследствии будут приняты к учету на счете 01, включается в показатель строки 1130 и отражается обособленно по одной из строк, расшифровывающих показатель этой строки.

Второй подход заключается в том, что информация о незавершенных капитальных вложениях не отражается по строке 1130 «Основные средства».

Величина незавершенных капитальных вложений может быть отражена в разделе I «Внеоборотные активы» по: отдельной самостоятельно введенной организацией строке «Незавершенные капитальные вложения» - в случае ее существенности; строке 1170 «Прочие внеоборотные активы» - в случае несущественности показателя (17).

Обобщая сказанное можно отметить, что достоверный и полный учет затрат во внеоборотные активы позволяет правильно сформировать их первоначальную стоимость и в дальнейшем отразить её в бухгалтерской отчетности организации.

## **Глава 2. Особенности учета внеоборотных активов**

### **2.1. Бухгалтерский учет финансовых вложений во внеоборотные активы**

Бухгалтерский учет вложений во внеоборотные активы ведется в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению и порядком, установленным Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) (утв. приказом Минфина России от 24 ноября 2008 г. № 116н).

Объектами бухгалтерского учета вложений во внеоборотные активы являются объекты капитального строительства, покупаемые отдельные объекты основных

средств, НМА и отдельные виды скота.

Первоначальная стоимость объекта внеоборотных активов включает сумму фактических затрат на его приобретение, в частности:

- суммы, уплаченные в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплаченные за доставку, монтаж, установку внеоборотных активов;
- заработная плата работников организации, занятых приобретением внеоборотных активов;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением вне- оборотных активов.

Инвестиционные затраты, связанные с приобретением или созданием инвестиционного актива обобщаются на активном балансовом счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». При этом информация, формируемая на данном счете по отдельным объектам инвестиций и видам затрат группируется на отдельных аналитических счетах, открытых к счету 08. Инвестиционные операции по созданию и приобретению инвестиционных активов отражаются по следующей схеме (рис.4).

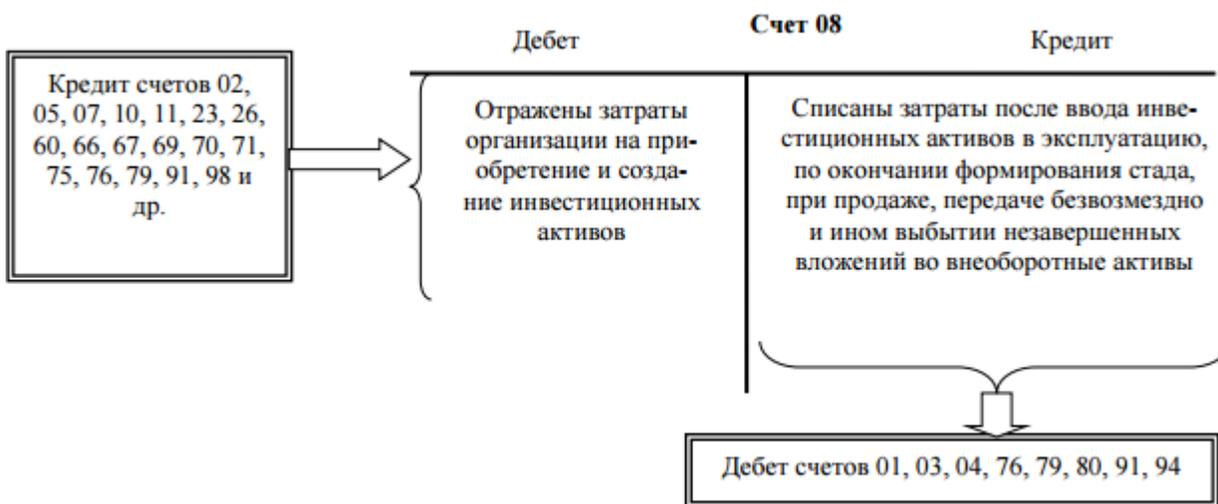


Рис.4. Схема отражения инвестиционных операций по созданию и приобретению инвестиционных активов на счетах бухгалтерского учета[4]

Общий порядок учета затрат, относящихся к вложениям во внеоборотные активы, сводится к следующему. По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражаются фактические затраты организации, включаемые в первоначальную

стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и других соответствующих активов.

На счете 08 находит отражение стоимость имущества, полученного безвозмездно от других организаций и лиц, и переданного учредителями в качестве вклада в уставный капитал. Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и других, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др.[\[5\]](#)

На счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» коммерческие организации учитывают так же расходы на реконструкцию и модернизацию, достройку, дооборудование основных средств. Эти расходы отражают на счете 08 субсчет «Увеличение стоимости основных средств», проводкой: Дебет 08 Кредит 10 (23, 29, 60, 69, 70, 71, 60, 76...) - отражены расходы на реконструкцию (модернизацию, достройку или дооборудование) основных средств; Дебет 01 Кредит 08,- увеличена первоначальная стоимость основного средства после полного окончания работ[\[6\]](#) .

Объекты внеоборотных активов признаются в бухгалтерском учете и отражаются на соответствующих счетах на основании надлежаще оформленных документов о собственности и готовности объектов функционировать в соответствии со своим назначением.

Если недостроенные объекты, иные незавершенные и не переведенные в состав действующих объекты внеоборотных активов продаются другим организациям или лицам, сумма капитальных затрат, накопленная по данным объектам, списывается по кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Продажная стоимость объектов отражается вместе с суммой начисленного налога на добавленную стоимость по кредиту счета 91 («Прочие доходы и расходы» в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Сумма налога на добавленную стоимость, включенная в выручку от продажи незавершенных объектов, записывается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Группировка капитальных затрат на субсчетах, открываемых к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», осуществляется для получения информации о

капитальных затратах, в основном по видам внеоборотных активов. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» подразделяется на семь субсчетов (рис.5).

- 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 «Приобретение нематериальных активов»;
- 08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 08-7 «Приобретение взрослых животных».

Рис.5. Перечень основных субсчетов, открываемых к счету 08

При необходимости организация может вводить и другие субсчета.

Материальные объекты внеоборотных активов приобретаются по договорам купли-продажи (поставки), по договорам дарения и в других случаях безвозмездного получения объектов, по соглашениям учредителей в качестве вклада в уставной капитал организации.

В большей части они поступают вполне пригодными к применению и потому в пределах одного отчетного периода (месяца, квартала) признаются в качестве основных средств или доходных вложений в материальные ценности.

В отдельных случаях требуется время для оформления прав на материальные объекты, для приведения их в состояние, пригодное для использования по назначению, из-за чего затраты на приобретение таких объектов остаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и отражаются как сальдо данного счета.

Приобретение природных объектов. Покупная стоимость земельных участков и других объектов природопользования, приобретаемых в собственность организации, отражаются по дебету субсчетов: 08-1 «Приобретение земельных участков», 08-2 «Приобретение объектов природопользования» по счету продавца, оплаченному покупателем.

На этих же субсчетах собираются другие затраты, относящиеся к операциям приобретения природных объектов, с тем чтобы можно было подсчитать их полную первоначальную стоимость, по которой они должны быть признаны в

бухгалтерском учете.

До оформления законных прав собственности организации на приобретенные природные объекты затраты на их приобретение числятся в учете на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» как сальдо названных выше субсчетов.

Приобретение основных средств и объектов, зачисляемых в доходные вложения в материальные ценности, если они не требуют монтажа или затрат времени и средств на их доведение до пригодного к применению состояния, настолько незначительны, что ими можно пренебречь, учитывается на субсчете 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств».

Организация приобретает транспортные средства, вычислительную технику, приборы, оборудование, инструмент и другие объекты, не требующие монтажа для пополнения парка машин и приборов, замены изношенных и выбывающих (списанных) объектов. Не требующие монтажа объекты могут использоваться в производстве и обращении товаров и услуг или в управлении организацией немедленно после поступления на склад или к месту назначения.

Все объекты основных средств, не требующие монтажа, которые поступают в организацию, должны быть взяты на учет на складе под материальную ответственность работников, управляющих складами. Соблюдать это правило важно в особенности в крупных организациях, производящих большие закупки различного оборудования у многих фирм.

Учет такого оборудования через один склад позволяет иметь однозначную информацию о всех поставках. Это позволяет обеспечить контроль выполнения обязательств поставщиками и расчетов с ними.

Учет материальных объектов на субсчете 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств» следует вести, как это предусмотрено для ведения складского учета.

Поступающие объекты отражаются по дебету субсчета 08-4 в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 40 «Выпуск продукции (работ, услуг»).

Последняя запись возможна тогда, когда оборудование или другие объекты изготовлены в самой организации. В зависимости от производственных условий и учетной политики вместо записи по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ,

услуг») возможна корреспонденция со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 43 «Готовая продукция».

Поступающие от поставщиков объекты оцениваются по покупной стоимости (без налога на добавленную стоимость), изготовленные в организации - по полной производственной себестоимости.

В дебет субсчета 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств» относятся любые иные затраты по их приобретению и доведению до состояния готовности к эксплуатации.

На складе объекты основных средств, не требующие монтажа, как правило, не задерживаются. Они оформляются для передачи в эксплуатацию первичными складскими расходными документами и актами ввода в эксплуатацию и списываются со складского учета по кредиту субсчета 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств» в дебет счетов 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Такая запись означает, что начата эксплуатация (производственное применение) приобретенного объекта.

Стоимость объектов основных средств, не введенных в эксплуатацию, не списывается и продолжает учитываться на субсчете 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств».

Учет оборудования и других объектов, требующих монтажа. По условиям договора подряда заказчик строительства может быть обязан поставлять подрядчику оборудование, машины, приборы, подлежащие установке на строящихся объектах. Оборудование, требующее монтажа и установки, приобретается и для строительства, осуществляемого самой организацией, без участия подрядчиков. Зачастую замена действующего оборудования требует демонтажа старого и монтажа нового (приобретенного) оборудования.

Поступающее на склад оборудование, требующее монтажа, учитывается на счете 07 «Оборудование к установке». По дебету данного счета в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражается покупная стоимость поступившего оборудования, включая непосредственные транспортно-заготовительные расходы. Эти расходы складываются из стоимости оборудования по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке оборудования, заготовительных расходов, включая комиссионные вознаграждения посредническим фирмам, услуги товарных бирж, таможенные пошлины и т. п.

Себестоимость оборудования, изготовленного в организации, отражается по дебету счета 07 «Оборудование к установке» и по кредиту счета 43 «Готовая продукция». В зависимости от условий производства и учетной политики счет 07 по этой операции может корреспондировать со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Приобретение оборудования и его постановка на учет на складе по дебету счета 07 «Оборудование к установке» еще не означает вложений во внеоборотные активы в полном смысле слова.

Растут складские запасы оборудования, и только. На счет вложений во внеоборотные активы оборудование будет списано только после передачи его монтажникам или подрядной строительной-монтажной организации для монтажа. Бухгалтерские проводки зависят от назначения, которое получает оборудование, выбывающее со склада.

Балансовая стоимость оборудования, направленного в монтаж собственными силами или подрядной организацией, отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-3 «Строительство объектов основных средств»). Стоимость оборудования, выбывающего со склада на продажу, отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», как показано на рис.6.

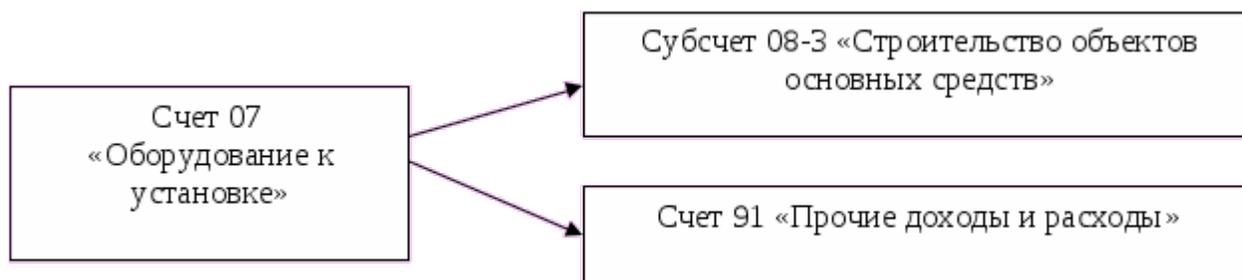


Рис.6. Схема учета выбытия оборудования

Подрядная организация принимает оборудование на забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа». Продажная стоимость оборудования, выданного для продажи, включая НДС, отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Сумма НДС начисляется в пользу бюджета по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

## **2.2. Особенности учета основных средств, требующих монтажа**

Как было отмечено в первой главе курсовой работы, все основные средства и НМА при поступлении на баланс предприятия, но до ввода их в эксплуатацию, учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». При этом на крупных промышленных предприятиях поступающее оборудование часто требует выполнение дополнительных работ – монтажа.

Рассмотрим порядок отражения на счетах бухгалтерского учета именно такого вида оборудования более подробно.

Счет 07 применяется организациями-застройщиками и большей частью он нужен для контроля за таким оборудованием. Доставленное на строительную площадку оборудование, требующее монтажа, подрядчик принимает на забалансовый учет по счету 005 «Оборудование, принятое для монтажа». До тех пор, пока не начаты монтаж и установка переданного подрядчику оборудования на постоянном месте эксплуатации, данное имущество учитывается на счете 07. После того, как оборудование будет сдано в монтаж, заказчик спишет его стоимость на счет 08, где будут отражены и затраты по монтажу, а подрядчик снимет оборудование с забалансового учета, списав стоимость со счета 005.

Отличие счета 07 от счета 08 заключается в том, что на первом счете отражается чистая стоимость оборудования (в нетто-оценке), а на втором — стоимость с учетом монтажа и наладки (в брутто-оценке). Первый счет является контрольным, а второй — накопительным, для затрат. Но не все так однозначно.

Во-первых, оборудование к установке принимается к учету по фактической себестоимости приобретения, складывающейся из стоимости приобретения и расходов по доставке этих ценностей на склады организации.

Во-вторых, по требующему монтажа оборудованию нужно правильно сформировать стоимость. Например, производственная линия включает различные агрегаты и комплектующие, а также запасные части. Все это должно быть учтено в составе единого объекта и отражено как раз на сч. 07.

В таблице 1 представлены бухгалтерские записи по учету оборудования требующего монтажа (при обеспечении объекта строительства оборудованием заказчиком).

Таблица 1 - Бухгалтерские записи по учету оборудования требующего монтажа (при обеспечении объекта строительства оборудованием заказчиком)

Дебет	Кредит	Содержание операции
В учете заказчика		
07	60	Отражена фактическая себестоимость приобретенного оборудования, требующего монтажа, без НДС
19.1	60	Учен НДС по приобретенному оборудованию
08.3	07	Списана стоимость оборудования, переданного подрядчику для монтажа, на увеличение стоимости объекта строительства
08.3	60	Приняты к учету затраты по созданию фундамента (места установки)
08.3	60	Осуществлены сами затраты по монтажу объекта
01-1	08.3	Смонтировано, налажено и отражено как ОС оборудование
В учете подрядчика		
005		Отражено поступившее от заказчика оборудование для установки на строящемся объекте в оценке, указанной в акте приема-передачи
20	10, 70, 69, 25, 26 и др.	Отражены затраты по установке оборудования на объекте строительства

Можно сказать, что при использовании счета 07 весь процесс предварительной работы с оборудованием от покупки до ввода в эксплуатацию упорядочен, а стоимость оборудования сформирована с учетом стоимости всех комплектующих и затрат.

Однако в тех случаях договором строительного подряда предусмотрено, что обеспечение оборудованием возложено на подрядную организацию, подрядчик не может использовать ни счет 07 «Оборудование к установке», так как он применяется предприятиями-застройщиками, ни счет 01 «Основные средства», который предназначен для обобщения информации о принадлежащих организации-собственнику основных средствах.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 [6], согласно которому оборудование к установке относится к материально-производственным запасам, стоимость такого оборудования учитывается подрядчиком на счете 10 «Материалы», субсчет 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали».

Таким образом, оборудование, требующее монтажа (стоимость которого включена в смету), принимается к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов по фактической себестоимости, которой признается сумма фактических затрат подрядчика на его приобретение (без учета НДС) (п. п.2, 5, 6 ПБУ 5/01). В бухгалтерском учете формируются следующие записи (табл. 2).

В силу норм п. 1 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» все факты хозяйственной деятельности организации подлежат оформлению первичными учетными документами (п. 4 Закона N 402-ФЗ).

Таблица 2 Корреспонденция счетов по учету оборудования требующего монтажа (при обеспечении объекта строительства оборудованием подрядчиком)

Дебет

Кредит Содержание операции

10.2	60	Оприходовано оборудование, требующее монтажа, по фактической себестоимости без НДС
19.3	60	Учтен НДС по приобретенному оборудованию, требующему монтажа
60	51	Оплачено поставщику за приобретенное оборудование
68, субсчет «Рас- четы по НДС»	19.3	Принят к вычету из бюджета НДС по оприходованному оборудованию, требующему монтажа
20	10.2	Списано оборудование, требующее монтажа для установки на объекте строительства

При этом организация может использовать как самостоятельно разработанные документы, так и унифицированные формы первичной документации, содержащиеся в специальных альбомах и утверждаемые Госкомстатом России (формы № ОС-14, ОС-15, ОС-16) [3]. В таблице 3 представлены унифицированные формы первичной документации, для учета оборудования, требующего монтажа.

Таблица 3 Унифицированные формы первичной документации, для учета оборудования, требующего монтажа

№ формы	Наименование формы	Описание
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования	Оформление и учет поступившего на склад организации оборудования с целью его последующего использования в качестве объектов основных средств. Акт составляется в двух экземплярах комиссией, отвечающей за прием основных средств, и утверждается руководителем организации либо лицом, им на это уполномоченным
ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж	Применяется при передаче оборудования в монтаж. Монтаж может быть произведен как силами самой организации, если она располагает для этого достаточными ресурсами техники и персонала, так и с привлечением сторонних организаций. Если монтаж производится силами самой организации, то акт формы N ОС-15 необходимо составить. При проведении монтажных работ подрядным способом в состав приемочной комиссии включается представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт формы N ОС-15 на передачу оборудования в монтаж не составляется. Уполномоченный представитель монтажной организации в получении оборудования на ответственное хранение расписывается непосредственно в акте, копия такого акта передается ему.
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования	Составляется на дефекты оборудования, выявляемые в процессе монтажа, наладки и испытания, а также по результатам контроля.

Смонтированное и готовое к эксплуатации оборудование зачисляется в состав основных средств, для чего оформляется Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма N ОС-1), либо Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма N ОС-16).

Таким образом, порядок отражения оборудования к установке в бухгалтерском учете целиком зависит от того, на кого из участников строительства возложена обязанность обеспечения объекта материалами и оборудованием по договору строительного подряда. Кроме того, стоит отметить, что во избежание учетных и налоговых ошибок, а также их экономических последствий, следует обратить особое внимание на необходимость закрепления выбранных вариантов ведения бухгалтерского учета оборудования к установке, и в целом на грамотное отражение отдельных спорных вопросов в учетной политике организации.

## 2.3. Особенности учета нематериальных активов

В настоящее время в деятельности многих организаций участвуют нематериальные активы. Данному положению способствуют современные экономические условия, приведшие российский бизнес к тому, что произошло возрастание роли нематериальных активов (НМА) в формировании финансового имиджа предприятия, а также повышения эффективности его функционирования.

Данные обстоятельства повышают значимость вопросов изучения, анализа, выработки рекомендаций по бухгалтерскому учёту и аудита НМА.

Современные законодательные акты России не содержат сформулированного и общепринятого определения нематериального актива, однако авторы учебной и методической литературы в основном определяют НМА как «идентифицируемые неденежные, активы не имеющие физической структуры...»[7]. При этом следует учитывать тот факт, что к рассматриваемому виду активов предъявляется целый ряд обязательных требований, которым тот должен соответствовать в обязательном порядке. В настоящее время в России порядок принятия к бухгалтерскому учёту НМА регулируется ПБУ 14/07 «Учёт нематериальных активов»[8]. Перечень НМА широк и законодательно не ограничен, то есть исчерпывающего перечня нет не в ПБУ 14/2007, ни в каких либо иных нормативных актах по бухгалтерскому учёту.

Согласно указанного нормативного акта под НМА понимаются активы, не имеющие материально-вещественной формы, но способные приносить хозяйствующему субъекту экономические выгоды в будущем. Ещё одной специфической особенностью НМА, согласно всё того же ПБУ является то, что они предназначены для использования в течение длительного времени при условии наличия юридических прав на них, но при возможности установления их первоначальной стоимости.

Специфическим видом НМА является деловая репутация. Указанный вид НМА имеет свои особенности учёта, отличные от общего порядка учёта НМА.

Деловая репутация как НМА, согласно нормам российского бухгалтерского законодательства, возникает лишь в том случае, когда осуществляется приобретение предприятия как имущественного комплекса в целом. Не формулируя определения деловой репутации, ПБУ 14/2007 в достаточно подробно разъясняет порядок её определения. Учитывая всё вышеизложенное можно сделать вывод, что для целей бухгалтерского учёта стоимость приобретенной деловой репутации определяются расчётным путём и представляет из себя разницу

между покупной ценой, которая была выплачена покупателем продавцу в процессе приобретения предприятия как имущественного комплекса, как в целом, так и его части, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу, приобретаемого предприятия или его части на дату его покупки, приобретения[9].

Принимая к учету деловую репутацию, следует также обратить внимание на то, что она может быть как положительной, так и отрицательной. Приобретаемая деловая репутация подлежит учёту в бухгалтерии предприятия в определённом порядке.

Положительную деловую репутацию предприятия следует рассматривать как надбавку к цене. Эту разницу покупатель выплачивает продавцу в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретёнными неидентифицируемыми активами, и учитывать в составе НМА в качестве отдельного инвентарного объекта.

Отрицательная не включается в состав НМА, в бухгалтерском учёте ее рассматривают как скидку с цены. Эту скидку покупателю предоставляют по причине отсутствия факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления. Скидка учитывается в составе прочих доходов предприятия.

С целью осуществления систематического контроля за правильностью учёта и сохранности НМА на предприятиях периодически проводятся инвентаризационные мероприятия.

Главной особенностью процесса инвентаризации НМА является то, что фактически при осуществлении инвентаризации подвергаются проверке не сами НМА, потому что как было акцентировано выше, они не имеют материально – вещественной формы, а только документация на эти самые активы, свидетельствующая об их наличии и существовании прав предприятия на них. Право собственности предприятия на НМА подтверждается исключительно документальным способом.

На порядок формирования первоначальной стоимости НМА оказывает влияние именно способ приобретения предприятием прав на учитываемый вид НМА. НМА принимается к бухгалтерскому учёту на предприятии по фактической (остаточной) стоимости, которая определяется по состоянию на дату принятия его к учёту в бухгалтерии предприятия.

Единицей бухгалтерского учёта НМА является инвентарный объект. Синтетический учёт движения НМА осуществляется по бухгалтерскому счёту 04 «Нематериальные

активы». На указанном счёте учитываются активы, на которые у предприятия есть исключительные права, а также сложные объекты, права на которые принадлежат одновременно нескольким предприятиям.

Еще одной особенностью НМА является то, что эти активы как и основные средства амортизируются. Стоимость НМА предприятий, за исключением некоммерческих организаций и активов с неопределённым сроком полезного использования, погашается посредством начисления амортизации[\[10\]](#).

Необходимо отметить тот факт, что по НМА некоммерческих организаций амортизация не начисляется. Срок полезного использования НМА ежегодно проверяется бухгалтерией предприятия на необходимость его уточнения и корректировки. Возникшие в связи с этим корректировочные разницы отражаются в бухгалтерском учёте и отчётности российских предприятий и организаций как изменения в оценочных значениях[\[11\]](#).

При этом бухгалтеру следует учитывать то обстоятельство, что срок полезного использования НМА не может превышать срок осуществления деятельности организации. Как было указано выше деловая репутация - особый вид НМА и он имеет свою специфику и в начислении амортизации. Приобретённая деловая репутация организации амортизируется в течение двадцати лет.

Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации предприятия начисляются линейным способом. Отрицательная деловая репутация одновременно относится на финансовые результаты деятельности предприятия, как прочие доходы. При отражении НМА, необходимо учитывать требования Налогового кодекса РФ. В соответствии со статьей 256 НК РФ НМА для целей определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль относится к амортизируемому имуществу[\[12\]](#).

В настоящее время для целей налогообложения прибыли вводимое в эксплуатацию имущество на российском предприятии признается амортизируемым, если его первоначальная стоимость превышает 100 тыс. руб. В бухгалтерском учете стоимостной критерий отсутствует. В связи с этим при учете НМА могут возникать разницы в этих двух видах учета.

Списанию с бухгалтерского учёта подлежит стоимость выбывающего НМА, а также НМА, не способного приносить предприятию в будущем никаких экономических выгод. ПБУ 14/2007 приводит всего лишь примерный перечень причин выбытия активов. Согласно цитируемому ПБУ, в нём выделяется четыре основные причины

выбытия НМА. При выбытии НМА на предприятии назначается комиссия, которая устанавливает причины списания объекта НМА, то есть моральный износ, длительное не использование в производственном процессе. Ликвидационная или инвентаризационная комиссия составляет акт на списание НМА. На базе этого акта делается запись в карточке бухгалтерского учёта НМА о его выбытии.

Таким образом, бухгалтерский учёт НМА активов в чём-то схож с учётом основных средств, но как обозначено выше имеет целый ряд специфических особенностей, свойственных только НМА.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Внеоборотные активы предприятия выступают одним из ключевых факторов, определяющих инновационный потенциал и конкурентные позиции любой организации.

На основных стадиях кругооборота внеоборотных активов необходимо учитывать их особенности. Так, на первой стадии при переносе части стоимости внеоборотных активов, сформированных предприятием, на себестоимость готовой продукции, требуется учитывать особенности амортизации различных видов внеоборотных активов.

На второй стадии в результате реализации продукции накапливается износ внеоборотных активов в форме амортизационного фонда. Но при этом требуется учесть особенности следующих видов внеоборотных активов: земельных участков, рабочего скота, продуктивного скота и многолетних насаждений.

На третьей стадии, когда средства амортизационного фонда направляются на текущий и капитальный ремонт или приобретение новых видов внеоборотных активов – целесообразно использовать технику, взятую в лизинг. Преимуществами такого способа формирования внеоборотных активов являются:

- возможность приобретения техники, машин и оборудования во временное пользование;
- отсутствие необходимости сразу выплачивать значительные суммы, как при приобретении машин и оборудования;
- финансовая и инженерно-техническая помощь лизинговой компании.

При вложении средств предприятия во внеоборотные активы необходимо учитывать определенные факторы, влияющие на целесообразность этих вложений. На начальном этапе должна устанавливаться обоснованность соответствующих инвестиционных проектов, их обеспеченность финансированием, договорами подряда и проектно-сметной документацией. При анализе обоснованности инвестиций на приобретение машин и оборудования необходимо учитывать фактическое наличие соответствующей техники в хозяйстве, плановые и фактические объемы работ, среднюю выработку отдельных видов машин и оборудования, реальную потребность и обеспеченность финансированием.

## **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Гражданские кодекс РФ ч 1-3 (с изменениями и дополнениями)
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ. Ст. 256, п.1
3. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» № 402 ФЗ от 06.12.2011г.
4. Приказ Министерства финансов РФ от 24.10.2008 г. № 116-н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда ПБУ 2/2008». (ред. от 16.05.2016)
5. Приказ Министерства финансов РФ от 30.03.2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (ред. от 16.05.2016)
6. Приказ Министерства финансов РФ от 27 декабря 2007 г. N 153н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов ПБУ 14/2007" (ред. от 16.05.2016)
7. Приказ Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. N 155н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы ПБУ 17/02" (ред. от 16.05.2016)
8. Астахов В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет. Учебное пособие. М., Экспертное бюро, М., «Экспертное бюро» Приор, 2015. -250 с.
9. Астахов В. П. Теория бухгалтерского учета. - М.: «Экспертное бюро, 2014.-450 с
10. Баканов М.И., Сергеев Э.А. Анализ эффективности использования оборотных средств // Бухгалтерский учет. - 2012. - №10.-с. 64-67.
11. Барышникова Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. -4 издание; дополнено и переработано. - М.: ФИЛИНЪ. 2012.-528 с.
12. Бдайдиева, Л.Ж. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / Л.Ж. Бдайдиева. — М.: Издательство Юрайт, 2014. — 735 с.

13. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник для студентов вузов / Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин; под ред. проф. Ю.А. Бабаева, проф. И.П. Комиссаровой.— 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 528 с.
14. Годовой отчет – 2016 [Электронный ресурс] / под общ. ред. В.И. Мещерякова. – изд.: Международное агентство бухгалтерской информации, 2016. – Доступ из справ. – правовой системы «КонсультантПлюс».
15. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет с основами МСФО : учебник и практикум для прикладного бакалавриата/ И.М.Дмитриева. - 4-е изд. перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2016.-323 с. - Серия: Бакалавр. Академический курс.
16. Керимов В. Э. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Учебник / В. Э. Керимов. — 3-е изд., изм. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2016. — 776 с.
17. Мирошниченко, Т.А. Учетное обеспечение инвестиционной деятельности предприятий АПК [Текст] / Т.А. Мирошниченко // Вестник аграрной науки Дона, 2012. - № 4. - С. 60-67.
18. Рамазанова, А.К. Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций в форме капитальных вложений [Электронный ресурс] / А.К. Рамазанова // Международный бухгалтерский учет, 2014. - № 25. - с. 85 – 96.
19. Сотникова, Л.В.Бухгалтерский баланс: вариативность отражения информации и обеспечение сопоставимости [Электронный ресурс] / Л.В.Сотникова //Бухучет в строительных организациях, 2012. - № 9. – Доступ из справ. – правовой системы «КонсультантПлюс».
20. Шадрина В.Г. Бухгалтерский учет и анализ: учебник и практикум для прикладного бакалавриата / Шадрина В.Г., Егорова Л.И. - М.: Издательство Юрайт, 2016.- 429 с.- Серия: Бакалавр. Прикладной курс.
21. Широбоков В.Г. Бухгалтерский учет в организациях АПК [Текст]: учебник / В.Г. Широбоков. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 688 с.
22. Юрецкая Я.С. Сущность нематериальных факторов роста стоимости компании и особенности их учёта и аудита.// Транспортное дело России. №4. 2013. С.45 - 48

1. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет с основами МСФО : учебник и практикум для прикладного бакалавриата/ И.М.Дмитриева. - 4-е изд. перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2016.-323 с. - Серия: Бакалавр. Академический курс [↑](#)
2. Рамазанова, А.К. Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций в форме капитальных вложений [Электронный ресурс] / А.К. Рамазанова //

Международный бухгалтерский учет, 2014. - № 25. - с. 85 - 96. [↑](#)

3. Рамазанова, А.К. Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций в форме капитальных вложений [Электронный ресурс] / А.К. Рамазанова // Международный бухгалтерский учет, 2014. - № 25. - с. 85 - 96. [↑](#)
4. Бдайчиева, Л.Ж. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / Л.Ж. Бдайчиева. — М.: Издательство Юрайт, 2014. — 735 с. [↑](#)
5. Ширококов В.Г. Бухгалтерский учет в организациях АПК [Текст]: учебник / В.Г. Ширококов. - М.: Финансы и статистика, 2015. - с.153. [↑](#)
6. Керимов В. Э. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Учебник / В. Э. Керимов. — 3-е изд., изм. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2016. — 776 с. [↑](#)
7. Шадрина В.Г. Бухгалтерский учет и анализ: учебник и практикум для прикладного бакалавриата / Шадрина В.Г., Егорова Л.И. - М.: Издательство Юрайт, 2016.- 429 с.- Серия: Бакалавр. Прикладной курс. -с.11. [↑](#)
8. ПБУ 14/07 «Учёт нематериальных активов», утверждён Приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. N 153н (с изменениями от 16.05.2016 года) [↑](#)
9. ПБУ 14/07 «Учёт нематериальных активов», утверждён Приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. N 153н (с изменениями от 16.05.2016 года). Раздел VIII [↑](#)
10. Юрецкая Я.С. Сущность нематериальных факторов роста стоимости компании и особенности их учёта и аудита.// Транспортное дело России. №4. 2013. С.45 - 48 [↑](#)
11. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет с основами МСФО : учебник и практикум для прикладного бакалавриата/ И.М.Дмитриева. - 4-е изд. перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2016.-323 с. - Серия: Бакалавр. Академический курс. - с.195. [↑](#)

12. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ. Ст. 256, п.1 [↑](#)