Документ предоставлен [КонсультантПлюс](http://www.consultant.ru)

Утверждаю

Директор Департамента финансов

и бухгалтерского учета

Минсельхоза России

Е.В.ФАСТОВА

22 октября 2008 года

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ

ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ИНВЕСТИЦИЙ, ОСУЩЕСТВЛЯЕМЫХ В ФОРМЕ

КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

1. Общие положения и правовое регулирование

учета инвестиций в форме капитальных вложений

в сельскохозяйственных организациях

1. Действующая система нормативного регулирования бухгалтерского учета инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений, в Российской Федерации представлена следующими нормативными актами (с учетом последующих изменений и дополнений):

- Градостроительный кодекс РФ от 29.12.2004 N 190-ФЗ.

- Земельный кодекс РФ от 25.10.2001 N 136-ФЗ.

- Федеральный закон от 25.02.1999 N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений".

- Федеральный закон от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ".

- Федеральный закон от 18.07.2006 N 111-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ" и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ".

- Федеральный закон от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним".

- Федеральный закон от 08.08.2001 N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности".

- Федеральный закон от 02.01.2000 N 28-ФЗ "О государственном земельном кадастре".

- Федеральный закон от 24.07.2002 N 101-ФЗ "Об обороте земель сельскохозяйственного назначения".

- Положение о лицензировании деятельности по строительству зданий и сооружений I и II уровней ответственности в соответствии с государственным стандартом, утв. Постановлением Правительства РФ от 21.03.2002 N 174.

- Приказ Минфина России от 31.10.2000 N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению".

- Положение по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (ПБУ 2/94), утв. Приказом Минфина России от 20.12.1994 N 167.

- Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н.

- Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99), утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н.

- Положение по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" (ПБУ 15/01), утв. Приказом Минфина России от 02.08.2001 N 60н.

- Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" (ПБУ 18/02), утв. Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н.

- Письмо Минфина России от 30.12.1993 N 160 "Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций".

- Письмо Минфина СССР от 29.05.1984 N 80 "Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий".

- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н.

- Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ (Письмо Минфина России от 15.01.1996 N 2).

- Постановление Госкомстата России от 11.11.1999 N 100 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ".

- Постановление Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве".

- Постановление Госкомстата России от 21.01.2003 N 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств".

- Постановление Федеральной службы государственной статистики от 16.12.2005 N 101 "Об утверждении Порядка заполнения и представления формы федерального государственного статистического наблюдения N 1-предприятие "Основные сведения о деятельности организации".

- Постановление Госкомстата России от 03.10.1996 N 123 "Об утверждении Инструкции по заполнению форм федерального государственного статистического наблюдения по капитальному строительству".

- Отраслевые особенности представлены следующими нормативными документами:

Методические рекомендации по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций, утверждены Приказом Минсельхоза России N 654 от 13 июня 2001 г.;

Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, утверждены Приказом Минсельхоза России от 29 января 2002 г. N 68;

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях, утверждены Приказом Минсельхоза России от 19 июня 2002 г. N 559;

Специализированные формы первичной учетной документации, утверждены Приказом Минсельхоза России от 16 мая 2003 г. N 750.

Отраслевые методические рекомендации по бухгалтерскому учету в сельскохозяйственных организациях государственных субсидий и других видов государственной помощи, утверждены Приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. N 75.

2. Правовые и экономические основы инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, определяет Федеральный закон "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" N 39-ФЗ от 25.02.1999.

Данным Законом (ст. 1) устанавливаются следующие основные понятия:

инвестиции - денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта;

инвестиционная деятельность - вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта;

капитальные вложения - инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

Основным законодательным актом, регулирующим отношения, возникающие в результате заключения и исполнения договоров на капитальное строительство (контрактов), является Гражданский кодекс Российской Федерации (гл. 37 "Подряд").

КонсультантПлюс: примечание.

В тексте документа, видимо, допущена опечатка: имеется в виду п. 1.2, а не 2.1.

3. Общие правила бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций и определение инвентарной стоимости объектов в организациях установлены в Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (Письмо Минфина России от 30.12.1993 N 160). Данное Положение (п. 2.1) определяет долгосрочные инвестиции как затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше 1 года), не предназначенных для продажи, за исключением финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги в уставные капиталы других предприятий.

Долгосрочные инвестиции связаны:

- с осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непроизводственной сферы. Указанные работы (кроме нового строительства) приводят к изменению сущности объектов, на которых они осуществляются, а затраты, производимые при этом, не являются издержками отчетного периода по их содержанию;

- с приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;

- с приобретением земельных участков и объектов природопользования;

- с приобретением и созданием нематериальных активов;

- прочие капитальные вложения.

4. Настоящие методические рекомендации определяют порядок организации бухгалтерского учета инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях. Разработаны в целях регламентации имеющихся отраслевых особенностей учета в сельском хозяйстве, к которым относятся:

- первичная учетная документация при оформлении инвестиций в форме капитальных вложений;

- организация аналитического и синтетического учета, корреспонденция счетов, бухгалтерские регистры;

- учет капитальных затрат по коренному улучшению земель;

- учет операций по приобретению земельных участков, объектов природопользования, закладке многолетних насаждений;

- учет операций по формированию основного стада;

- учет операций по приобретению и созданию селекционных достижений в животноводстве и растениеводстве.

5. Задачами учета инвестиций 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, формированием основного стада, закладкой многолетних насаждений, коренным улучшением земель;

- правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов;

- осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

6. На основе настоящих Методических рекомендаций организации могут разрабатывать внутренние положения, инструкции, иные организационно-распорядительные документы, необходимые для надлежащей организации учета и контроля инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений. Указанными документами могут утверждаться:

- специфичные формы применяемых первичных документов, порядок их оформления (составления), а также правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок осуществления контроля за осуществлением капитальных вложений;

- перечень должностных лиц подразделений организации, на которых возложена ответственность за приобретение, получение внеоборотных активов, а также другие операции по капитальным вложениям;

- перечень должностных лиц подразделений, которым предоставлено право подписи первичных учетных документов при осуществлении капитальных вложений и т.п.

7. Капитальные вложения в основные средства по своей технологической структуре складываются из стоимости следующих видов работ и затрат:

- строительные работы;

- работы по монтажу оборудования;

- оборудование (требующее и не требующее монтажа), предусмотренное в сметах на строительство;

- инструмент и инвентарь, включаемые в сметы на строительство;

- машины и оборудование, не входящие в сметы на строительство;

- прочие капитальные работы и затраты.

К строительным работам относятся работы по возведению, расширению и реконструкции постоянных и временных (титульных) зданий и сооружений и связанные с ними работы по монтажу железобетонных, металлических, деревянных и других строительных конструкций; работы по освоению участков, по подготовке и планировке территорий строительства, включая намыв территории и связанные с этим снос строений, вырубку леса, корчевание пней, осушение, вертикальную планировку и т.д.; работы по озеленению и благоустройству территорий застройки, а также поселков и городов; мелиоративные работы (орошение, осушение, обводнение и др.); работы по строительству противоэрозионных, противоселевых, противолавинных, противооползневых и других природоохранных сооружений; другие, не перечисленные выше виды строительных работ и затрат, предусмотренные в Строительных нормах и правилах.

К работам по монтажу оборудования относятся работы по сборке и установке технологического, энергетического, подъемно-транспортного, насосно-компрессорного и другого оборудования на месте его постоянной эксплуатации, включая проверку и испытание качества монтажа и т.п.

В состав затрат на оборудование, инструмент, инвентарь входят стоимость технологического, энергетического, подъемно-транспортного и другого оборудования (монтируемого и немонтируемого), входящего в сметы на строительство (включая и то, которое приобретается для замены устаревшего и изношенного).

Оборудование подразделяется на оборудование, входящее и не входящее в сметы на строительство, требующее монтажа, и оборудование, не требующее монтажа.

К оборудованию, входящему в сметы на строительство, относится оборудование, машины и механизмы, предусмотренные в проектах и сметах на реконструкцию, расширение, техническое перевооружение действующих предприятий, поддержание производственных мощностей и на строительство новых предприятий и объектов.

К оборудованию, не входящему в сметы на строительство, относится оборудование, машины и механизмы, которые в соответствии с установленным порядком разработки проектно-сметной документации для данной отрасли не подлежат включению в сметы на строительство предприятий и объектов, а также в сметы на расширение, реконструкцию, техническое перевооружение действующих предприятий и поддержание производственных мощностей. К данной группе в том числе относятся тракторы, комбайны и другие посевные, почвообрабатывающие, уборочные машины, транспортные средства сельскохозяйственных организаций.

В состав прочих капитальных работ и затрат входят проектно-изыскательские работы, авторский надзор проектных организаций, экспертизы проектов, затраты по насаждению и выращиванию многолетних плодово-ягодных культур (садов, виноградников и др.), создание (закладка и уход) защитных лесных полос, включая полезащитные, садозащитные, водорегулирующие и другие лесные полосы, проведение культуртехнических работ на землях, не требующих осушения, террасирование крутых склонов, затраты на приобретение рабочего и продуктивного скота.

В капитальные вложения не включают затраты на освоение новых производств, капитальный ремонт оборудования, зданий, сооружений и других основных средств, затраты на отдельные виды культуртехнических и других работ в сельском хозяйстве (вывозка торфа, приобретение и внесение минеральных удобрений, гипсование почв и пр.), затраты на формирование основного стада и приобретение птицы, кроликов, пушных зверей и пчелосемей.

8. Для финансирования капитальных вложений используются как собственные, так и привлеченные средства.

Собственные средства могут формироваться за счет:

- уставного капитала организации;

- амортизационных отчислений на восстановление основных средств;

- части нераспределенной прибыли организации;

- специальных (целевых) фондов;

- сумм возмещений, полученных организациями в результате наступления страховых случаев, связанных с основными средствами, с объектами строительства;

- выручки от реализации основных средств.

Привлеченные средства - кредиты банков, займы небанковских организаций, бюджетное финансирование целевых программ.

Основным источником финансирования капитальных вложений являются средства нераспределенной прибыли и накопленная амортизация основных средств и нематериальных активов. Суммы нераспределенной прибыли прошлых лет, направленные на приобретение нового имущества организации и прочие капитальные вложения, целесообразно отражать в бухгалтерском учете внутренней корреспонденцией по субсчетам счета 84 "Нераспределенная прибыль".

Внутренние записи по счету 84 позволяют организации получить информацию об израсходованных суммах прибыли на приобретение объектов основных средств и другие капитальные вложения.

В целях действенного контроля за состоянием и использованием средств на финансирование капитальных вложений на счете 84 открываются два субсчета:

"Остаток нераспределенной прибыли прошлых лет";

"Нераспределенная прибыль прошлых лет, направленная на капитальные вложения".

По мере использования прибыли на приобретение основных средств и осуществление других капитальных вложений одновременно с корреспонденцией счетов по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" применяется внутренняя корреспонденция по указанным субсчетам.

Информация о сумме прибыли, которую организация использовала на капитальные вложения, отражается в пояснительной записке к балансу.

За счет амортизации может быть профинансировано только простое воспроизводство, то есть приобретение новых основных средств взамен выбывающих. Расширенное воспроизводство, то есть приобретение основных средств для новых видов деятельности или для ее осуществления в больших масштабах возможно за счет привлечения других вышеперечисленных источников.

Учет использования амортизации на финансирование капитальных вложений осуществляется внесистемно. При этом возможны два способа:

1. Учет амортизации на забалансовом специальном счете "Движение средств амортизации". По дебету ежемесячно отражается начисление амортизации, а по кредиту - ее использование по мере осуществления капитальных вложений. Возможна разбивка информации по субсчетам и аналитическим счетам, открываемым по видам и отдельным объектам капитальных вложений.

2. Оперативный учет движения средств амортизации в специально открываемой ведомости, структура которой может быть примерно следующей:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| N | Содержание операции | Дата | Сумма | Первичный документ | Примечание |
| начислено | использовано |
| Остаток на начало отчетного периода |  |  |  |  |
| 1 |  |  |  |  |  |  |
| 2 |  |  |  |  |  |  |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |
| Остаток на конец отчетного периода |  |  |  |  |

Использование данных вариантов позволяет организовать оперативный и достоверный учет наличия и использования источников финансирования капитальных вложений и раскрыть данную информацию в пояснительной записке к отчетности.

9. Государственная регистрация прав на недвижимое имущество рассматривается как специальное основание фиксации перехода прав на недвижимость (Федеральный закон "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" N 122-ФЗ от 21.07.1997, ГК РФ). Объект недвижимости, право собственности на который не зарегистрировано в установленном порядке, как правило, не принимается к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств и до момента регистрации права собственности учитывается на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" (Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, п. 41).

Объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до государственной регистрации в установленном порядке и ввода их в постоянную эксплуатацию подлежат учету как незавершенные капитальные вложения. При продаже, передаче безвозмездно и других вложениях, учитываемых на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", их стоимость списывается в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

10. Учет долгосрочных инвестиций в бухгалтерском учете рассматривается как учет вложений во внеоборотные активы. Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам.

Единицей бухгалтерского учета инвестиций в форме капитальных вложений являются виды или отдельные объекты капитальных вложений (инвентарные и неинвентарные).

11. Информация о затратах организации, произведенных в объекты, которые впоследствии принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов, а также о затратах организации по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота (кроме птицы, пушных зверей, кроликов, семей пчел, служебных собак, подопытных животных, которые учитываются в составе средств в обороте) и т.п., отражается на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы".

На отдельных субсчетах счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" учитываются приобретенные земельные участки; приобретенные объекты природопользования; строительство объектов основных средств; приобретение объектов основных средств; приобретение и создание нематериальных активов; перевод молодняка животных в основное стадо; приобретение взрослых животных и другие виды капитальных вложений.

К счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" могут быть открыты субсчета:

08-1 "Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель", на котором учитываются затраты по приобретению организацией земельных участков и объектов природопользования;

08-2 "Приобретение объектов природопользования", на котором учитываются затраты по приобретению организацией объектов природопользования;

08-3 "Строительство объектов основных средств" для учета затрат по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимости переданного в монтаж оборудования, других расходов, предусмотренных сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом);

08-4 "Приобретение объектов основных средств", на котором учитываются произведенные организациями затраты по приобретению оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа;

08-5 "Приобретение и создание нематериальных активов" для сбора необходимой информации о затратах на приобретение нематериальных активов от других организаций или созданных самой организацией вместе с расходами по доведению их до состояния, необходимого для использования в запланированных целях;

08-6 "Перевод молодняка животных в основное стадо", на котором подлежат учету затраты по выращиванию в организации молодняка продуктивного и рабочего скота, переводимого в основное стадо;

08-7 "Приобретение взрослых животных", предназначенный для учета стоимости взрослого продуктивного и рабочего скота, приобретенного для основного стада или полученного безвозмездно, включая расходы по его доставке;

08-8 "Закладка и выращивание многолетних насаждений", на котором учитывают затраты по закладке и выращиванию многолетних насаждений;

08-9 "Прочие капитальные вложения". На данном субсчете учитывают затраты по капитальным вложениям, не предусмотренные к отражению на предыдущих субсчетах, в частности выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

По дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств, нематериальных и других соответствующих активов.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и др., принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счета 01 "Основные средства", 03 "Доходные вложения в материальные ценности", 04 "Нематериальные активы".

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, и Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, расходы застройщика, связанные с возведением объектов строительства, в том числе объектов долевого строительства у основного застройщика, отражаются в бухгалтерском учете с применением счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом).

12. При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета для учета операций по капитальным вложениям предназначены: журнал-ордер формы N 16 АПК. Ведомость учета затрат по капитальным вложениям и ремонту (форма N 79-АПК), Ведомость учета затрат по законченным капитальным вложениям (форма N 80-АПК).

В указанных регистрах сосредоточен учет всех затрат, связанных с капитальными вложениями: строительство, приобретение основных средств, формирование основного стада, закладка многолетних насаждений, капитальные затраты в земельные участки и др., а также приобретение оборудования, подлежащего установке в строящихся объектах.

В журнале-ордере формы N 16-АПК отражаются обороты по кредиту счетов 07, 08 в корреспонденции с соответствующими дебетуемыми счетами на основании итоговых данных за месяц по ведомостям N 79-АПК (по счету 08), 46-АПК (по счету 07), а также первичных документов.

Обороты по дебету счетов 08, 25, 26, 97, 79 и 86 в корреспонденции с кредитом счетов 07, 08 предварительно группируются по статьям аналитического учета в листках-расшифровках.

Журнал-ордер формы N 16-АПК является регистром месячного обращения. Однако при небольшом количестве записей один бланк можно использовать на квартал и даже полугодие.

Журнал-ордер включает несколько разделов. В первом разделе ведут учет по кредиту счета 07 "Оборудование к установке" и дебету корреспондирующих счетов: 08 "Вложения во внеоборотные активы", 23 "Вспомогательные производства", 79 "Внутрихозяйственные расчеты", 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и др. Записи делают на основании данных кредитовых оборотов, отраженных в ведомости формы N 46-АПК учета материальных ценностей, товаров и тары по счету 07 с использованием в необходимых случаях первичных документов.

В разделе 2 журнала-ордера учитывают операции по кредиту счета 08 в корреспонденции с дебетуемыми счетами: 01 "Основные средства", 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", 86 "Целевое финансирование" и др. Основанием для записи являются данные ведомостей формы N 79-АПК, акты приема-передачи основных средств, расчеты на распределение накладных расходов, бухгалтерские справки формы N 88-АПК, другие документы.

В сельскохозяйственных организациях по кредиту счета 08 в корреспонденции со счетом 19 отражают суммы НДС по строительным работам, выполненным хозяйственным способом, которые ранее были отнесены в дебет счета 08 с кредита счета 68. Основанием для записей являются соответствующие расчеты по списанию сумм НДС.

На оборотной стороне журнала-ордера формы N 16-АПК приводят аналитические данные к счету 86 "Целевое финансирование" в части средств, поступивших и использованных на финансирование капитальных вложений. Данные приводятся по видам целевых источников финансирования капитальных вложений (средства бюджета, средства внебюджетных фондов, субсидии правительственных и муниципальных органов и др.).

Суммы оборотов по дебету и кредиту счета 86 в части финансирования капитальных вложений приводят за отчетный месяц и нарастающим итогом с начала года.

Следует при этом иметь в виду, что суммы средств целевого финансирования, использованные на финансирование капитальных вложений, зачисляются в доходы будущих периодов (счет 98). Что касается сумм целевого финансирования, использованных на затраты, не увеличивающие стоимости основных средств, но учтенные на счете 08, то они списываются прямой записью с кредита счета 08 в дебет счета 86 и поэтому находят отражение в журнале-ордере формы N 16-АПК (по кредиту счета 08).

По каждому из включенных в журнал-ордер формы N 16-АПК счету общие итоги оборотов за месяц по кредиту, а также по корреспондирующим счетам после сопоставления их с данными других учетных регистров переносят в Главную книгу.

13. Сверку кредитовых оборотов счетов, включенных в журнал-ордер, с данными других регистров по корреспондирующим счетам производят следующим образом: по счету 01 - с инвентарными карточками учета движения основных средств, по счету 10 - с данными соответствующих ведомостей форм N 46-АПК, по счету 23 - соответствующих лицевых счетов (производственных отчетов) формы N 83 АПК, 94 - ведомости формы N 54-АПК и т.д.

14. Ведомости форм N 79-АПК и 80-АПК предназначены для аналитического учета затрат по объектам капитальных вложений. В ведомости формы N 79-АПК, открываемой на квартал, полугодие или год, записи о затратах на капитальные вложения по каждому объекту (счет 08) производят на основании первичных документов, лицевых счетов подразделений или их данных, сгруппированных в листках-расшифровках по соответствующим статьям, видам работ и корреспондирующим счетам. При этом капитальные вложения как в целом по строительству, так и по отдельным объектам, учитываемым на субсчете 08-3 "Строительство объектов основных средств" и 08-4 "Приобретение объектов основных средств" и на других субсчетах 08-5, 08-8, 08-9 по видам капитальных работ: строительные работы и реконструкция; монтаж оборудования, приобретение оборудования, требующего монтажа; приобретение машин и оборудования, не требующего монтажа; закладка и выращивание многолетних насаждений; проектно-изыскательские работы и др. согласно отчетности и необходимости такого раздельного ведения учета. Для каждой указанной выше группы работ в ведомости предусматривают обособленный раздел, а внутри него - отдельные строки для записи показателей за каждый месяц по объектам капитальных вложений.

Отдельные разделы в ведомости открывают и по другим субсчетам счета 08, для чего используют предусмотренные к ведомости вкладные листы.

В этой же ведомости ведут аналитический учет строительства индивидуальных жилых домов с надворными постройками, подлежащих продаже работникам предприятия.

По переходящим с прошлого года объектам в ведомости указывают стоимость незавершенных капитальных вложений на начало года в сумме затрат по сметной стоимости (графа 1) и фактической себестоимости (графа 2). Текущие затраты в течение года отражают по статьям в разрезе корреспондирующих синтетических счетов. При этом для каждой статьи можно отводить несколько граф, число которых определяют исходя из количества корреспондирующих счетов. В конце месяца по каждому учетному объекту выводят общую сумму фактических затрат за месяц и с начала года с указанием в необходимых случаях сметной стоимости.

При необходимости накапливания данных по отдельным объектам капитальных вложений по статьям затрат как за месяц, так и нарастающим итогом с начала года (начала строительства) для отражения данных по объекту отводят две строки, в первой из которых записывают показатели за месяц, а во второй - с начала года (работ). Контроль за соблюдением сметной стоимости в разрезе статей затрат в течение года производят путем подсчета соответствующих видов (статей) фактических расходов за определенный период и сопоставления их с показателями сметы за этот же период.

При ведении учета затрат в течение года по каждому объекту записи за месяц (до момента списания затрат) производят в графах 1 - 24, а часть листа, начиная с графы 25, загибают, так как по отдельным объектам в данном месяце может быть произведено списание затрат, а по другим нет. Сумму переходящих на следующий месяц затрат по объектам при этом следует записывать в графах 1 или 2 (как остаток на начало месяца).

Общехозяйственные расходы (счет 26) в части затрат, относимых на капитальные вложения, записывают в отдельную графу ведомости N 79 на основании данных о распределении общехозяйственных расходов.

Строительные организации накладные расходы, учитываемые на счете 26, могут также накапливать по статьям на отдельной странице ведомости формы N 79-АПК или использовать для этих целей листы журнала-ордера формы N 10-АПК или бланк лицевого счета подразделения.

Обороты по кредиту счетов учета материальных ценностей, затрат на производство и расчетов (10, 07, 23, 69, 70, 96 и др.) в корреспонденции с дебетом счета 08 находят отражение по соответствующим счетам в журнале-ордере формы N 10-АПК.

В то же время эти суммы находят отражение в ведомости N 79-АПК по соответствующим статьям как дебетовые обороты счета 08.

Строительные организации, отражающие капитальные вложения на едином балансе, кредитовые обороты из ведомости формы N 79-АПК переносят в журнал-ордер формы N 10-АПК. Причем по данным указанной ведомости они записывают в журнал-ордер формы N 10-АПК также кредитовые обороты, выявленные по субсчету 08-9 в части содержания и эксплуатации строительных машин и механизмов и счету 26 "Общехозяйственные расходы" (накладные расходы).

Организации, учитывающие капитальные вложения на балансе основной деятельности, могут учитывать затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов на счете 23 "Вспомогательные производства".

В журнале-ордере формы N 10-АПК суммы, перенесенные из ведомости формы N 79-АПК, показываются итогами без разбивки по видам капитальных вложений, статьям затрат и т.п.

В подрядных строительных организациях ведомость формы N 79-АПК служит для выявления затрат по статьям строящихся или приобретаемых объектов капитальных вложений, учитываемых на счете 08. Накапливание аналитических данных по затратам на строительно-монтажные работы осуществляют в журнале-ордере формы N 10-АПК или лицевом счете подразделения, так как эти работы входят в объем работ, выполняемых этими организациями. В связи с изложенным, указанные организации записи в ведомости формы N 79-АПК производят не по первичным документам или их группам, а по данным, выявившимся в лицевом счете или журнале-ордере формы N 10-АПК. Кроме того, в ведомости по каждому отдельному объекту капитальных вложений выделяют затраты только обобщенными суммами, а не по корреспондирующим счетам.

В аналогичном порядке в ведомости формы N 79-АПК учитывают затраты по проведению капитального ремонта основных средств, учтенные на счете 23 "Вспомогательные производства", субсчет 2 "Ремонт зданий и сооружений" (в строительных организациях и ремонтно-технических предприятиях - на счете 20 "Основное производство") и описанные на счета производств, а также по работам, носящим некапитальный характер и учитываемым на счете 08. При этом данные о затратах по проведению ремонта основных средств, учитываемого на счетах 20, 23, отраженных в ведомости формы N 79-АПК, записывают в журнал-ордер формы N 10-АПК по соответствующим счетам.

Распределение расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов, накладных расходов и затрат по некапитальным работам производят в установленном порядке на соответствующие объекты капитальных вложений на основании сгруппированных в листках-расшифровках (или в отдельных разделах ведомости формы N 79-АПК) данных первичных документов, отражающих эти затраты.

Затраты по приобретению основных средств и фактическую стоимость законченных и сданных в эксплуатацию объектов капитального строительства, а также другие затраты, произведенные за счет средств, предназначенных на капитальные вложения (затраты, не увеличивающие стоимость основных средств), затраты и потери по неосуществленному и окончательно прекращенному строительству и прочие затраты (расходы), подлежащие списанию, отражаемые на счете 08 по соответствующим субсчетам, учитывают на отдельных страницах (в отдельных разделах) ведомости формы N 79-АПК по группам основных средств в соответствии с их классификацией, видам затрат и расходов.

Организации суммы, учтенные на счете 08 по соответствующим субсчетам, списывают по мере завершения строительства, приобретения объектов капитальных вложений, формирования основного стада или в другие установленные сроки на счет 01 "Основные средства".

Общие суммы списанных фактических затрат (итог по ведомости формы N 79-АПК) должны соответствовать обороту по кредиту счета 08 в журнале-ордере формы N 16-АПК.

15. Ведомость формы N 80-АПК организации применяют при необходимости, и она предназначена для накапливания данных в целом по организации по законченным капитальным вложениям в разрезе их видов (строительные работы и реконструкция, монтаж оборудования и др.). Показатели этой ведомости используют для осуществления контроля и составления установленной отчетности.

Записи в ведомости формы N 80-АПК производят на основании показателей ведомости формы N 79-АПК в части законченных и принятых в эксплуатацию объектов капитальных вложений. При этом отраженные в ведомости формы N 79-АПК данные о прочих затратах, а также об убытках, включаемых в инвентарную стоимость объекта, в ведомости формы N 80-АПК распределяют в установленном порядке по объектам капитальных вложений. По данным ведомости формы N 80-АПК производят записи в журнале-ордере формы N 16-АПК по кредиту счета 08 в корреспонденции со счетом 01 (или другими счетами) в части отметки о списании по законченным и принятым в эксплуатацию объектам капитальных вложений.

Инвентарную стоимость сданных в эксплуатацию объектов записывают в инвентарные карточки учета основных средств.

16. В журнале-ордере формы N 16-АПК в составе затрат на капитальные вложения, относимых по назначению к кредиту счета 08, учитывают и затраты по формированию основного стада.

Затраты по формированию основного стада в силу малого количества операций в течение месяца группируют в листках-расшифровках, в которых по каждому виду и группе животных отражают остаток на начало и конец месяца (дебет), а также обороты по дебету и кредиту за отчетный месяц. Остаток на начало месяца переносят из соответствующего листка-расшифровки за предыдущий месяц. Суммы дебетовых оборотов определяют на основании ведомости формы N 73-АПК (строка 16). Кредитовые обороты заполняют на основании данных сгруппированных первичных документов. При значительном числе операций ведут сводные данные по субсчетам на оборотной стороне журнала-ордера N 14-АПК. Затраты по формированию основного стада в течение года списывают с кредита счета 08 в дебет счета 01. В журнале-ордере за декабрь после определения фактической себестоимости разницу между плановой и фактической себестоимостью переведенного в основное стадо молодняка животных дополнительно списывают или сторнируют по счетам 01 и 08. На конец месяца по счету 08 могут иметь место только суммы незаконченных затрат.

2. Бухгалтерский учет затрат на приобретение земельных

участков и объектов природопользования

17. К недвижимому имуществу (недвижимости) в соответствии с ГК РФ (ст. 130) относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения, объекты незавершенного строительства.

В соответствии с Земельным кодексом Российской Федерации (ст. 36), юридические лица, имеющие в собственности, безвозмездном пользовании, хозяйственном ведении или оперативном управлении здания, строения, сооружения, расположенные на земельных участках, находящихся в государственной или муниципальной собственности, приобретают права на эти земельные участки.

18. В соответствии с Земельным кодексом РФ и Федеральным законом "Об обороте земель сельскохозяйственного назначения" организация может приобретать в собственность земельные участки, включая и земли сельскохозяйственного назначения.

Законодательством права собственника на некоторые виды земель могут быть ограничены в охранных, санитарно-защитных зонах, в местах с особыми условиями охраны окружающей среды, в том числе животного и растительного мира, памятников природы, истории и культуры, археологических объектов, сохранения плодородного слоя почвы, естественной среды обитания, путей миграции диких животных и т.д.

Продажа земель сельскохозяйственного назначения основывается на принципе сохранения целевого использования земельных участков.

Организация может приобрести в собственность земельный участок у другой организации или физического лица по договорам купли-продажи, мены, дарения. Особенности заключения договора купли-продажи установлены ст. 37 Земельного кодекса РФ.

Объектом купли-продажи могут быть только земельные участки, прошедшие государственный кадастровый учет (Земельный кодекс РФ, ст. 37).

Права собственности на земельные участки подлежат государственной регистрации в соответствии с Гражданским кодексом РФ (ст. 551), Земельным кодексом РФ (ст. 25). Сельскохозяйственная организация получает право собственности на приобретенную землю с момента внесения договора купли-продажи в Единый государственный реестр. Порядок государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним установлен Федеральным законом "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним".

Для оформления Свидетельства о государственной регистрации земельного участка в территориальные учреждения юстиции представляются:

- заявление о государственной регистрации со стороны продавца и со стороны покупателя;

- договор купли-продажи;

- кадастровый план земельного участка с указанием его кадастрового номера;

- квитанция об оплате регистрационного сбора.

Для регистрации земельного участка организация должна подать в территориальный орган, ведущий земельный кадастр, следующие документы:

- заявку на государственный кадастровый учет;

- документы, устанавливающие право собственности на землю (договор купли-продажи, судебное решение и т.д.);

- документы о межевании земельного участка (его описание).

Межевание земельных участков (мероприятие по определению местоположения и границ земельного участка на местности) производится перед государственным кадастровым учетом и включает следующие работы:

- определение границ земельного участка на местности и их согласование;

- закрепление на местности местоположения границ земельного участка межевыми знаками и определение их координат или составление иного описания местоположения границ земельного участка;

- изготовление карты (плана) земельного участка.

Работы по межеванию земли выполняются на договорной основе юридическими и физическими лицами, имеющими лицензию на осуществление геодезической и картографической деятельности.

19. Информация об участках земли систематизируется в государственном земельном кадастре, который ведет Федеральное агентство кадастра объектов недвижимости (Роснедвижимость).

Каждому земельному участку присваивается отдельный кадастровый номер. В кадастре содержатся сведения о местоположении участка, его площади, категории земель, экономические характеристики, наличие объектов недвижимости, прочно связанных с землей. Информация о всех операциях с земельными участками подлежит отражению в государственном земельном кадастре.

20. Для приобретения под строительство земельного участка, который находится в государственной или муниципальной собственности, подается заявление в исполнительный орган государственной или муниципальной власти. При положительном решении о предоставлении земельного участка, организация получает право заключить с государственным или муниципальным органом договор купли-продажи земельного участка.

Приобретение государственной земли возможно на торгах (конкурсы, аукционы). Решение о проведении торгов в виде аукциона принимает уполномоченный федеральный или муниципальный орган. После принятия решения публикуется извещение о проведении торгов за 30 дней до их начала. Земельный участок оценивается независимым оценщиком. До даты проведения торгов претенденты должны внести на расчетный счет организатора задаток в размере не менее 20% от начальной стоимости участка. Федеральные и муниципальные органы определяют земельные участки к выставлению на торги, форму торгов, устанавливают начальную цену земельных участков. Земельный участок, который выставлен на торги, должен быть поставлен на государственный кадастровый учет.

21. Принятие земельных участков к бухгалтерскому учету в составе объектов основных средств осуществляется на основании утвержденного в установленном порядке акта и документов, подтверждающих их государственную регистрацию в Едином государственном реестре прав с присвоением кадастрового номера органом, осуществляющим деятельность по ведению Государственного земельного кадастра. В бухгалтерском учете земельные участки учитываются на счете 01 "Основные средства" в оценке по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью земельных участков признается:

- внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации;

- полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы;

- полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Первоначальной стоимостью земельных участков, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на их приобретение, в частности:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением), регистрацией прав на земельные участки;

- оплата услуг организаций, изготавливающих документы кадастрового учета объектов недвижимости;

- межевание земельных участков;

- вознаграждения посреднической организации, через которую был приобретен земельный участок;

- платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах;

- оплата услуг уполномоченных органов по оценке земельных участков, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением и оформлением объекта.

22. Затраты организации, связанные с приобретением земельного участка, доведением его до состояния, пригодного к использованию, учитываются в бухгалтерском учете как долгосрочные инвестиции и отражаются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 08-1 "Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель" в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

Кредит 10 - установка на местности местоположения границ земельного участка межевых знаков;

Кредит 23 - услуги и работы вспомогательных производств;

Кредит 71 - списание подотчетных сумм, использованных в процессе приобретения и оформления земельных участков;

Кредит 60 (76) - учтены капитальные вложения в земельные участки в части расчетов с поставщиками (продавцами);

Кредит 76 - вознаграждение посредникам, оплата информационных и консультационных услуг, регистрационные сборы и другие затраты;

Кредит 76 - расходы по межеванию земли (определение границ земельного участка, их координат на местности, изготовление карты (плана) земельного участка).

Стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных предприятиями в собственность, отражается на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 1 08-1 "Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель" согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов.

С принятием к учету земельного участка все капитальные вложения по его приобретению списываются бухгалтерской записью: Дебет 01 субсчет 1 "Земельные участки" Кредит 08 субсчет 1 08-1 "Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель".

Пример. ООО "Агро" приобрело в собственность земельный участок у ОАО "Кристалл":

- стоимость земельного участка по договору купли-продажи - 15 000 000 руб.;

- юридические услуги, оплаченные денежными средствами, выданными под отчет, - 50 000 руб.;

- плата за регистрацию права собственности регистрационному центру - 10 000 руб.

В бухгалтерию ООО "Агро" поступили следующие документы:

- договор купли-продажи земельного участка;

- акт приемки-передачи земельного участка ("Акт на оприходование земельных угодий, ф. N 401 АПК");

- свидетельство о внесении записи в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним (свидетельство о государственной регистрации);

- счет продавца;

- расчетно-платежные документы.

Записи в бухгалтерском учете будут следующими:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Перечислена оплата за землю продавцу | 60 | 51 | 15 000 000 |
| Отражены капитальные вложения при приобретении земельного участка, в части сумм, уплаченных продавцу | 08-1 | 60 | 15 000 000 |
| Отнесена на стоимость приобретенного участка оплата юридических услуг по подготовке документов | 08-1 | 71 | 50 000 |
| Перечислены денежные средства учреждению юстиции (регистрационному центру) за регистрацию | 76 | 51 | 10 000 |
| Отражены расходы по регистрации права собственности на земельный участок | 08-1 | 76 | 10 000 |
| Земельный участок принят к учету как объект основных средств | 01 | 08-1 | 15 060 000 |

Если организация одновременно приобретает здание и землю под ним, их необходимо отражать в бухгалтерском и налоговом учете как два самостоятельных инвентарных объекта.

23. Земельные участки, внесенные в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, полученные организацией по договору дарения (безвозмездно), по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, считаются вложениями во внеоборотные активы и отражаются с учетом дополнительных затрат на их оформление, доведение до состояния, годного к использованию, на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 1 08-1 "Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель" в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов 75, 98, 60, 76 и др.

Пример. ООО "Агро" в соответствии с учредительным договором 11 июня 2007 г. передается земельный участок, внесенный в счет вклада в уставный капитал физическим лицом, который является собственником этого участка. В договоре указан кадастровый номер земельного участка, его стоимость, подтвержденная оценщиком (1 500 000 руб.), размеры, характеристика земли и т.д. К договору приложено описание и план земельного участка.

12 июня 2007 г. был оформлен "Акт на оприходование земельных угодий" (форма N 401-АПК) и объект был принят в эксплуатацию.

30 июня был уплачен сбор за регистрацию в Едином государственном реестре в размере 7500 руб.

29 июля ООО "Агро" получило свидетельство о праве собственности на внесенный земельный участок. В бухгалтерском учете ООО "Агро" сделаны записи:

Дебет 08-1 Кредит 75/1 - стоимость земельного участка по учредительному договору (1 500 000 руб.);

Дебет 08-1 Кредит 76 - оплата за межевание и регистрацию прав собственности на земельный участок (15 000 руб.);

Дебет 01-10, субсчет "Объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы" Кредит 08-1 - земельный участок включен в состав основных средств организации (1 515 000 руб.);

Дебет 76 Кредит 51 - погашена задолженность по межеванию и регистрации земельного участка (15 000 руб.);

Дебет 01-1 субсчет "Земельные участки" Кредит 01-10, субсчет "Объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы" - получено свидетельство о государственной регистрации прав на земельный участок (1 515 000 руб.).

Земельные участки (земельная доля), полученные организацией по договору дарения (безвозмездно), отражаются бухгалтерскими записями:

Дебет 08 субсчет 1 08-1 "Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель" Кредит 98 - отражена стоимость земельной доли по договору дарения;

Дебет 01 Кредит 08 субсчет 08-1 "Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель" - земля принята к учету.

Затраты по улучшению плодородия этих земель учитываются в установленном порядке на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". Эти затраты присоединяются к стоимости безвозмездно полученных земель, учитываемых на счете 01 "Основные средства" с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Земельные угодья (земельные доли) могут приобретаться у своих работников, неработающих пенсионеров и других землевладельцев.

Если земля выкупается у работников, то затраты на приобретение отражаются по дебету счета 08 субсчет 08-1 "Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель" и кредиту счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям". При приобретении земельных участков у пенсионеров и других землевладельцев - по дебету счета 08 кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Пример. ООО "Агро" приобрел земельный участок у своего работника Денисова Г.П. за 100 000 руб. Стоимость участка была выплачена Денисову Г.П. из кассы организации наличными денежными средствами.

В бухгалтерском учете операции отражают записями:

Дебет 08 субсчет 1 08-1 "Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель" Кредит 73 субсчет "Расчеты с персоналом по прочим операциям" - 100 000 руб. - учтены капитальные вложения в приобретение земельного участка;

Дебет 01 субсчет "Земельный участок" Кредит 08 субсчет 1 08-1 "Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель" - 100 000 руб. - земельный участок принят на учет.

Дебет 73 субсчет "Расчеты с персоналом по прочим операциям" Кредит 50 - 100 000 руб. - выплачены деньги Денисову Г.П.

Собственник земельной доли может передать земельную долю сельскохозяйственной организации бесплатно, на условиях договора ренты и пожизненного содержания. В этом случае на рыночную стоимость земельной доли дебетуется счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредитуется счет 98 "Доходы будущих периодов".

Выплата ренты денежными средствами отражается записями:

Дебет 91 Кредит 76 - начислена сумма ренты;

Дебет 76 Кредит 50, 51 - выдана сумма ренты денежными средствами

Выплата ренты продукцией и другими материальными ценностями:

Дебет 91 Кредит 76 - начислена рента с выплатой готовой продукцией или другими материальными ценностями в оценке по рыночной стоимости с учетом НДС;

Дебет 90 (91) Кредит 43, 41, 10 - списана учетная стоимость выдаваемой готовой продукции и других материальных ценностей;

Дебет 76 Кредит 90 (91) - выплачена сумма ренты готовой продукцией или другими материальными ценностями по рыночной стоимости с учетом НДС;

Дебет 90 (91) Кредит 68 - начислен НДС.

24. Земельные участки, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, переданы документы на государственную регистрацию и фактически эксплуатируемые, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств на отдельном субсчете счета 01 "Основные средства" 10 "Земельный участок, право собственности на который не зарегистрировано".

Бухгалтерские записи, отражающие принятие к учету земельного участка, будут следующими:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| 10 июня 2007 г. |
| Принят к учету земельный участок, право собственности на который не зарегистрировано | 01-10 | 08-1 | 15 060 000 |
| 10 июля 2007 г. |
| Зарегистрировано право собственности на земельный участок | 01-1 | 01-10 | 15 060 000 |

В соответствии с п. 17 ПБУ 6/01 земельные участки как объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются, амортизации не подлежат, расходы на покупку земли в бухгалтерском учете в составе себестоимости продукции (работ, услуг) не учитываются.

25. Для оформления операций по приобретению земельных участков могут использоваться формы первичных документов, утвержденные Постановлением Госкомстата России N 7 от 21.01.2003 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств" и специализированные формы первичной учетной документации для организаций агропромышленного комплекса, утвержденные Приказом Минсельхоза России от 16.05.2003 N 750.

Постановление Госкомстата России N 7 от 21.01.2003 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств" не устанавливает специальной формы первичного учетного документа для оформления операции по принятию на учет земельного участка. Организации вправе использовать форму N ОС-1 "Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений). В форме N ОС-1 по принимаемому участку земли не могут заполняться такие реквизиты, как организация-изготовитель, способ и норма начисления амортизации, срок полезного использования, остаточная стоимость и др.

В то же время в данной форме отсутствуют разделы для внесения специфичных сведений (количество, вид угодий, качество земель, расположение земельного участка, его местное название и др.). Организация может отразить их в разделе "Другие характеристики" ф. N ОС-1 или использовать для оформления операции по принятию к учету земельного участка ф. N 401 АПК "Акт на оприходование земельных угодий".

Для отражения в бухгалтерском учете приобретения земельных долей предназначен "Акт оприходования земель (земельной доли)" (ф. N 402-АПК).

В акте (ф. N 401-АПК) отражаются следующие сведения: количество, вид угодий, качество земель, балансовая стоимость принимаемых на учет земельных угодий. Указывается расположение земельного участка, его местное название. При передаче земельного участка к документу прилагается ксерокопия экспликации и план границ участка, дается ссылка на них в акте. На основании визуального обследования земельных угодий комиссия дает заключение о состоянии и направлении использования земельных угодий. Акт составляет комиссия в двух экземплярах.

Аналитический учет земельных участков ведут в гектарах, сложившейся их стоимости - по видам угодий (пашни, залежи, сенокосы, сады, виноградники, полезащитные лесные полосы, озера, пруды, приусадебный земельный фонд, прочие земли, неиспользуемые для сельскохозяйственных целей).

Земельные участки, поступившие безвозмездно от других организаций, неучтенные, выявленные при инвентаризации, объекты неинвентарного характера (улучшение земель, раскорчевка площадей, лесные и водные угодья и др.) также принимаются к учету по аналогичным актам, составленным комиссией.

Земли, закрепленные за сельскохозяйственными организациями, которые переданы государством в безвозмездное пользование, учитываются у сельскохозяйственных организаций на забалансовом счете "Земельные угодья".

3. Бухгалтерский учет капитальных вложений на коренное

улучшение земель

26. В составе капитальных вложений сельскохозяйственных организаций учитываются работы по коренному улучшению земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы, создание высокопродуктивных лугов, пастбищ и др.). К ним относятся капитальные затраты инвентарного характера: строительство водохозяйственных, противоэрозионных, гидротехнических, противоселевых и других сооружений (плотин, дамб, каналов, оросительной и осушительной сети), культуртехнические мероприятия по поверхностному улучшению земель для сельскохозяйственного использования неинвентарного характера (не связанные с созданием сооружений), а также террасирование крутых склонов.

К культуртехническим работам на сельскохозяйственных угодьях, не требующих осушения, относятся: планировка земельных участков, расчистка земель от леса, кустарника, пней, валунов и камней, выравнивание земель после раскорчевки, срезка и разделка кочек, фрезерование, подъем целины и залежных земель, распашка которых не производилась 5 лет и более, с разделкой пласта и прикатыванием этих земель, очистка водоемов и др.

27. Мелиоративные работы относятся к строительным работам (водохозяйственное строительство).

При этом выделяются капитальные вложения:

- по орошению земель: создание новых оросительных систем, в том числе для орошения сенокосов и пастбищ, площадей под рисом и овощными культурами; комплексная реконструкция оросительных систем и переустройство коллекторно-дренажной сети;

- по осушению земель (новые осушенные земли, восстановление и реконструкция действующих осушенных земель, включая закрытый дренаж);

- обводнение пастбищ (новые пастбища), реконструкция водохозяйственных сооружений на действующих пастбищах; строительство магистральных водопроводов сельскохозяйственного назначения.

Капитальные вложения по созданию орошаемых земель включают:

- монтаж передвижного ирригационного оборудования с фиксированным одним или несколькими оборудованными водозаборами;

- строительство оросительных систем и сооружений (каналов, водохранилищ), обеспечивающих полив сенокосов и пастбищ, земель, предназначенных для посева сельскохозяйственных культур, закладки многолетних насаждений;

- работы по предварительному осушению земель для обеспечения строительных работ в соответствии с проектом (обвалование при заполнении земель паводковыми водами и т.д.);

- работы по созданию устройств для влагозарядковых, промывных, вегетационных поливов;

- работы по очистке оросительных и осушительных систем;

- комплекс работ по коренному улучшению и подготовке орошаемых сенокосов и пастбищ (расчистка пастбищ от леса, кустарника, пней и камней, выравнивание площадей после раскорчевки, срезка и разделка кочек, залужение многолетними лугопастбищными травами и другие работы).

Земли для создания прудовых, рыбоводных хозяйств во ввод орошаемых земель не включаются.

При комплексной реконструкции орошаемых земель осуществляется реконструкция оросительной сети или реконструкция оросительной сети одновременно с работами по строительству и реконструкции коллекторно-дренажной сети, повышению водообеспеченности оросительной системы, капитальной планировки орошаемых земель и других видов работ в необходимых объемах.

При обводнении пастбищ осуществляется строительство новых обводнительных сооружений (колодцев, водоемов, водопроводов и т.д.) или проводится реконструкция действующих обводнительных сооружений.

Осушение земель проводится за счет нового строительства и переустройства (реконструкции и восстановления) действующей осушительной внутрихозяйственной сети, включая закрытый дренаж и открытую осушительную сеть.

Реконструкция и восстановление осушительных систем производится на землях с существующей осушительной сетью. При этом проводится ряд дополнительных мероприятий по регулированию водоприемника, переустройству открытой сети на закрытый дренаж, восстановлению разрушенных участков осушительной сети или закрытого дренажа, по проведению культуртехнических работ на этих землях и других мероприятий, предусмотренных в проектах по переустройству.

Если при переустройстве какой-либо осушительной системы в оборот вовлекаются новые (целинные) земли, то они считаются вновь осушенными.

Выполнение всего комплекса вышеперечисленных работ должно быть предусмотрено проектно-сметной документацией.

Все затраты инвентарного и неинвентарного характера по мелиорации земель должны списываться на капитальные вложения (счет 08 "Вложения во внеоборотные активы субсчет 08-1 "Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель") с последующим отнесением на увеличение стоимости земель, которые подверглись улучшению (счет 01 "Основные средства") или в качестве отдельных инвентарных объектов на счете 01 "Основные средства" на отдельных аналитических счетах или субсчетах второго порядка.

Затраты по созданию долголетних культурных пастбищ (огороженных или оборудованных системой "электропастух" и т.п.), учтенные на счете 08, после завершения всех работ списываются на счет 01 по самостоятельным инвентарным объектам учета основных средств "Долголетние культурные пастбища".

28. Учет капитальных затрат по коренному улучшению, мелиоративным работам по созданию орошаемых и осушенных земель ведется на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 08-1 "Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель") по следующим статьям:

- оплата труда с отчислениями на социальные нужды;

- удобрения минеральные и органические;

- материалы для известкования и фосфоритования кислых почв;

- материалы для гипсования и мелиоративной обработки солонцовых почв;

- строительные и прочие материалы;

- приобретение и монтаж соответствующего оборудования и приспособлений;

- содержание основных средств, используемых на работах по коренному улучшению земель, в том числе:

а) нефтепродукты;

б) амортизация основных средств;

в) ремонт основных средств;

- специализированные работы и услуги;

- организация производства и управление капитальными работами по коренному улучшению земель;

- прочие затраты по коренному улучшению земель.

29. По итогам года все затраты капитального характера по относящимся к принятым в эксплуатацию площадям на основании акта приемки-сдачи выполненных работ списываются с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счета 01 "Основные средства". По окончании мелиоративных работ и ввода в эксплуатацию орошаемых и осушенных земель как отдельных объектов составляется Акт на оприходование земельных угодий (ф. N 401-АПК), на основании которого затраты по мелиорации земель также списываются со счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" на счет учета основных средств (отдельные аналитические счета). В акте указывают площадь каждого участка орошаемых или осушенных земель, место расположения, стоимость выполненных работ и другие необходимые показатели.

На счете учета основных средств мелиорированные земли учитываются обособленно.

30. Капитальные вложения по коренному улучшению земель, если они учтены как отдельный объект основных средств неинвентарного характера, списываются на затраты производства путем начисления амортизации. На сумму начисленной амортизации дебетуется счет 20 "Основное производство" субсчет "Растениеводство" и кредитуется счет 02 "Амортизация основных средств".

Сумма начисленной амортизации распределяется на сельскохозяйственные культуры, которые возделываются на улучшенном земельном участке пропорционально площади посева.

При полном начислении амортизации на основании акта на списание основных средств (ф. N ОС-4) капитальные затраты по коренному улучшению земель относятся с кредита счета 01 "Основные средства" в дебет субсчета 01-11 "Выбытие основных средств". На сумму списания амортизации по капитальным затратам на коренное улучшение земель дебетуется счет 02 "Амортизация основных средств" и кредитуется субсчет 01-11 "Выбытие основных средств".

31. Аналитический учет капитальных вложений на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" в мелиорацию земель ведут по видам ирригационно-мелиоративных и других работ по коренному улучшению (осушение, орошение, корчевка кустарников, срезка кочек, очистка земельного участка от камней и валунов и др.), каждому участку орошаемых и осушенных земель с указанием объема и стоимости каждого вида мелиоративных и культуртехнических работ. При этом аналитические счета целесообразно группировать раздельно по группам капитальных вложений инвентарного характера (строительство и переустройство закрытого дренажа, открытой внутрихозяйственной осушительной сети и т.п.) и неинвентарного характера (вложения по улучшению земельных угодий, раскорчевка леса, расчистка площадей от кустарника и т.п.).

Отдельные виды затрат по улучшению земель, носящие долговременный характер, могут не включаться в капитальные вложения. Так, затраты по созданию улучшенных пастбищ, работы по первичному окультуриванию сельскохозяйственных угодий (включая луга и пастбища): известкование и фосфоритование кислых почв, гипсование и мелиоративная обработка солонцовых почв, комплекс работ по заготовке, транспортировке и использованию торфа; внесение в почву минеральных и органических удобрений, включая затраты на заделку вносимых удобрений в почву; выборочное бороздование для отвода излишних поверхностных вод; закрепление балок, оврагов, песков и других неудобных земель относятся к расходам будущих периодов и затем списываются на текущие затраты под соответствующие культуры, занятые на этих площадях. Перечень таких работ, конкретный порядок их учета и сроки списания утверждаются учетной политикой организации.

32. Капитальные вложения в земельные участки, на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы), в объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) учитываются как отдельные инвентарные или неинвентарные объекты (по видам объектов капитальных вложений).

Капитальные вложения на коренное улучшение земель, по участку, находящемуся в собственности организации, учитываются в составе инвентарного объекта, в который осуществлены капитальные вложения.

Капитальные вложения организации в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) включаются в состав основных средств в конце отчетного года в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

На сумму произведенных затрат делаются записи по дебету счета учета основных средств и кредиту счета учета вложений во внеоборотные активы, а также производятся соответствующие записи в инвентарной карточке по учету капитальных вложений организации на коренное улучшение земель с последующим увеличением первоначальной стоимости основных средств.

Произведенные организацией мелиоративные работы на арендованных землях учитываются как отдельные инвентарные объекты.

Объект основных средств принимается к учету по первоначальной стоимости, которой в данном случае признается сумма фактических затрат организации на выполнение мелиоративных работ.

33. Капитальные вложения на коренное улучшение арендованных земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и капитальные вложения в арендованные объекты основных средств являются объектами бухгалтерского учета сельскохозяйственной организации, если в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора.

Затраты такого характера по законченным работам капитального характера на коренное улучшение земель списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета основных средств (Дт 01 Кт 08). На сумму произведенных затрат арендатором открывается отдельная инвентарная карточка на отдельный инвентарный объект.

В случае, если в соответствии с заключенным договором аренды арендатор передает произведенные капитальные вложения арендодателю, затраты по законченным работам капитального характера, подлежащие компенсации арендодателем, списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов (Дт 76 Кт 08).

Пример. ООО "Агро" собственными силами произвело коренное улучшение арендованного земельного участка (мелиоративные работы) в соответствии с договором аренды. Затраты на выполнение данных работ составили 680 000 рублей и арендодатель их по условиям договора не возмещает. В соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора. Земельный участок используется как пастбище. Организация применяет общую систему налогообложения. Срок аренды земельного участка составляет 4 года. Бухгалтерские записи следующие:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | Первичный учетный документ |
| 1. Отражены капитальные затраты организации на выполнение мелиоративных работ по коренному улучшению пастбищ: расходные материалы, оборудование, услуги и работы вспомогательных производств, оплата труда с отчислениями и т.д. | 08-1 | 07, 10, 23, 70, 69 и др. | 6 800 00 | Накладные, лимитно-заборные карты, расчетно-платежная ведомость, ведомость распределения затрат вспомогательных производств, бухгалтерские справки и т.п. |
| 2. Начислен НДС на стоимость выполненных работ (680 000 x 18%) | 19 | 68 | 1 224 00 | Счет-фактура |
| 3. Сумма начисленного НДС отнесена на увеличение капитальных вложений | 08-1 | 19 | 122 400 | Бухгалтерская справка- расчет |
| 4. Капитальные затраты на коренное улучшение земель приняты на учет в составе основных средств | 01 | 08-1 | 802 400 | Акт о приеме-передаче объекта основных средств |
| 5. Начисляется в установленном порядке амортизация ежемесячно по объекту основных средств в виде капитальных затрат на улучшение земель до окончания срока действия договора аренды (802 400 / 4 / 12) | 20 | 02 | 16 716,7 | Бухгалтерская справка, ведомость расчета амортизации |

В бухгалтерском учете начисленную организацией сумму НДС, как невозмещаемый налог, организация включает в первоначальную стоимость капитальных вложений на коренное улучшение арендованного земельного участка. В примере приведены бухгалтерские записи исходя из того, что организация не учитывает в целях налогообложения прибыли затраты на капитальные вложения в арендованный земельный участок и НДС не принимается к возмещению.

34. При проведении инвентаризации капитально улучшенных земель составляется инвентаризационная опись земельных угодий (форма N ИНВ-25-АПК), в которой указываются местонахождение земельных участков, их балансовая стоимость, сумма начисленной амортизации, за кем они закреплены (отделение, бригада или другие структурные подразделения сельскохозяйственной организации). Инвентаризация, как правило, приурочивается к срокам государственной кадастровой проверки земель.

Бухгалтерские записи по учету мелиоративных работ по созданию орошаемых и осушенных земель, выполненных за счет бюджетного целевого финансирования, производятся в соответствии с порядком учета государственной помощи.

4. Бухгалтерский учет затрат по закладке и выращиванию

многолетних насаждений

35. Капитальные вложения в многолетние насаждения (сады, виноградники и другие многолетние плодово-ягодные культуры, полезащитные, садозащитные, водорегулирующие и других лесные полосы) включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

По многолетним насаждениям суммы НДС, уплаченные при осуществлении расходов, связанных с выращиванием многолетних насаждений, принимаются к вычету в установленном НК РФ порядке.

36. Учет затрат по закладке и выращиванию садов, виноградников, полезащитных лесных полос и других многолетних насаждений ведется на отдельной группе аналитических счетов счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 8 "Закладка и выращивание многолетних насаждений" по следующим статьям затрат:

- оплата труда с отчислениями на социальные нужды;

- семена и посадочный материал;

- удобрения минеральные и органические;

- средства защиты многолетних насаждений;

- содержание основных средств,

 в том числе: а) нефтепродукты;

 б) амортизация;

 в) ремонты;

- работы и услуги;

- организация производства и управления;

- прочие затраты.

Особенностью учета затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений в сельскохозяйственных организациях является их отражение на счете 08 "Капитальные вложения" субсчет 8 "Закладка и выращивание многолетних насаждений" только в пределах одного календарного года, хотя процесс выращивания длится несколько лет.

37. Аналитический учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений ведется по их видам и времени посадок, местоположению и присвоенным инвентарным номерам (например, "Сад яблоневый N 2, закладки 2007 года", "Полезащитная полоса N 4, закладки 2007 года в отделении N 2" и т.д.).

В случае получения от молодых многолетних насаждений продукции расходы по сбору и транспортировке урожая дополнительно учитывают в составе затрат по уходу за молодыми насаждениями по дебету счета 08 "Капитальные вложения". Полученную продукцию от молодых насаждений принимают к учету по ценам возможной продажи с кредита счета 08 в дебет счета 43 "Готовая продукция".

38. По истечении календарного года затраты текущего года по закладке и выращиванию многолетних насаждений списываются с кредита счета 08 "Капитальные вложения" субсчет 8 "Закладка и выращивание многолетних насаждений" в дебет счета 01 "Основные средства", где для этих целей открывается группа аналитических счетов по видам молодых многолетних насаждений. Записи производятся на основании промежуточного "Акта приема многолетних насаждений" (форма N 404-АПК). Данный акт используется для оформления приема выращиваемых многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию как по плодовым насаждениям (после наступления плодоношения), так и по защитным насаждениям (после смыкания крон, в возрасте не менее 5 лет). Акт составляется специальной комиссией в рекомендуемом составе: бухгалтер, который ведет учет земель сельскохозяйственного пользования; главный агроном; агроном-плодовод; бригадир.

Комиссия обследует насаждения и дает заключение об их состоянии и возможности дальнейшего использования. Акт подписывают все члены комиссии и утверждает руководитель организации. Затем техническая документация передается в службу главного агронома.

Следует иметь в виду, что акт (ф. 404-АПК) тоже используется и для оформления закладки многолетних насаждений и ежегодного списания затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений и присоединения их к стоимости молодых насаждений, еще не принятых в эксплуатацию, но числящихся на счете 01 "Основные средства" в разделе "Молодые насаждения". В этом случае в каждом таком акте пишется "Промежуточный за 200... год", а в последнем акте на принятие в эксплуатацию указывается "Итоговый акт".

Списанные затраты на счет 01 "Основные средства" относят на увеличение стоимости молодых насаждений, еще не принятых в эксплуатацию. Амортизация по молодым насаждениям не начисляется.

После окончания процесса выращивания многолетних насаждений (наступление плодоношения, смыкание крон полезащитных лесных полос в возрасте не менее 5 лет) сумма затрат с кредита аналитических счетов молодых насаждений на выращивании перечисляется внутри синтетического счета 01 "Основные средства" в дебет аналитических счетов "Многолетние насаждения в эксплуатации" на основании итоговых актов приема многолетних насаждений.

39. На каждый вид и группу многолетних насаждений, принятых в эксплуатацию, бухгалтерия открывает инвентарную карточку учета многолетних насаждений, в которой указывают местоположение, площадь, схему посадки, количество деревьев и кустарников (шт.), возраст (год) посадки, дату и номер акта приемки, год сдачи в эксплуатацию, первоначальную стоимость и другие необходимые показатели.

40. На принятые многолетние насаждения в эксплуатацию начисляются амортизационные отчисления по установленным нормам (по выбранному способу амортизации) по видам:

- семечковым плодовым насаждениям;

- косточковым плодовым насаждениям;

- виноградникам;

- полезащитным лесным полосам из лиственных и хвойных пород деревьев.

На сумму начисленных амортизационных отчислений дебетуется счет 20 "Основное производство" субсчет "Растениеводство" и кредитуется счет 02 "Амортизация основных средств". Причем амортизационные отчисления по полезащитным лесным полосам относят на сельскохозяйственные культуры - пропорционально площадям, к которым они прилегают и которые защищают.

41. Многолетние насаждения списываются с баланса сельскохозяйственной организации при утрате ими производственного значения (как правило, после истечения периода биологического плодоношения) или нецелесообразности их дальнейшей эксплуатации из-за изреженности свыше 70 процентов.

Для списания многолетних насаждений применяется акт на списание многолетних насаждений.

42. На балансовую стоимость многолетних насаждений при списании дебетуется субсчет 01-11 "Выбытие основных средств" и кредитуется счет 01 "Основные средства".

На сумму начисленных амортизационных отчислений по списываемым многолетним насаждениям дебетуется счет 02 "Амортизация основных средств" и кредитуется субсчет 01-11 "Выбытие основных средств".

Расходы по раскорчевке садов, виноградников и других многолетних насаждений предварительно аккумулируются на счете 23 "Вспомогательное производство", а затем списываются на дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы". Если данные работы выполняются для закладки плодоносящих многолетних насаждений на приобретенных земельных участках, то затраты отражаются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Если при раскорчевке многолетних насаждений получены материальные ценности (дрова, хворост и т.п.), то на их стоимость по цене возможного использования или продажи дебетуется счет 10 "Материалы" и кредитуется счет 91 "Прочие доходы и расходы".

43. Для проведения инвентаризации садов, виноградников и других многолетних насаждений составляются акты инвентаризации по видам, назначению насаждений и их местонахождению.

Для каждого года посадки, по каждому сорту насаждений в описи заполняется отдельная строка с указанием площади, количества сохранившихся деревьев, кустарников и др. показатели.

5. Бухгалтерский учет затрат по формированию основного

стада продуктивного и рабочего скота

44. Формирование основного стада скота сельскохозяйственные организации производят в основном за счет выращивания собственного молодняка животных и частичной покупки племенного молодняка и взрослых племенных животных в племенных сельскохозяйственных организациях (племзаводах).

До перевода молодняка скота в основное стадо он учитывается на счете 11 "Животные на выращивании и откорме" по следующим возрастным группам: коровы-первотелки для продажи, телки старше двух лет, телки до двух лет (по годам рождения), бычки (по годам рождения), свиноматки проверяемые, молодняк овец и коз рождения прошлого года и ярки, лошади и другие виды рабочего скота (по годам рождения и полу), покупной племенной молодняк животных (по породам).

Затраты на выращивание молодняка животных, подлежащего переводу в основное стадо, учитывают на счете учета затрат на производство продукции животноводства по вышеуказанным группам животных вместе с молодняком, предназначенным для других целей, продажи, забою в организации, прочие хозяйственные нужды.

45. Затраты по формированию основного стада, учитываемые на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", включают затраты по выращиванию собственного молодняка животных, переводимого в основное стадо, затраты на приобретение взрослого скота на стороне для пополнения основного стада и затраты по доставке в хозяйство скота, полученного безвозмездно. При этом рекомендуется открывать субсчет 08-6 "Перевод молодняка животных в основное стадо" и субсчет 08-7 "Приобретение взрослых животных".

Основную часть составляют затраты по выращиванию собственных животных, переводимых в основное стадо. Выращиваемых животных первоначально учитывают на счете 11 "Животные на выращивании и откорме" и по достижении необходимого возраста и кондиций для воспроизводства животных их переводят в основное стадо.

Аналитический учет затрат на выращивание животных ведется по установленным элементам и статьям затрат.

К элементам затрат относятся:

- материальные затраты;

- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;

- амортизация основных средств;

- прочие затраты.

В животноводстве, в частности при выращивании молодняка животных, применяются следующие статьи затрат:

- оплата труда с отчислениями на социальные нужды;

- корма;

- средства защиты животных и биопрепараты;

- содержание основных средств,

 в том числе: а) нефтепродукты;

 б) амортизация основных средств;

 в) ремонт основных средств;

- работы и услуги;

- организация производства и управления;

- прочие затраты.

Животные на выращивании, переводимые в основное стадо, оцениваются по фактической себестоимости, которая складывается из стоимости приплода с последующим приращением затрат на выращивание.

Порядок оценки приплода и прироста животных предусмотрен Методическими рекомендациями по учету затрат в животноводстве (Приказ Минсельхоза РФ N 73 от 02.02.2004). Стоимость одной головы приплода телят определяется затратами на содержание молочных коров и быков-производителей. За исключением стоимости побочной продукции, затраты в пропорции 90% относятся на молоко и 10 процентов на приплод.

Стоимость прироста живой массы (привеса) молодняка молочного скота определяется расходами на их содержание, за вычетом стоимости побочной продукции.

В свиноводстве себестоимость прироста живой массы и одной головы приплода на момент отъема определяется путем деления общей суммы затрат (за вычетом стоимости побочной продукции) на количество прироста живой массы свиней, включая живую массу приплода при рождении.

В овцеводстве стоимость ягнят на момент рождения определяют в шерстно-мясном и мясо-шерстном овцеводстве в размере 10%, романовском - 12%, каракульском - 15% общей суммы затрат на содержание овец основного стада.

При исчислении стоимости прироста живой массы из общей суммы затрат на содержание овец исключают стоимость приплода и побочной продукции, оставшиеся затраты распределяют на прирост живой массы и шерсть пропорционально расходу кормов (в кормовых единицах) на эти виды продукции по установленным нормам.

В козоводстве себестоимость приплода и прироста живой массы определяют так же, как и в овцеводстве.

В пользовательном коневодстве стоимость жеребят при рождении определяют исходя из стоимости 60 кормо-дней содержания кобыл, а в племенном коневодстве стоимость приплода к моменту отбивки определяют суммой годовых затрат на содержание кобыл и жеребцов-производителей, за исключением стоимости побочной продукции и стоимости работы кобыл и жеребцов (по нормативной себестоимости рабочего дня рабочих лошадей).

Стоимость прироста жеребят и молодняка прошлых лет пользовательного коневодства складывается из общих затрат на выращивание, за вычетом стоимости побочной продукции.

46. Стоимость приплода, прироста молодняка продуктивного и рабочего скота отражается в следующих первичных документах:

Акт на оприходование приплода животных - форма N СП-39;

Ведомость взвешивания животных - форма N СП-43;

Расчет определения прироста живой массы - форма N СП-44 и другие.

В течение года ежемесячно или после завершения цикла откорма, на основании указанных документов, стоимость относится по плановой оценке на счет 11 "Животные на выращивании и откорме" с кредита счета 20 "Основное производство", субсчет "Животноводство" и счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет "Гужевой транспорт" (на стоимость приплода жеребят от рабочих лошадей).

По итогам года разница между плановой и фактической себестоимостью приплода, привеса и прироста молодняка животных при удорожании отражается дополнительной записью на счет 11 "Животные на выращивании и откорме", а при удешевлении - сторнируется.

Молодняк всех видов продуктивного и рабочего скота, переводимый в основное стадо, списывают в течение года со счета 11 "Животные на выращивании и откорме" в дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 6 "Перевод молодняка животных в основное стадо" по стоимости, числящейся на начало года по балансу, с присоединением плановой себестоимости прироста живой массы животных за период с начала отчетного года до момента перевода животных в основное стадо.

Одновременно при переводе молодняка в основное стадо дебетуется счет 01 "Основные средства" и кредитуется счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" по этой же стоимости.

В конце года после составления отчетной калькуляции разница между указанной стоимостью переведенного в течение года в основное стадо молодняка животных и рассчитанной фактической себестоимостью списывается дополнительно или сторнируется по кредиту счета 11 "Животные на выращивании и откорме" и дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы". Одновременно корректируется оценка скота по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции с кредитом счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

В бухгалтерском учете все хозяйственные операции и затраты на формирование основного стада начинают образовываться задолго до отражения их на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы".

В бухгалтерском учете получение приплода отражается следующим записями: дебет 11 кредит 20.2 "Основное производство продукции животноводства" - получен приплод животных от основного дойного стада по плановой оценке.

На протяжении двух лет производится выращивание телят, и информация о затратах собирается на дебете счета 20 "Основное производство", субсчет "Молодняк животных на выращивании и откорме" в корреспонденции с кредитом счетов 02, 10, 70, 69, 76 и др. Полученный прирост от выращивания телят отражается бухгалтерской записью: дебет 11 кредит 20 - оприходован прирост животных на выращивании и откорме.

Затем животных переводят в основное стадо (телок в момент 1-го отела). При этом составляется акт на перевод животных из группы в группу.

В бухгалтерии на основании этого акта составляется запись: дебет 08-6 кредит 11 - переведены животные в основное стадо.

47. Документом, на основании которого осуществляется перевод животных из группы молодняка в группу основного стада, является "Акт на перевод животных" (ф. N СП-47). Документ является универсальным, т.е. используется по всем видам и учетным группам животных.

Оформленные акты, утвержденные руководителем организации или подразделения и подписанные заведующим фермой, зоотехником и работниками, принявшими животных на дальнейшее обслуживание, используются для соответствующих записей в учетные регистры по учету движения животных.

48. Отдельно от операций по формированию основного стада за счет выращивания собственного молодняка учитываются фактические затраты по приобретению взрослого продуктивного и рабочего скота для формирования основного стада.

В фактические затраты по формированию основного стада за счет покупки взрослого продуктивного и рабочего скота включается стоимость их покупки и расходы по доставке его в организацию.

Стоимость взрослых животных, приобретенных у племзаводов и при покупке со стороны у других организаций, отражается по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 7 "Приобретение взрослых животных" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в сумме фактических затрат на приобретение, включая расходы по доставке. Отдельно отражается сумма НДС записью по дебету счета 19 и кредиту счета 60.

Законченные операции по формированию основного стада за счет покупки взрослых животных списываются с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счета 01 "Основные средства" в полной сумме затрат без налога на добавленную стоимость. Суммы НДС в общеустановленном порядке списываются со счета 19 в дебет счета 68.

Затраты по доставке взрослых животных в сельскохозяйственную организацию отражаются по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 7 "Приобретение взрослых животных" и кредиту счетов в зависимости от способа доставки: 23 "Вспомогательные производства" - при доставке собственным автотранспортом, 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - при использовании транспортных услуг сторонних организаций, 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" - оплата труда с отчислениями при перегоне скота, 10 "Материалы" - на стоимость кормов, ветпрепаратов и др.

49. Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью взрослого скота каждому животному основного стада при зачислении в состав основных средств присваивается соответствующий инвентарный номер, а крупным животным (коровам, быкам-производителям и т.п.) дается и кличка.

На каждое животное основного стада открывается инвентарная карточка (форма N ОС-6), в которую заносятся все данные, характеризующие животного. В картотеке карточки группируются по структурным подразделениям организации, видам животных, племенным качествам, материально-ответственным лицам и т.д.

Инвентарные карточки взрослых животных суммарно не реже одного раза в год сверяются с данными синтетического учета основных средств и инвентаризационными описями.

Для инвентаризации скота основного стада применяется инвентаризационная опись рабочего скота и продуктивных животных, птицы и пчелосемей (форма N инв. 21-АПК).

Сальдо по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" по субсчетам 6 и 7 отражает величину вложений организации в незаконченные операции по формированию основного стада.

50. Взрослые животные, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, к которой добавляются фактические расходы по доставке их в организацию. При этом делаются записи по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет "Безвозмездно полученные ценности". Расходы по доставке этого скота в общем порядке отражают на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" со списанием после завершения операции с кредита счета 08 в дебет счета 01 на увеличение стоимости безвозмездно полученных животных.

51. При поступлении животных на условиях лизинга операции отражаются на счете 08 "Капитальные вложения" отдельном субсчете второго порядка "Приобретение взрослого скота по лизингу". С данного субсчета они зачисляются на счет 01 субсчет "Арендованное имущество". После полного погашения лизинговых платежей скот переходит в собственность лизингополучателя (сельскохозяйственная организация), и делается внутренняя запись по дебету счету 01 субсчет "Собственные основные средства", кредиту 01 субсчет "Арендованное имущество" аналитический счет "Взрослые животные, полученные по лизингу и в аренду".

В регистрах учета операции по движению животных по формированию основного стада отражаются:

- в журнале-ордере N 13-АПК и ведомости аналитического учета по движению основных средств;

- в журнале-ордере N 14-АПК и ведомости аналитического учета по движению выращиваемых и откармливаемых животных;

- в журнале-ордере N 16-АПК и ведомости аналитического учета по формированию основного стада;

- в журнале-ордере N 10-АПК и производственном отчете по затратам на выращивание животных.

6. Бухгалтерский учет затрат

по капитальному строительству, выполняемому хозяйственным

и подрядным способом

52. Бухгалтерский учет операций по капитальному строительству в целом регулируется Положением по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство", а также Положением по учету долгосрочных инвестиций с учетом изменений в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и законодательстве РФ.

В капитальном строительстве используются следующие понятия "стройка", "очередь строительства", "пусковой комплекс" и "объект строительства".

Стройкой является совокупность создаваемых зданий и сооружений (объектов), строительство, расширение и реконструкция которых осуществляется, как правило, по единой проектно-сметной документации, на которую в установленном порядке утверждается отдельный титул стройки (или заменяющий его документ).

Очередью строительства является определенная проектом (рабочим проектом) часть предприятия, обеспечивающая выпуск продукции или оказание услуг; она может состоять из одного или нескольких пусковых комплексов.

Пусковым комплексом является совокупность объектов (или их частей) основного, подсобного и обслуживающего назначения, энергетического, транспортного и складского хозяйства, связи, инженерных коммуникаций, охраны окружающей среды, благоустройства, обеспечивающих выпуск продукции или оказание услуг, предусмотренных проектом (рабочим проектом) для данного пускового комплекса, и нормальные санитарно-бытовые условия труда для работающих согласно действующим нормам.

Состав и объем пускового комплекса определяется проектной организацией по согласованию с заказчиком и генеральным подрядчиком.

Объектом строительства является каждое отдельно стоящее здание или сооружение со всем относящимся к нему оборудованием, инструментом и инвентарем, галереями, эстакадами, внутренними инженерными сетями водоснабжения, канализации, газопроводов, теплопроводов, электроснабжения, подсобными и вспомогательными надворными постройками, благоустройством и другими работами и затратами. На строительство, реконструкцию, расширение или техническое перевооружение объекта строительства должен быть составлен отдельный проект и смета.

Если на строительной площадке по проекту (рабочему проекту) возводится только один объект основного назначения, без строительства подсобных и вспомогательных объектов, то понятие объекта строительства совпадает с понятием стройки.

Под строительством понимается новое строительство, а также реконструкция, расширение и техническое перевооружение зданий и сооружений. Новое строительство характеризуется тем, что выполняются следующие условия:

- объект строительства будет находиться на балансе организации;

- строительные работы осуществляются на новых строительных площадках для создания новой производственной мощности.

В сельскохозяйственных организациях по специфике строительства выделяются объекты строительства растениеводства, животноводства, подсобного и промышленного производства, общехозяйственного назначения, социально-культурного назначения и др.

К объектам строительства в растениеводстве относятся зернохранилища, теплицы, тепличные комбинаты, хранилища для картофеля, овощей и фруктов, сена, кормов, силосные, сенажные сооружения и т.п.; в животноводстве - животноводческие и птицеводческие помещения всех видов, птицефабрики, помещения и сооружения для пчеловодства и шелководства, кормоцехи, комбикормовые цехи, рыборазводные заводы, объекты прудового и озерного рыбоводства и другие объекты; в подсобных и промышленных производствах - скотоубойные пункты, цехи переработки молока, мяса, лесопильные производства и т.д.

К объектам строительства общехозяйственного назначения относятся административные здания, помещения и сооружения центральных складов и т.д.

Осуществляя собственное капитальное строительство подрядным или хозяйственным способом, сельскохозяйственная организация производит долгосрочные инвестиции, т.е. осуществляет затраты на создание и увеличение размеров внеоборотных активов длительного пользования, не предназначенных для продажи.

53. Субъектами инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений и другие лица.

Инвесторы осуществляют капитальные вложения на территории Российской Федерации с использованием собственных и (или) привлеченных средств. Инвесторами могут быть физические и юридические лица, создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц, государственные органы, органы местного самоуправления, а также иностранные субъекты предпринимательской деятельности.

Заказчики - уполномоченные на то инвесторами физические и юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов. При этом они не вмешиваются в предпринимательскую и (или) иную деятельность других субъектов инвестиционной деятельности, если иное не предусмотрено договором между ними. Заказчиками могут быть инвесторы.

Заказчик, не являющийся инвестором, наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором и (или) государственным контрактом в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Подрядчики - физические и юридические лица, которые выполняют работы по договору подряда и (или) государственному или муниципальному контракту, заключаемым с заказчиками в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. Подрядчики обязаны иметь лицензию на осуществление ими строительных видов деятельности. Порядок лицензирования, в т.ч. его отмена определяется федеральным законодательством.

Пользователи объектов капитальных вложений - физические и юридические лица, в том числе иностранные, а также государственные органы, органы местного самоуправления, иностранные государства, международные объединения и организации, для которых создаются указанные объекты. Пользователями объектов капитальных вложений могут быть инвесторы.

Под застройщиком в соответствии с Градостроительным кодексом РФ (ст. 1) понимается юридическое лицо, обеспечивающее на принадлежащем ему земельном участке строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства, а также выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для их строительства, реконструкции, капитального ремонта. Застройщик вправе осуществлять строительство и строительный контроль самостоятельно или с привлечением третьих лиц, а также привлекать к строительству третьих лиц (подрядчиков).

Субъект инвестиционной деятельности вправе совмещать функции двух и более субъектов, если иное не установлено договором и (или) государственным контрактом, заключаемыми между ними.

Отношения между ними осуществляются на основе договора и (или) государственного контракта, заключаемых между ними в соответствии с Гражданским кодексом РФ.

При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик по отношению к подрядной строительной организации выступает в роли заказчика. При строительстве хозяйственным способом застройщик фактически не является заказчиком.

КонсультантПлюс: примечание.

Нумерация пунктов дана в соответствии с официальным текстом документа.

51. В сельскохозяйственных организациях работы по капитальному строительству в зависимости от способа их производства выполняются хозяйственным и подрядным способами.

Различие между хозяйственным и подрядным способом строительства определено в инструкциях органов государственной статистики по заполнению соответствующих форм статистического наблюдения.

В учете первоначальная стоимость основных средств, построенных любым из этих способов, включает в себя все затраты на строительство и ввод в эксплуатацию объекта (расходы на приобретение материалов, приобретение и монтаж оборудования, оплату труда рабочих, амортизацию, государственную регистрацию и т.д.).

52. При подрядном способе строительно-монтажные работы для сельскохозяйственной организации (заказчик) выполняются специализированными подрядными структурами. Генподрядные организации осуществляют общестроительные работы, отвечают перед заказчиком в целом за ход строительства и ввод объекта в эксплуатацию. Субподрядные организации выполняют отдельные специализированные виды строительно-монтажных работ для генподрядчика. Взаимоотношения между заказчиками и генподрядчиками регулируются на основе генеральных договоров. Генподрядчики с субподрядными организациями заключают договоры субподряда.

53. Отношения заказчика-застройщика с подрядчиками строятся на основе договора строительного подряда, заключаемого в соответствии с ГК РФ (ст. 740 - 757).

Заказчик обязан в сроки и в порядке, которые предусмотрены договором подряда, с участием подрядчика осмотреть и принять выполненную работу (ее результат), а при обнаружении отступлений от договора, ухудшающих результат работы, или иных недостатков в работе немедленно заявить об этом подрядчику (ГК РФ, ст. 720).

Застройщик-заказчик может выдавать подрядчику авансы, перечислять промежуточные платежи за работы, выполненные на конструктивных элементах, этапах или перечислить денежные средства после завершения всех работ на строительстве объекта. В бухгалтерском учете у застройщика-заказчика расчеты за объекты строительства отражаются исходя из стоимости, определенной в договоре в соответствии со сметами.

54. Подрядчик обязан осуществлять строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объекта капитального строительства в соответствии с заданием застройщика или заказчика, проектной документацией, требованиями градостроительного плана земельного участка, требованиями технических регламентов и при этом обеспечивать безопасность работ для третьих лиц и окружающей среды, выполнять требования безопасности труда, сохранности объектов культурного наследия.

Подрядчик также обязан в течение всего хода строительства обеспечивать доступ на территорию строительной площадки представителей застройщика, органов государственного строительного надзора, предоставлять им необходимую документацию, проводить строительный контроль, обеспечивать ведение исполнительной документации, извещать застройщика или заказчика, представителей органов государственного строительного надзора о сроках завершения работ, которые подлежат проверке, обеспечивать устранение выявленных недостатков и не приступать к продолжению работ до составления актов об устранении выявленных недостатков, обеспечивать контроль за качеством применяемых строительных материалов.

К законченному строительству относятся принятые в эксплуатацию объекты, приемка которых оформлена в установленном порядке. В учете застройщика затраты по данным объектам в размере их инвентарной стоимости, а также другие расходы списываются со счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" на счета принимаемого к учету имущества. Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств, тоже учитываются застройщиком на счете 08 (отдельно от затрат на строительство объектов, определяющих их стоимость).

Учет капитальных вложений ведется у застройщиков, поскольку они осуществляют организацию строительства объектов, контроль за его ходом и учет производимых при этом затрат. У подрядчиков данные работы относятся к обычным видам деятельности.

Перед началом строительных работ на основании заключенных договоров составляются сметы. Сметная документация составляется в установленном порядке независимо от метода осуществления строительства - подрядным или хозяйственным способом. Сметная стоимость - сумма денежных средств, необходимых для осуществления строительства в соответствии с проектными материалами.

Для определения сметной стоимости строительства проектируемых сооружений или их очередей составляется сметная документация, состоящая из локальных смет, локальных сметных расчетов, объектных смет, объектных сметных расчетов, сметных расчетов на отдельные виды затрат, сводных сметных расчетов стоимости строительства, сводок затрат и др.

Смета разрабатывается по нормам и нормативам (сметные нормы расхода строительных материалов, конструкций и деталей, затрат труда, рыночные цены на материалы, нормы накладных расходов и другие). Сметы составляют подрядчики для заказчика на основании договора строительного подряда (ст. 743 ГК РФ). Основной документ, который используется при составлении и проверке смет - Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации МДС 81-35.2004 (утв. Постановлением Госстроя России от 05.03.2004 N 15/1). Сводные сметные расчеты стоимости строительства рассматриваются как документы, определяющие сметный лимит средств, необходимых для полного завершения строительства всех объектов, предусмотренных проектом. Утвержденный в установленном порядке сводный сметный расчет стоимости строительства служит основанием для определения лимита капитальных вложений и открытия финансирования строительства. Такие расчеты рекомендуется составлять и утверждать отдельно на производственное и непроизводственное строительство.

В сводных сметных расчетах стоимости производственного и жилищно-гражданского строительства средства рекомендуется распределять по следующим главам:

1. "Подготовка территории строительства".

2. "Основные объекты строительства".

3. "Объекты подсобного и обслуживающего назначения".

4. "Объекты энергетического хозяйства".

5. "Объекты транспортного хозяйства и связи".

6. "Наружные сети и сооружения водоснабжения, канализации, теплоснабжения и газоснабжения".

7. "Благоустройство и озеленение территории".

8. "Временные здания и сооружения".

9. "Прочие работы и затраты".

10. "Содержание службы заказчика-застройщика (технического надзора) строящегося предприятия".

11. "Подготовка эксплуатационных кадров".

12. "Проектные и изыскательские работы, авторский надзор".

55. В бухгалтерском учете заказчика (сельскохозяйственной организации) для отражения операций капитального строительства, выполненного подрядным способом, производятся следующие записи:

Дебет 60-1 Кредит 51 - отражено перечисление аванса за выполненные строительно-монтажные подрядные работы;

Дебет 08-3 Кредит 60 - отражена стоимость строительно-монтажных подрядных работ после их завершения и оформления акта с указанием сметной стоимости строительства;

Дебет 19, субсчет "Налог на добавленную стоимость по подрядным работам" Кредит 60 - приняты к учету суммы НДС по подрядным работам;

Дебет 60 Кредит 60-1 - отражен зачет ранее выданного аванса;

Дебет 51 Кредит 60 - произведен окончательный расчет;

Дебет 01 Кредит 08-3 - построенный объект зачислен в состав основных средств.

Пример. В 2006 г. ЗАО "Монастырские дворы" построило подрядным способом административное здание. Договорная стоимость работ составила 2 360 000 руб. (в том числе НДС - 360 000 руб.).

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дебет 08-3 Кредит 60 - отражена стоимость строительных работ после подписания акта о выполнении работ (2 000 000 руб.);

Дебет 19 Кредит 60 - отражена сумма НДС, указанная в счете-фактуре подрядчика (360 000 руб.);

Дебет 01 Кредит 08-3 - после государственной регистрации административное здание зачислено в состав основных средств (2 000 000 руб.);

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19 - произведен вычет по НДС (360 000 руб.);

Дебет 60 Кредит 51 - оплачены подрядчику расходы по строительству (2 360 000 руб.).

При финансировании капитальных вложений за счет собственных средств на сумму затрат по строительству оформляется запись: Дебет 84, субсчет "Фонд накопления" Кредит 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", субсчет "Использованный фонд накопления".

Если часть объекта переходит по договору инвестору с вводом объекта в эксплуатацию, затраты по нему списываются заказчиком-застройщиком бухгалтерскими записями:

- дебет 01 "Основные средства" кредит 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" - в доле, принадлежащей ему на праве собственности (в размере инвентарной стоимости данной части объекта);

- дебет 86 "Целевое финансирование" кредит 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" - в доле, принадлежащей инвесторам по инвестиционному договору.

56. Приемка физических объемов выполненных подрядчиками строительно-монтажных работ по мере завершения отдельных этапов, очередей, пусковых комплексов, частей зданий и сооружений в соответствии с условиями подряда (контракта) на строительство оформляется актами о приемке выполненных работ (ф. N КС-2). На основании указанного Акта и составленной подрядчиком Справки о стоимости выполненных работ и затрат (форма N КС-3) заказчик-застройщик отражает стоимость принятого этапа работ в составе незавершенного строительства.

Стоимость выполненных строительных работ на объектах принимается к оплате заказчиками от подрядных организаций в полном объеме согласно данным, отражаемым в справках об их выполнении или актах приемки, а оплачивается за минусом стоимости возвратных материалов, указываемых за итогом сводного сметного расчета, если материалы по договору на строительство остаются у подрядной организации. Справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма N КС-3) является основанием для включения заказчиком-застройщиком выполненных подрядчиком работ в состав капитальных затрат и для расчетов с подрядчиками.

Приемку законченных строительством объектов от исполнителя работ (подрядчика) производит заказчик в соответствии с условиями договора подряда (контракта) на строительство, которым должны быть регламентированы требования к приемке в соответствии с действующим законодательством. При этом оформляется Акт приемки законченного строительством объекта (форма N КС-11).

Заказчик-застройщик может привлекать к приемке авторов проекта, специализированные фирмы, страховые общества и других юридических и физических лиц, создавая в необходимых случаях приемочные комиссии. В эти комиссии включаются также и органы государственного надзора (пожарного, экологического, санитарно-эпидемиологического, архитектурно-строительного). При этом оформляется Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма N КС-14).

После окончания строительно-монтажных работ как хозяйственным способом, так и подрядным составляется акт ввода в эксплуатацию объекта по форме N ОС-1а "Акт о приеме-передаче здания (сооружения)". Затем документы направляются в государственный регистрационный комитет для регистрации права собственности на данный объект в установленном порядке.

Застройщик должен оформить разрешение на ввод объекта в эксплуатацию (ст. 55 Градостроительного кодекса РФ), которое удостоверяет выполнение строительства, реконструкции, капитального ремонта объекта капитального строительства в полном объеме согласно разрешению на строительство, соответствие построенного, реконструированного, отремонтированного объекта капитального строительства градостроительному плану земельного участка и проектной документации.

57. По условиям договора строительного подряда обеспечение строительства материалами в целом или в определенной части может осуществлять заказчик-застройщик.

При этом бухгалтерский учет их приобретения и списания осуществляет заказчик-застройщик.

Стоимость израсходованных на производство строительно-монтажных работ материалов включается в затраты по строительству, формируя инвентарную стоимость вводимого в эксплуатацию объекта.

Согласно условиям договора строительного подряда заказчик-застройщик может обеспечивать строительство давальческими материалами (ГК РФ, ст. 713).

При передаче строительных материалов подрядчику заполняется Накладная на отпуск материалов на сторону (форма N М-15), в которой отмечается, что материалы отпускаются на давальческих условиях.

В сметную стоимость строительных работ, которая подлежит оплате заказчиком, может быть включена только стоимость тех материалов и оборудования, которые приобретены за счет средств подрядчика.

После завершения работ подрядчик обязан представить заказчику отчет об израсходовании материалов, который будет являться оправдательным документом для обоснованного списания материалов заказчика на строительство (ГК РФ, ст. 713).

На основании подписанного двумя сторонами отчета об израсходованных материалах их стоимость списывается и в учете заказчика производятся записи:

- дебет 10, субсчет 9 "Материалы, переданные в переработку на сторону" кредит 10, субсчет 10 "Строительные материалы".

- дебет 08 субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" статья "Строительно-монтажные работы" Кредит 10, субсчет 9 "Материалы, переданные в переработку на сторону".

Переданные заказчиком-застройщиком подрядчику на давальческих условиях строительные материалы не переходят в его собственность подрядчика и не включаются в стоимость выполненных работ и затрат.

При передаче материалов на возмездной основе заказчик-застройщик сначала приобретает материалы, а затем продает их подрядчику для выполнения строительно-монтажных работ.

Так как право собственности на материалы переходит к подрядчику, то после выполнения заказанных работ он включает стоимость материалов в общую стоимость строительно-монтажных работ и предъявляет ее для оплаты заказчику-застройщику.

Передача материалов подрядчику на возмездной основе осуществляется в соответствии с условиями договора строительного подряда или заключается отдельный договор на поставку материалов, в котором указывается порядок оплаты поставленных материалов.

58. При заключении договора на строительство, в котором обеспечение строительства оборудованием возложено на застройщика, бухгалтерский учет его приобретения, монтажа и ввода в эксплуатацию осуществляет застройщик.

В учете застройщика оборудование, требующее монтажа, отражается на счете "Вложения во внеоборотные активы" по фактическим расходам, связанным с его приобретением, начиная с того месяца, в котором начаты работы по его установке на постоянном месте эксплуатации (прикрепление к фундаменту, полу, междуэтажному перекрытию или другим несущим конструкциям здания (сооружения)) или начата укрупнительная сборка оборудования.

Монтаж оборудования фиксируется наличием расходов в справке об объемах выполненных работ по монтажу этого оборудования (или в акте их инвентаризации), оформленной в установленном порядке.

Расходы по приобретению оборудования складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке оборудования и заготовительно-складских расходов (включая наценки, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, таможенных пошлин и т.п.).

Расходы по доставке оборудования до приобъектного склада и заготовительно-складские расходы учитываются предварительно на счете 07 "Оборудование к установке".

Транспортные и заготовительно-складские расходы учитываются в составе затрат по строительству отдельно от стоимости оборудования.

59. При осуществлении капитального строительства подрядным способом в сельскохозяйственной организации аналитический учет ведется по каждому объекту строительства растениеводства, животноводства и т.д., договорам подряда, выполненным этапам строительно-монтажных работ, выставленным счетам, счетам-фактурам.

60. При хозяйственном способе сельскохозяйственная организация выполняет самостоятельно без привлечения подрядных организаций все строительные работы по возведению объектов (производственные здания, гаражи, склады для хранения минеральных удобрений и ядохимикатов, материальных ценностей, зернохранилища, теплицы, теплицы, хранилища для картофеля, овощей и фруктов, сена, кормов, силосные, сенажные сооружения, животноводческие и птицеводческие помещения и т.п.).

Организация, выполняющая капитальное строительство для собственных нужд хозяйственным способом, организует и контролирует ход строительства, ведет бухгалтерский учет производимых при этом затрат, т.е. выполняет функции застройщика и одновременно производит строительные работы.

К строительно-монтажным работам, выполненным хозяйственным способом, относятся работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами организаций, включая работы, для выполнения которых организация выделяет на стройку рабочих основной деятельности с выплатой им заработной платы по нарядам строительства, а также отдельные работы, выполненные подрядными организациями по собственному строительству.

Хозяйственным способом может проводиться реконструкция существующих объектов основных средств, достройка, техническое перевооружение, расширение действующих предприятий, модернизация оборудования, а также новое строительство.

Ведение капитального строительства хозяйственным способом может осуществлять организация, имеющая соответствующее разрешение.

Необходимо учитывать, что строительство до 01.01.2008 является лицензируемым видом деятельности. Пунктом 1 ст. 17 Федерального закона от 08.08.2001 N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности" установлено, что строительство зданий и сооружений I и II уровней ответственности может осуществляться только на основании лицензии. Эта деятельность включает выполнение СМР, в том числе общестроительных, отделочных, санитарно-технических, специальных и монтажных работ, а также выполнение работ по ремонту зданий и сооружений, пусконаладочных работ и функций заказчика-застройщика. Строительная лицензия не потребуется лишь на работы по созданию сооружений вспомогательного назначения.

Лицензирование планируется отменить в соответствии с действующим законодательством.

61. Для осуществления хозяйственным способом собственного строительства застройщик оформляет в первую очередь правоустанавливающие документы на земельный участок: свидетельство о праве собственности или договор долгосрочной аренды. Он организует также проведение инженерных изысканий, заказывает исходно-разрешительную и проектную документацию и другие документы, необходимые для получения разрешения на строительство в соответствии с требованиями ст. 51 Градостроительного кодекса Российской Федерации. Для строительства необходимы также локальные и объектные сметы на выполнение СМР. На основании смет определяется потребность в строительных материалах и конструкциях, технологическом и инженерном оборудовании, энергоресурсах, строительных машинах и механизмах и т.д. Физические объемы работ, приведенные в сметах, служат основанием для составления актов приемки работ, выполненных структурным строительным подразделением застройщика, а также определения расхода материалов.

В ходе выполнения работ застройщиком ведется общий журнал работ (ф. N КС-6) и журнал учета выполненных работ (ф. N КС-6а). В процессе строительства в соответствии с Градостроительным Кодексом РФ (ст. 53) сельскохозяйственная организация должна осуществлять контроль за:

- выполнением работ, которые оказывают влияние на безопасность объекта;

- выполнением так называемых скрытых работ, контроль за выполнением которых в соответствии с технологией строительства не может быть проведен после выполнения других работ;

- безопасностью строительных конструкций и участков сетей инженерно-технического обеспечения, если устранение выявленных в процессе проведения строительного контроля недостатков невозможно без разборки или повреждения других строительных конструкций и участков сетей инженерно-технического обеспечения;

- соответствием указанных выше работ, конструкций и участков сетей требованиям технических регламентов и проектной документации.

По окончании строительства застройщик оформляет документы, необходимые согласно Градостроительному кодексу РФ для ввода объекта в эксплуатацию. К ним, в частности, относятся документы, подтверждающие соответствие построенного (реконструированного) объекта:

- требованиям технических регламентов;

- проектной документации;

- техническим условиям.

При наличии всех документов, предусмотренных ст. 55 Градостроительного кодекса РФ, застройщик получает разрешение на ввод объекта в эксплуатацию в уполномоченном органе исполнительной власти, выдавшем разрешение на строительство.

62. Строительство новых зданий, а также проведение других строительных работ осуществляются на основании соответствующей разрешительной документации, к которой относятся, прежде всего, документы о предоставлении земельного участка под строительство и проектная документация.

Согласно Градостроительному кодексу РФ (ст. 48) под проектной документацией понимают документацию, содержащую материалы в текстовой форме и в виде карт (схем) и определяющую архитектурные, функционально-технологические, конструктивные и инженерно-технические решения для обеспечения строительства, реконструкции объектов капитального строительства, их частей, капитального ремонта, если при его проведении затрагиваются конструктивные и другие характеристики надежности и безопасности объектов капитального строительства.

Проектная документация разрабатывается в соответствии с градостроительной документацией, со строительными нормами и правилами, согласовывается с соответствующими органами архитектуры и градостроительства, органами государственного контроля и надзора на базе федерального законодательства и законодательства субъектов Российской Федерации.

Подготовку проектной документации осуществляет застройщик или привлеченная им организация, имеющая соответствующую лицензию.

До подготовки проектной документации проводятся инженерные изыскания, без которых такая документация не может быть выполнена. Инженерные изыскания выполняет специально привлеченная организация при наличии соответствующей лицензии.

При подготовке проектной документации необходимы следующая информация и документы:

- задание застройщика;

- градостроительный план земельного участка;

- результаты инженерных изысканий;

- документы об использовании земельного участка для строительства;

- технические условия присоединения к сетям инженерно- технического обеспечения.

В состав проектной документации объектов капитального строительства включаются следующие разделы:

1) пояснительная записка с исходными данными для архитектурно-строительного проектирования, строительства, реконструкции, капитального ремонта объектов капитального строительства, в том числе с результатами инженерных изысканий, техническими условиями;

2) схема планировочной организации земельного участка, выполненная в соответствии с градостроительным планом земельного участка;

3) архитектурные решения;

4) конструктивные и объемно-планировочные решения;

5) сведения об инженерном оборудовании, о сетях инженерно-технического обеспечения, перечень инженерно-технических мероприятий, содержание технологических решений;

6) проект организации строительства объектов капитального строительства;

7) проект организации работ по сносу или демонтажу объектов капитального строительства, их частей (при необходимости сноса или демонтажа объектов капитального строительства, их частей для строительства, реконструкции других объектов капитального строительства);

8) перечень мероприятий по охране окружающей среды;

9) перечень мероприятий по обеспечению пожарной безопасности; доступа инвалидов к объектам здравоохранения, образования, культуры, отдыха, спорта и иным объектам социально-культурного и коммунально-бытового назначения, объектам транспорта, торговли, общественного питания, объектам делового, административного, финансового, религиозного назначения, объектам жилищного фонда (в случае подготовки соответствующей проектной документации);

11) проектно-сметная документация объектов капитального строительства, финансируемых за счет средств соответствующих бюджетов.

Проектная документация направляется застройщиком на экспертизу и при положительном заключении утверждается. Обычно это происходит путем проставления подписи физического лица или подписи представителя (руководителя) и оттиска печати юридического лица на титульном листе проекта.

Для получения разрешения на строительство застройщик должен направить в уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации либо орган местного самоуправления соответствующее заявление с приложением к нему следующих документов:

- правоустанавливающие документы на земельный участок;

- градостроительный план земельного участка;

- материалы, содержащиеся в проектной документации;

- пояснительная записка;

- схема планировочной организации земельного участка, выполненная в соответствии с градостроительным планом земельного участка, с обозначением места размещения объекта капитального строительства, подъездов и проходов к нему, границ зон действия публичных сервитутов, объектов археологического наследия;

- схемы, отображающие архитектурные решения;

- сведения об инженерном оборудовании, сводный план сетей инженерно-технического обеспечения с обозначением мест подключения проектируемого объекта капитального строительства к сетям инженерно-технического обеспечения;

- проект организации строительства объекта капитального строительства;

- проект организации работ по сносу или демонтажу объектов капитального строительства, их частей;

- положительное заключение государственной экспертизы проектной документации;

- разрешение на отклонение от предельных параметров разрешенного строительства или реконструкции;

- согласие всех правообладателей объекта капитального строительства в случае реконструкции такого объекта;

- положительное заключение негосударственной экспертизы проектной документации (при его наличии).

63. Сельскохозяйственная организация при получении разрешения для собственных нужд на строительство объектов индивидуального жилищного строительства, для которого не составляется проектная документация, прилагает к заявлению о выдаче разрешения на строительство следующие документы:

- правоустанавливающие документы на земельный участок;;

- градостроительный план земельного участка;

- схему планировочной организации земельного участка с обозначением места размещения объекта индивидуального жилищного строительства.

Разрешение на строительство и утвержденная проектная документация подлежат регистрации органами местного самоуправления. Уполномоченный орган может отказать в выдаче разрешения на строительство при отсутствии необходимых документов или несоответствии представленных документов требованиям градостроительного плана земельного участка, а также требованиям, установленным в разрешении на отклонение от предельных параметров разрешенного строительства, реконструкции.

Разрешение на строительство не требуется в том случае, если работы по строительству и реконструкции объектов недвижимости не изменяют внешний облик сложившейся застройки города или иных поселений и их отдельных объектов, не затрагивают конструктивные и другие характеристики надежности и безопасности зданий, строений и сооружений, а также в случае возведения временных зданий, строений и сооружений на площадках, необходимых для проведения строительных работ.

64. Застройщики должны обеспечивать формирование бухгалтерской информации 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 (ПБУ 2/94, п. 4).

Затраты застройщика на строительство объекта складываются из расходов, связанных с его возведением, вводом в эксплуатацию. При этом затраты застройщика по принятым к оплате или оплаченным подрядным работам, выполненным подрядчиками на законченных строительством объектах, учитываются в составе незавершенного строительства до их ввода в эксплуатацию.

Учет прямых и косвенных (общехозяйственные и общепроизводственные) затрат ведется нарастающим итогом с начала строительства, в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в действие или полного производства соответствующих работ и затрат.

Застройщик, получивший дополнительные средства от инвесторов (организаций и физических лиц) на строительство по договорам долевого участия, отражает их в учете как целевые средства для финансирования капитального строительства. Средства, поступившие от других организаций и физических лиц (а также из бюджетов различных уровней) для осуществления мероприятий целевого назначения, отражаются на счете 86 "Целевое финансирование" (Дебет 51 - Кредит 86).

Использование целевого финансирования отражается по дебету счета 86 в корреспонденции со счетами учета расходов на запланированные цели. В бухгалтерском балансе целевые средства, полученные заказчиком-застройщиком от инвестора или дольщиков, отражаются по статье "Прочие долгосрочные обязательства" пассива.

65. Объектами незавершенного строительства признаются любые объекты капитального строительства - здание, строение, сооружение, строительство которых не завершено, за исключением временных построек, бытовок, навесов и т.п. (Градостроительный кодекс РФ, ст. 1).

Незавершенное строительство у застройщика - это его затраты по возведению объектов строительства до их ввода в эксплуатацию.

При хозяйственном способе сельскохозяйственная организация все затраты на строительство (стоимость строительных материалов, амортизацию основных средств, используемых при строительстве, заработную плату рабочих и т.п.) учитывает по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" по следующим статьям:

- материальные затраты (строительные материалы, конструкции, перекрытия и т.п.);

- оплата труда строительных рабочих с отчислениями на социальные нужды;

- амортизационные отчисления по машинам, механизмам, другим основным средствам, используемым при строительстве;

- горюче-смазочные материалы;

- оборудование в монтаже;

- затраты на ремонты и обслуживание строительной техники и оборудования;

- работы и услуги собственных вспомогательных производств;

- работы и услуги сторонних организаций, включая проектно-изыскательские работы;

- общехозяйственные и общепроизводственные расходы в доле, относящейся к строительству отдельных объектов;

- прочие затраты.

По статье "Оборудование" застройщик учитывает стоимость технологического оборудования, предназначенного для монтажа. Приобретенное застройщиком оборудование принимается к учету на основании акта о приеме (поступлении) оборудования (ф. N ОС-14). Передача оборудования в монтаж специализированной подрядной организации оформляется актом (ф. N ОС-15). Если поставку и монтаж оборудования застройщик поручил подрядной организации, то отдельный акт на передачу оборудования в монтаж (ф. N ОС-15) не составляется. Представитель подрядной монтажной организации входит в состав приемочной комиссии, расписывается непосредственно в акте (ф. N ОС-14), и ему передается копия акта.

Затраты на приобретение оборудования, используемое при капитальном строительстве, складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке и заготовительно-складских расходов (включая наценки, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины и т.п.). Приобретенное оборудование учитывается на счете 07 "Оборудование к установке" и при передаче в монтаж списывается на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" в оценке по фактическим расходам, связанным с его приобретением. Затраты по монтажу связаны с его установкой на постоянном месте эксплуатации (прикрепление к фундаменту, полу, междуэтажному перекрытию или другим несущим конструкциям здания (сооружения), сборкой и т.п.

Затраты на проектирование формируются по актам приемки выполненных работ и счетам проектно-изыскательских организаций.

В таком же порядке оформляются затраты, связанные с подготовкой территории строительства, отводом земельного участка, уплате земельного налога и арендной платы по договору аренды земельного участка, разработкой исходно-разрешительной документации и проектной документации, осуществлением прочих работ и затрат, согласно Методике определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации МДС 81-35.2004, утвержденной Постановлением Госстроя России от 05.03.2004 N 15/1.

Указанные расходы списываются в дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" в корреспонденции со счетами по учету:

- начисленной амортизации - счет 02 "Амортизация основных средств";

- материальных затрат - счет 10 "Материалы";

- оборудования, сданного в монтаж, - 07 "Оборудование к установке";

- заработной платы - счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда";

- расчетов по единому социальному налогу - счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";

- расчетов с поставщиками энергоресурсов, услуг связи, строительных машин, механизмов, автотранспорта и др. - счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и т.д.;

- прочие затраты - счет 76, 71 и т.д.

Все перечисленные затраты формируют первоначальную стоимость построенного (реконструированного) объекта, который принимается к учету в качестве основного средства.

С кредита счета 08-3 расходы списываются в корреспонденции:

со счетом 01 "Основные средства" - при принятии объектов, законченных строительством, к учету в качестве основных средств.

Пример отражения затрат на капитальное строительство, осуществляемое хозяйственным способом.

Сельскохозяйственный производственный кооператив "Аграрий" в мае 2006 года приступил к строительству животноводческого помещения на 400 голов КРС хозяйственным способом. На строительную площадку были доставлены строительные материалы, конструкции и железобетонные блоки, приобретенные у поставщиков в мае на сумму 570 000, в т.ч. НДС - 70 000 руб.

В июне 2006 г. техникой кооператив "Агро" выкопан котлован и заложен фундамент животноводческого помещения. За произведенные работы трактористам-машинистам и экскаваторщику начислена заработная плата в сумме 20 000 руб., монтажникам - 50 000 руб., ЕСН - 14 000 руб.; списаны ГСМ на работу строительных механизмов - 8 000 руб., списаны оказанные услуги строительной техники по фактической себестоимости машино-часа - 33 000 руб.

По окончании месяца мастер по строительству составил акт выполненных работ на сумму 593 000 руб. по сметной стоимости по форме N 2-КС. На основании акта выполненных работ мастер списал на строительство строительные материалы, конструкции и железобетонные блоки на сумму 500 000 руб. Хозяйственные операции в бухгалтерском учете отражаются следующими записями:

Дебет 10, субсчет "Строительные материалы" Кредит 60 - приняты на склад строительные материалы, конструкции и железобетонные блоки по фактической себестоимости приобретения (500 000 руб.);

Дебет 19 Кредит 60 - начислен НДС (70 000 руб.);

Дебет 23, субсчет "Строительная техника" Кредит 70 - начислена заработная плата трактористам-машинистам и экскаваторщику (20 000 руб.);

Дебет 23, субсчет "Строительная техника" Кредит 69 - начислены взносы по ЕСН (4 000);

Дебет 23, субсчет "Строительная техника" Кредит 10, субсчет "Топливо" - списаны горючее и смазочные материалы на работу строительной техники (8 000 руб.);

Дебет 08, субсчет субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" аналитический счет "Строительство животноводческого помещения на 400 гол." Кредит 70 - 50 000 руб. - начислена заработная плата монтажникам;

Дебет 08, субсчет "Строительство животноводческого помещения на 400 гол." Кредит 69 - начислены взносы по ЕСН (10 000 руб.);

Дебет 08 субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" аналитический счет "Строительство животноводческого помещения на 400 гол." Кредит 23, субсчет "Строительная техника" - списаны оказанные услуги строительной техники по фактической себестоимости машино-часа (33 000 руб.);

Дебет 08, субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" аналитический счет "Строительство животноводческого помещения на 400 гол." Кредит 10, субсчет "Строительные материалы" - списаны строительные материалы (500 000 руб.);

Дебет 60 Кредит 51 - 400 000 руб. - оплачены частично железобетонные конструкции.

66. Суммы НДС, уплаченные поставщикам по приобретенным товарам, работам и услугам, использованным при производстве работ хозяйственным способом, учитываются на субсчете 19-1 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств". Согласно ст. 172 НК РФ суммы НДС, уплаченные поставщикам МПЗ (работ, услуг), приобретенных для строительства, с 1 января 2006 г. подлежат вычету в общеустановленном порядке.

Стоимость строительно-монтажных работ, выполненных хозяйственным способом, облагается НДС (ст. 146 НК РФ) с последующим вычетом (ст. 172 НК РФ).

При этом налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из фактических расходов на их выполнение в соответствующем налоговом периоде (ст. 159 НК РФ). В учете начисление НДС отражается записью:

Д-т 19, субсчет "НДС при приобретении основных средств";

К-т 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС".

Сумма налога принимается к вычету при условиях:

- построенный объект имеет производственное назначение;

- сумма НДС перечислена в бюджет.

Пример. ООО "Агро" строит склад хозяйственным способом. Затраты по строительству составили:

- стоимость оборудования (150 000 руб.), строительных и прочих материалов - 440 000 руб. (в том числе НДС по материалам и оборудованию - 90 000 руб.);

- оплата труда строительных рабочих с отчислениями по ЕСН и взносами на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний - 305 000 руб.;

- амортизация строительных машин, механизмов и оборудования - 130 000 руб.;

- общехозяйственные расходы по основной деятельности организации в доле, относящиеся к строительству хозяйственным способом - 70 000 руб.;

- оплата счетов за проектно-сметную документацию - 50 000 руб.;

- оплата счетов за исходно-разрешительную документацию - 45 000 руб., в т.ч. 3 000 руб. за государственную регистрацию.

Бухгалтерские записи следующие:

Дебет 10, 07 Кредит 60 - приняты к учету оборудование и материалы для строительства (500 000 руб.);

Дебет 19-3 Кредит 60 - учтен НДС по материалам (90 000 руб.);

Дебет 60 Кредит 51 - перечислено поставщикам за строительные материалы (590 000 руб.);

Дебет 08-3 Кредит 10 - списаны материалы на строительство склада (350 000 руб.);

Дебет 08 Кредит 07 - передано в монтаж технологическое оборудование (150 000 руб.);

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19-3 - принят к вычету НДС по строительным материалам (90 000 руб.);

Дебет 08-3 Кредит 70, 69 - оплата труда, ЕСН и взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (305 000 руб.);

Дебет 08-3 Кредит 02 - начислена амортизация по строительной технике (130 000 руб.);

Дебет 08-3 "Вложения во внеоборотные активы" Кредит 26 - приняты к учету общехозяйственные расходы по основной деятельности организации в доле, относящиеся к строительству хозяйственным способом (70 000 руб.);

Дебет 08-3 "Вложения во внеоборотные активы" Кредит 60 - приняты к оплате счета за проектно-сметную документацию - 50 000 руб.;

Дебет 08 Кредит 60 - приняты к оплате счета за исходно-разрешительную документацию - 45 000 руб., в т.ч. - 3 000 руб. за государственную регистрацию;

Дебет 76 Кредит 51 - оплачена государственная регистрация права собственности - 3 000 руб.;

Дебет 19-1 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС" - начислен НДС на объем СМР, выполненных хозяйственным способом, 198 000 руб. (1 100 000 руб. x 18%);

Дебет 68 Кредит 51 - перечислен НДС;

Дебет 01 Кредит 08-3 - склад введен в эксплуатацию (1 100 000 руб. (500 000 + 400 000 + 200 000));

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19-3 - принят к вычету НДС по СМР (198 000 руб.).

67. Аналитический учет по счету 08/3 у застройщика осуществляется по каждому объекту незавершенного строительства (здания, сооружения и т.д.), этапам выполнения строительных работ.

Для обеспечения контроля за соблюдением сметного лимита и формирования статистической отчетности рекомендуется структура расходов по их технологической структуре, определяемой сметной документацией строительства:

а) строительные работы;

б) работы по монтажу оборудования;

в) приобретение оборудования, сданного в монтаж;

г) приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;

д) прочие капитальные затраты, включая проектно-изыскательские работы;

е) затраты, не увеличивающие стоимость основных средств.

Кроме того, рекомендуется в аналитическом учете выделять возводимые объекты по их назначению (строительство объектов производственного назначения по отраслям и сферам, непроизводственного и социально-культурного назначения).

Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств, подразделяются в учете на затраты, предусмотренные в сводных сметных расчетах стоимости строительства (расходы, связанные с возмещением стоимости строений и посадок, сносимых при отводе земельных участков под строительство) и не предусмотренные (расходы, связанные с уплатой процентов, штрафов, пени и неустоек за нарушения в финансово-хозяйственной деятельности).

Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств, но предусмотренные в сводных сметных расчетах, а также не предусмотренные, но оговоренные в договоре инвестирования в качестве возмещаемых инвестором, списываются за счет средств целевого финансирования записью: Дебет 86 - Кредит 08.

Затраты, не предусмотренные в смете, относятся на прочие расходы (убытки) застройщика (Дебет 91-2 - Кредит 08-3).

Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств, но предусмотренные в сводных сметных расчетах, могут включаться и в первоначальную стоимость объекта основных средств согласно п. 8 ПБУ 6/01.

68. Расходы, связанные со строительством, должны быть экономически обоснованы и оформлены первичными учетными документами.

Фактические расходы сельскохозяйственной организации, выполняющей работы хозяйственным способом, подтверждаются следующими первичными учетными документами:

- акт на списание строительных материалов;

- табель учета использования рабочего времени строительных рабочих и расчета заработной платы;

- рапорты о работе строительных машин, путевыми листами на работу автомобилей;

- акты и счета за использованные энергоресурсы;

- другие первичные учетные документы.

В целях экономической обоснованности расходов соответствующие виды работ должны быть включены в локальные и объектные сметы на СМР. Объемы выполненных при строительстве работ фиксируются в журнале учета выполненных работ по форме N КС-6а. На основании журналов (ф. N КС-6а) ежемесячно на выполняемые хозяйственным способом объемы СМР составляется акт о приемке выполненных работ (ф. N КС-2). Акт подписывается исполнителем работ и руководителем организации.

Исходя из видов и количества выполненных работ производится списание использованных при строительстве материалов, конструкций и деталей, расходов на оплату труда строительных рабочих, расходов на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов, расходов на содержание управленческого и производственного персонала структурного строительного подразделения и др. Списание расходов оформляется с использованием типовых форм первичной учетной документации.

Списание строительных материалов, конструкций и деталей производится на основании отчета о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с производственными нормами ф. N М-29, утвержденной Приказом ЦСУ СССР от 24.11.1982 N 613. Данная форма может быть утверждена организацией в качестве первичного учетного документа в приложении к учетной политике.

Организация самостоятельно утверждает нормы расходования материалов на основании типовых сборников производственных норм расхода, разработанных Госстроем России. В качестве лимита расходования материалов могут быть приняты нормы расхода, заложенные в локальных и объектных сметах.

Расходы на оплату труда в капитальном строительстве оформляются табелями учета рабочего времени, нарядами на сдельную работу и другими документами, утвержденными в установленном порядке. При использовании сдельных форм оплаты труда составляются наряды на выполненные работы. В расходы на оплату труда включаются стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, премии и единовременные поощрительные начисления, другие расходы, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

69. Работа привлеченных строительных машин и механизмов оформляется первичными учетными документами, утвержденными Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 N 78. К ним относятся:

N ЭСМ-1 "Рапорт о работе башенного крана";

N ЭСМ-2 "Путевой лист строительной машины";

N ЭСМ-3 "Рапорт о работе строительной машины (механизма)";

N ЭСМ-4 "Рапорт-наряд о работе строительной машины (механизма)";

N ЭСМ-5 "Карта учета работы строительной машины (механизма)";

N ЭСМ-6 "Журнал учета работы строительных машин (механизмов)";

N ЭСМ-7 "Справка о выполненных работах (услугах)".

При использовании собственных машин и механизмов расходы на их эксплуатацию формируются по следующим элементам затрат:

- амортизационные отчисления;

- расходы на ГСМ, запчасти и др.;

- расходы на оплату труда машинистов строительных машин и обслуживающего персонала (ремонтных рабочих) и др.

Накладные расходы по содержанию структурного строительного подразделения складываются из административно-управленческих расходов, расходов на обслуживание работников строительства и организацию работ на строительных площадках.

70. Затраты застройщика на строительство объекта складываются из расходов, связанных с его возведением, вводом в эксплуатацию. При этом затраты застройщика по принятым к оплате или оплаченным подрядным работам, выполненным подрядчиками на законченных строительством объектах, учитываются в составе незавершенного строительства до их ввода в эксплуатацию.

Строительство считается законченным и вновь созданное недвижимое имущество признается объектом права собственности с момента государственной регистрации (ГК РФ, ст. 219). Для государственной регистрации представляются следующие документы:

- документ, подтверждающий факт отвода земельного участка под строительство объекта, и (или) план земельного участка, принадлежащий заказчику (застройщику) на праве собственности или ином вещном праве;

- разрешение соответствующих органов исполнительной власти на осуществление строительства на конкретном земельном участке, либо выделенном для этих целей, либо принадлежащем заказчику (застройщику);

- технический паспорт объекта незавершенного строительства, содержащий описание объекта и изготовленный уполномоченным органом технического учета (бюро оценки и технической инвентаризации);

- документы, подтверждающие права заявителя на объект незавершенного строительства. Указанные документы требуются в том случае, если у регистрирующих органов есть основания полагать, что строительство осуществлялось не только за счет средств заявителя, например долевое участие в строительстве. В этом случае представляется протокол распределения объекта незавершенного строительства с указанием долей каждого инвестора (соинвестора);

- проектно-техническая документация, представляемая с целью подтверждения соответствия регистрируемого объекта выданным разрешениям и отсутствия фактов самовольной постройки.

71. Объект принимается к учету на основании акта о приеме-передаче зданий (сооружений) (ф. N ОС-1а). В случае реконструкции, модернизации объекта недвижимости и оборудования, входящего в состав основных средств, составляется акт о приеме отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. N ОС-3). Данные о реконструкции, достройке, дооборудовании, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (ф. N ОС-6).

После оформления государственной регистрации и всех процедур приемки сельскохозяйственная организация принимает построенный хозяйственным способом объект к бухгалтерскому учету в оценке по первоначальной стоимости. От указанной стоимости производятся начисление амортизации для целей бухгалтерского учета и определение облагаемой базы по налогу на имущество.

При строительстве хозяйственным способом для выполнения отдельных видов строительно-монтажных работ застройщик может привлекать сторонние подрядные организации. В этом случае застройщик на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" ведет раздельный учет затрат по работам, выполняемым собственными силами, и по работам, выполняемым силами подрядных организаций.

72. Затраты по благоустройству территории (услуги сторонних организаций по созданию газонов, устройству фонтанов и т.д., асфальтирование, устройство дорожек, водоемов, скамеек, посадка деревьев и кустарников, разбивка клумб, газонов и т.п. списываются в дебет счета 91-2, так как они не используются в производстве продукции или для управленческих нужд организации и не обладают способностью приносить экономические выгоды, то есть не соблюдаются условия п. 4 ПБУ 6/01.

73. При учете затрат в капитальном строительстве может применяться позаказный метод и метод накопления затрат за определенный период времени.

При позаказном методе на каждый объект строительства оформляется отдельный заказ, по которому ведется учет затрат нарастающим итогом до окончания выполнения работ. Для учета затрат на каждый заказ открывается отдельный аналитический счет.

Метод накопления затрат за определенный период времени применяется при строительстве объектов с незначительной продолжительностью строительства. Учет методом накопления затрат за определенный период (как правило, за месяц) ведется по видам работ и местам возникновения затрат. В этом случае себестоимость строительных работ определяется расчетным путем по методу, установленному организацией при формировании учетной политики.

Выбранный метод учета затрат утверждается в приказе по учетной политике. При хозяйственном способе применяется, как правило, позаказный метод.

74. В организациях, осуществляющих строительство хозяйственным способом, понятие "накладные расходы" (административно-хозяйственные расходы, расходы на обслуживание работников, осуществляющих строительство, расходы на организацию работ на строительных площадках, прочие накладные расходы) не используется, поэтому все расходы, носящие характер общепроизводственных или общехозяйственных расходов и относящиеся к строительству, списываются непосредственно со счетов учета производственных затрат в дебет счета 08, субсчет 3 "Строительство объектов основных средств".

Если инженерно-геодезические изыскания необходимы для строительства и реконструкции объектов основных средств, то расходы на них включаются в состав капитальных вложений и отражаются по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы". Тогда сумма указанных работ будет формировать первоначальную стоимость строящегося (реконструируемого) объекта.

75. Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств, учитываются на счете "Вложения во внеоборотные активы" отдельно от затрат на строительство объектов, определяющих их стоимость, согласно оформленным в установленном порядке, оплаченным или принятым к оплате документам, с подразделением их в учете на затраты, предусмотренные и не предусмотренные в сводных сметных расчетах стоимости строительства.

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

- затраты на подготовку эксплуатационных кадров для основной деятельности строящихся объектов;

- расходы перспективного характера: геолого-разведочные, изыскательские и другие, 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 будут приняты по вводу их в эксплуатацию 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, а также стоимость других материальных ценностей, переданных безвозмездно другим организациям;

- убытки по основным средствам строительства, 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 по сносу, демонтажу и охране объектов, прекращенных строительством;

- расходы, связанные с уплатой процентов, штрафов, пени и неустоек за нарушения в финансово-хозяйственной деятельности;

- другие затраты.

76. Временные (титульные) здания и сооружения, возводимые за счет сметной стоимости объектов (в части средств на строительные работы), учитываются обособленно по стоимости работ, оплаченных подрядным организациям.

В инвентарную стоимость этих зданий и сооружений, в случае их ликвидации в процессе или по окончании строительства основного объекта, прочие капитальные затраты могут не включаться.

Временные (титульные) здания и сооружения по их вводу в эксплуатацию зачисляются в состав основных средств на баланс застройщика.

При использовании подрядной организацией временных (титульных) зданий и сооружений, числящихся на балансе заказчика, амортизационные отчисления по этим средствам и получаемая от подрядной организации арендная плата относятся застройщиком на счет учета прочих доходов и расходов.

Ликвидация временных (титульных) зданий и сооружений, числящихся на балансе заказчика и используемых только в период строительства основного объекта, производится в общеустановленном порядке с отнесением результата на счет учета прочих доходов и расходов.

К временным зданиям и сооружениям относятся специально возводимые или приспособляемые на период строительства производственные, складские, вспомогательные, жилые и общественные здания и сооружения, необходимые для производства строительно-монтажных работ и обслуживания работников строительства:

- временные материально-технические склады на строительной площадке (закрытые (отапливаемые и неотапливаемые) и открытые) для хранения материалов, конструкций и оборудования, поступающих для данной стройки;

- временные обустройства (площадки, платформы и др.) для материалов, изделий, конструкций и оборудования, а также для погрузочно-разгрузочных работ;

- временные производственные мастерские многофункционального назначения (ремонтно-механические, арматурные, столярно-плотничные и др.);

- временные дороги;

- временное наружное электроснабжение;

- временные высоковольтные линии, трансформаторные подстанции и др.

Временные здания и сооружения подразделяются на титульные (для обеспечения нужд строительства в целом) и нетитульные (для обеспечения нужд отдельного объекта, учитываемые в составе накладных расходов).

К нетитульным сооружениям относятся леса, стремянки, временные разводки от сетей электроэнергии, воды, пара, газа, воздуха и т.д. Данные сооружения предназначены для использования только на каких-то отдельных участках строительства.

Временные здания и сооружения могут возводиться как застройщиками (заказчиками), так и подрядчиками.

77. Затраты на строительство временных зданий и сооружений закладываются в смету на строительство основного объекта.

Заказчик может либо самостоятельно построить временные здания и сооружения, либо привлечь для этого подрядчиков.

Независимо от того, кем построено временное здание (сооружение) - застройщиком (заказчиком) или подрядчиком и как оно построено - подрядным или хозяйственным способом, его первоначальная стоимость предварительно должна быть сформирована на счете 08 обособленно от затрат по основному строящемуся объекту. Это связано с тем, что ведение бухгалтерского учета возложено на заказчика на основании ст. 4 Закона об инвестиционной деятельности и заказчику предоставлены права владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период строительства.

При возведении временного объекта хозяйственным способом на счете 08 отражаются фактические затраты, понесенные заказчиком на его сооружение: стоимость материалов, начисленная заработная плата рабочим, единый социальный налог и другие затраты, связанные со строительством временного объекта.

В случае же привлечения заказчиком подрядчиков для возведения временных зданий и сооружений их первоначальная стоимость складывается из цен, определенных сторонами (заказчиком и подрядчиком) в договоре.

Титульные здания и сооружения принимаются заказчиком (застройщиком) к учету в составе основных средств, и расходы по их возведению переносятся со счета 08 на счет 01.

Нетитульные сооружения учитываются в составе инвентаря и хозяйственных принадлежностей на счете 10, с которого они списываются в состав затрат по основному строительству на счет 08 после их ввода в эксплуатацию.

Объекты временного титульного строительства предназначены для обслуживания основного строительства в целом. Заказчик (застройщик) начисление амортизации по этим объектам осуществляет после их ввода в эксплуатацию с отнесением на затраты основного строительства (Дт 08-3 Кт 02).

Амортизацию начисляют в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, учитывая срок строительства.

Результат от списания временного объекта строительства с учетом расходов на ликвидацию подлежит зачислению в состав фактических затрат по основному строительству.

Пример. Для строительства свинокомплекса застройщику необходима стационарная бытовка, затраты на которую предусмотрены в смете на строительство в сумме 120 000 руб. В процессе строительства в течение 5 лет величина амортизационных отчислений по бытовке составила 100 000 руб. (по 1 666,67 руб. ежемесячно). Расходы на ликвидацию бытовки составляют 10 000 руб. Ликвидация осуществляется застройщиком (сельскохозяйственной организацией) своими силами.

В бухгалтерском учете указанные операции отражаются следующими записями:

Дебет 08-3 Кредит 10 - списаны материалы и инвентарь на строительство бытовки (70 000 руб.);

Дебет 08-3 Кредит 70, 69 - начислена оплата труда строительных рабочих с отчислениями на социальные нужды (30 000 руб.);

Дебет 08-3 Кредит 23 - списаны услуги и работы вспомогательных производств на строительство бытовки (20 000 руб.);

Дебет 01-1 Кредит 08-3 - отражена первоначальная стоимость, построенной хозяйственным способом бытовки в составе основных средств (120 000 руб.);

Дебет 08-3 Кредит 02 - 1 666,67 руб. - отражена сумма ежемесячных амортизационных отчислений с отнесением на затраты по строительству свинокомплекса;

Дебет 01-2 Кредит 01-1 - отражено списание бытовки (120 000 руб.);

Дебет 02 Кредит 01-2 - отражено списание начисленной амортизации (100 000 руб.);

Дебет 08-3 Кредит 01-2 - 20 000 руб. - отражено списание остаточной стоимости бытовки;

Дебет 08-3 Кредит 70, 69, 23 - 10 000 руб. - отражено включение расходов на ликвидацию бытовки в состав фактических затрат на строительство свинокомплекса.

78. К законченному строительству относятся принятые в эксплуатацию объекты, приемка которых оформлена в установленном порядке.

Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств, списываются со счета "Вложения во внеоборотные активы" за счет предусмотренных источников финансирования по мере полного производства соответствующих работ или совершения операций.

Инвентарная стоимость законченных строительством объектов и других долгосрочных активов определяется в следующем порядке.

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.

Если ввод объектов производится частями, то прочие капитальные затраты включаются в инвентарную стоимость вводимых объектов по нормативам, исходя из соотношения ассигнований на эти цели в смете на строительство объекта в целом и общей договорной стоимости возводимых объектов. В этом случае после окончания строительства и определения фактических сумм прочих капитальных затрат целесообразно сделать перерасчет инвентарной стоимости введенных в действие объектов.

Незавершенное строительство составляют фактически произведенные затраты по строящимся объектам с начала строительства до ввода их в эксплуатацию. Эти затраты слагаются из стоимости выполненных строительных, монтажных и других работ, стоимости установленного оборудования и оборудования, находящегося в монтаже на этих объектах, затрат по освоению территории застройки и других расходов, связанных со строительством указанных объектов.

К объектам, находящимся в незавершенном строительстве, относятся объекты: строительство которых продолжается; строительство которых приостановлено, законсервировано или окончательно прекращено, но не списано в установленном порядке; находящиеся в эксплуатации, по которым акты приемки еще не оформлены в установленном порядке.

7. Бухгалтерский учет затрат на модернизацию, реконструкцию

и другие улучшения основных средств

79. К капитальным вложениям, исходя из их воспроизводственной структуры, относится новое строительство, а также расширение, реконструкция, техническое перевооружение и поддержание мощностей действующих предприятий.

К расширению действующих предприятий относится строительство дополнительных производств на действующем предприятии (сооружении), а также строительство новых и расширение существующих отдельных цехов и прочих объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения на территории действующих предприятий или примыкающих к ним площадках. Расширение проводится в целях создания дополнительных или новых производственных мощностей. Например, увеличение количества ското-мест и расширение помещений, входящим в состав животноводческих, птицеводческих комплексов и ферм, отдельных комбикормовых цехов, зерносеменохранилищ, овощекартофелехранилищ, сенажных сооружений башенного и траншейного и других типов, складов для хранения минеральных удобрений, ядохимикатов и т.п. К расширению действующих предприятий относится также строительство филиалов и производств, входящих в их состав, которые после ввода в эксплуатацию не будут находиться на самостоятельном балансе.

К реконструкции действующих предприятий относится переустройство существующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений основного назначения, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня и осуществляемое по комплексному проекту на реконструкцию предприятия в целом в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции в основном без увеличения численности работающих при одновременном улучшении условий их труда и охраны окружающей среды.

При реконструкции действующих предприятий может осуществляться:

- расширение отдельных зданий и сооружений основного, подсобного и обслуживающего назначения в случаях, когда новое высокопроизводительное и более совершенное по техническим показателям оборудование не может быть размещено в существующих зданиях;

- строительство новых и расширение существующих цехов и объектов подсобного и обслуживающего назначения в целях ликвидации диспропорций; строительство новых зданий и сооружений того же назначения взамен ликвидируемых на территории действующего предприятия, дальнейшая эксплуатация которых по техническим и экономическим условиям признана нецелесообразной.

Техническое перевооружение включает комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным (п. 2 ст. 257 НК РФ).

При техническом перевооружении действующих предприятий могут осуществляться: установка дополнительно на существующих производственных площадях оборудования и машин, внедрение автоматизированных систем управления и контроля, применение радио, телевидения и других современных средств в управлении производством, модернизация и техническое переустройство природоохранных объектов, отопительных и вентиляционных систем, ремонтных и ремонтно-механических мастерских для производства капитального ремонта сельскохозяйственных машин, инвентаря и тракторов в стационарных условиях.

При этом допускаются частичная перестройка и расширение существующих производственных зданий и сооружений (например, объектов складского хозяйства, акклиматизаторов для выращивания молодняка птицы, холодильников для длительного хранения овощей и корнеплодохранилищ (для кормов) и др.), обусловленные габаритами размещаемого нового оборудования, и расширение существующих или строительство новых объектов подсобного и обслуживающего назначения, если это связано с проводимыми мероприятиями по техническому перевооружению.

При реконструкции должны обеспечиваться увеличение производственной мощности предприятия прежде всего за счет устранения диспропорций в технологических звеньях; внедрение малоотходной, безотходной технологий и гибких производств; сокращение числа рабочих мест; повышение производительности труда; снижение себестоимости продукции; повышение фондоотдачи и улучшение других технико-экономических показателей действующего предприятия.

Если затраты на реконструкцию привели к улучшению первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств, то они относятся на увеличение его первоначальной стоимости (п. 27 ПБУ 6/01). Затраты на реконструкцию объекта основных средств учитываются на счете учета вложений во внеоборотные активы (п. п. 40 и 42 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н). По завершении реконструкции объекта основных средств затраты, учтенные на счете учета вложений во внеоборотные активы, либо увеличивают первоначальную стоимость этого объекта и списываются в дебет счета учета основных средств, либо учитываются на счете учета основных средств обособленно, и в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат.

Достройка - это возведение новых частей зданий, сооружений и других строительных объектов. Вновь возведенные части должны составлять единое целое с объектом основных средств, то есть их отделение друг от друга без ущерба невозможно.

Дооборудование означает дополнение основного средства новыми, а не взамен уже существующих, частями, деталями и другими механизмами, которые будут составлять с ним единое целое, придадут новые функции или изменят показатели работы (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.). Например, установка в авторемонтную мастерскую специального компрессора).

81. Для проведения реконструкции, технического перевооружения, модернизации объекта основных средств в организации издается приказ, в котором указываются их причины, сроки проведения, а также лица, ответственные за проведение операций. Данный документ необходим и в целях налогового учета для обоснования экономической целесообразности данных расходов. Перед проведением работ в организации создается комиссия, которая производит осмотр объекта основных средств, составляет график проведения работ и утверждает сметно-техническую документацию.

Работы по реконструкции, техническому перевооружению, модернизации объекта основных средств сельскохозяйственная организация может провести самостоятельно (хозяйственным способом) или с привлечением подрядчика - специализированной организации с заключением договора на проведение работ.

Унифицированные формы для передачи основного средства на реконструкцию, техническое перевооружение, модернизацию не утверждены. Если данные операции производятся собственным подразделением сельскохозяйственной организации, можно применять унифицированную "Накладную на внутреннее перемещение объектов основных средств" (ф. N ОС-2). Передача основного средства на модернизацию подрядчику сторонней организации должна оформляться актом приема-передачи (ф. N ОС-1).

Для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств после реконструкции, технического перевооружения, модернизации составляется акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. N ОС-3), который подписывается членами приемочной комиссии, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей работы, утверждается руководителем организации и сдается в бухгалтерию. Если работа выполняется сторонней организацией, то данный акт составляется в двух экземплярах: первый остается у организации-заказчика, второй передается организации, проводившей модернизацию.

В форме N ОС-3 указывается стоимость объекта основных средств после реконструкции, модернизации, которая определяется путем сложения восстановительной стоимости объекта и затрат, связанных с реконструкцией, модернизацией. Раздел 2 "Сведения о затратах, связанных с ремонтом, реконструкцией, модернизацией объекта основных средств" формы N ОС-3 содержит, в частности, сведения, необходимые для определения стоимости объекта после завершения работ по реконструкции, модернизации.

Сведения о реконструкции или модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (ф. N ОС-6).

82. Если по результатам реконструкции объекта основных средств принимается решение об увеличении его первоначальной стоимости, то корректируются данные в инвентарной карточке этого объекта. Если отражение корректировок в указанной инвентарной карточке затруднено, то взамен открывается новая инвентарная карточка (с сохранением ранее присвоенного инвентарного номера) с отражением новых показателей, характеризующих реконструированный объект.

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования этого объекта.

После проведения реконструкции необходимо внести в государственный реестр сведения об изменениях, произведенных в ходе реконструкции объекта недвижимости. К таким изменениям относится уменьшение или увеличение площади объекта, увеличение этажности, возведение пристроек к зданиям либо частичную или полную разборку существующих, улучшение архитектурной выразительности зданий, реконструкцию инженерных сетей и др. Перечень изменений является открытым. В реестре производится лишь запись об изменении его характеристик.

83. Расходы на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств учитываются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство основных средств", субсчет второго порядка 1 "Реконструкция, модернизация, дооборудование, достройка основных средств". Аналитический учет ведется по направлениям работ и отдельным объектам. Данные затраты отражают бухгалтерскими записями:

- дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 3 "Строительство основных средств", субсчет второго порядка 1 "Реконструкция, модернизация, дооборудование, достройка основных средств" кредит 10, 23, 60, 69, 70, 71 и т.д. - отражены расходы на реконструкцию (модернизацию, достройку или дооборудование) основных средств;

- дебет 01 кредит 08 субсчет 3 "Строительство основных средств", субсчет второго порядка 1 "Дооборудование, достройка основных средств" увеличена первоначальная стоимость основного средства после полного окончания работ.

Организация может модернизировать основное средство, если его остаточная стоимость к моменту окончания работ будет равной нулю. При этом организация устанавливает новый срок полезного использования объекта основного средства, в течение которого будут погашаться расходы на модернизацию.

84. Годовая сумма амортизационных отчислений определяется из расчета остаточной стоимости с учетом реконструкции и нового срока полезного использования при его изменении.

Если срок реконструкции объекта превышает 12 месяцев, то начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была начата реконструкция, начисление амортизации не производится (п. 23 ПБУ 6/01 и п. 2 ст. 322 НК РФ). По окончании реконструкции амортизация начисляется начиная с 1-го числа следующего месяца.

Реконструкция основных средств может быть произведена как подрядным, так и хозяйственным способом.

Пример. ООО "Агро" в феврале 2006 г. приобрело склад хранения минеральных удобрений первоначальной стоимостью 6 000 000 руб. Срок полезного использования - 6 лет. Метод начисления амортизации - линейный. В марте 2007 г. произведена реконструкция склада на сумму 1 500 000 руб. Срок полезного использования объекта не изменился.

Порядок расчета амортизации для целей бухгалтерского учета:

- до реконструкции - 6 000 000 / 6 / 12 = 83 333 руб. в месяц;

- после реконструкции - (6 000 000 - 1 000 000 + 1 500 000) / 5 / 12 = 108 333 руб. в месяц.

Так как после реконструкции срок полезного использования не изменился, амортизация начисляется в прежнем порядке (по прежней норме), но исходя из новой первоначальной (восстановительной) стоимости (Письмо ФНС России от 14.03.2005 N 02-1-07/23).

В бухгалтерском учете производятся следующие записи.

Дебет 08-3-1, Кредит 60 - 6 000 000 руб. - приобретен объект основных средств;

Дебет 01, Кредит 08-3-1 - 6 000 000 руб. - склад введен в эксплуатацию;

Дебет 20-1, Кредит 02 - 83 333 руб. - начислена амортизация по складу (март 2006 г. - март 2007 г.);

Дебет 08-3-1, Кредит 60, 76 - 1 500 000 руб. - проведена реконструкция склада минеральных удобрений;

Дебет 01, Кредит 08-3-1 - 1 500 000 руб. - стоимость реконструкции отнесена на увеличение первоначальной стоимости склада минеральных удобрений;

Дебет 20-1, Кредит 02 - 108 333 руб. - начисляется амортизация по складу с апреля 2007 года.

В соответствии с п. 70 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н, учет затрат, связанных с модернизацией и реконструкцией объекта основных средств (ОС), ведется в порядке, установленном для учета капитальных вложений. Правила бухгалтерского учета затрат, связанных с незавершенным строительством объектов, установлены Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным Письмом Минфина России от 30.12.1993 N 160, и ПБУ 2/94. Согласно указанным положениям до окончания работ по строительству (в том числе модернизации, реконструкции) объектов связанные с ними расходы учитываются на счете 08-3 "Вложения во внеоборотные активы" с последующим включением их в первоначальную стоимость объекта ОС.

85. Арендованные основные средства могут подвергаться реконструкции, модернизации и т.п. В соответствии с ГК РФ, ст. 623 арендатор может производить в течение срока аренды улучшения арендованного имущества. Данные затраты представляют собой капитальные вложения в объект аренды, улучшающие качественные характеристики арендуемого имущества. Различаются отделимые и неотделимые улучшения арендованного имущества. Улучшения, которые не отделимы от объекта без причинения ему вреда, являются неотделимыми. Они неразрывно связаны с объектом аренды, поэтому после прекращения срока договора аренды подлежат передаче арендодателю вместе с арендованным имуществом. К неотделимым улучшениям относится и реконструкция помещения (перепланировка).

Стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором без согласия арендодателя, возмещению не подлежит, если иное не предусмотрено законом или договором (ГК РФ, ст. 623). При его согласии арендатор имеет право требовать от арендодателя возмещения стоимости этих улучшений после прекращения договора аренды.

Согласно п. 5 ПБУ 6/01 и п. 3 Методических указаний капитальные вложения в арендованные основные средства, если в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора, учитываются в составе основных средств. Собственностью арендатора являются только отделимые улучшения арендованного имущества (п. 1 ст. 623 ГК РФ).

Так же как и отделимые улучшения, неотделимые улучшения имущества могут передаваться на баланс арендодателя непосредственно после осуществления таких улучшений или после окончания срока договора аренды.

Если в результате неотделимых улучшений арендованных основных средств изменяются нормативные показатели функционирования основного средства и улучшаются его характеристики, то затраты на такие улучшения могут считаться расходами на модернизацию арендованного основного средства.

Арендованные основные средства отражаются у арендатора на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства" по стоимости, определенной договором аренды.

На объект основных средств, полученный в аренду, рекомендуется открывать инвентарную карточку для учета в бухгалтерии арендатора на забалансовом счете. Данные по проведению реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (ф. N ОС-6).

86. Порядок отражения расходов произведенных с согласия арендодателя неотделимых улучшений основного средства зависит от условий договора аренды имущества.

Если по договору арендатор вправе произвести неотделимые улучшения объекта с компенсацией их стоимости арендодателем, амортизация улучшений производится арендодателем. При этом учет затрат, связанных с модернизацией и реконструкцией объекта основных средств, ведется организацией-арендатором в порядке, установленном для учета капитальных вложений.

Стоимость работ, выполненных подрядчиком по модернизации объекта основного средства, организация отражает на счете 08-3-1. Сумма НДС, предъявленная подрядной организацией, отражается по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Если по договору аренды арендатор передает произведенные капитальные вложения арендодателю, затраты по законченным работам капитального характера, подлежащие компенсации арендодателем, списываются с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счета 76.

Капитальные вложения по модернизации основных средств, передаваемые арендодателю, являются результатом выполненных арендатором работ по договору аренды (ГК РФ, ст. 623).

При передаче арендодателю арендатор исчисляет и уплачивает в бюджет НДС со стоимости переданных капитальных вложений.

Операции по учету неотделимых улучшений в арендованные объекты отражаются у арендатора следующими бухгалтерскими записями:

Дебет 001 - принят на учет арендованный объект;

Дебет 08-3-1 Кредит 60 - отражена сумма затрат на модернизацию, выполненной сторонней организацией;

Дебет 19 Кредит 60 - отражена сумма НДС, предъявленная сторонней организацией;

Дебет 68 Кредит 19 - принят к вычету НДС;

Дебет 60 Кредит 51 - погашена задолженность перед подрядчиком;

Дебет 76 Кредит 91 - отражена передача неотделимых улучшений арендодателю;

Дебет 91-2 Кредит 68 - начислен НДС;

Дебет 91-2 Кредит 08-3-1 - списана стоимость неотделимых улучшений по сумме затрат;

Дебет 51 Кредит 76 - получена компенсация по неотделимым улучшениям;

Кредит 001 - передан объект арендодателю.

Если договор аренды не содержит прямого положения о том, что стоимость улучшений компенсируется арендодателем, арендатор не имеет права на компенсацию. При этом капитальные вложения в арендованные объекты основных средств учитываются в бухгалтерском учете арендатора как отдельный инвентарный объект основных средств (ПБУ 6/01, п. 5). Затраты по работам на неотделимые улучшения, сформированные на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", списываются с кредита этого счета в дебет счета 01 "Основные средства". При принятии на учет неотделимых улучшений в качестве объекта основных средств арендатор самостоятельно устанавливает срок полезного использования.

Арендатор вправе установить в бухгалтерском учете срок полезного использования объекта основных средств (неотделимые улучшения), равный оставшемуся сроку договора аренды.

Арендодатель, не давший своего согласия на осуществление улучшений объекта основных средств, может либо принять эти улучшения без возмещения их стоимости арендатору, либо не принять улучшений и потребовать от арендатора привести имущество в то состояние, в котором оно было передано. Если арендодатель принимает имущество с улучшениями без возмещения их стоимости арендатору, то в учете арендатора передача улучшений будет рассматриваться как безвозмездная передача. До момента безвозмездной передачи объекта основных средств с неотделимыми улучшениями сумма накопленной амортизации за время эксплуатации списывается при выбытии объекта основного средства (дебет 02 "Амортизация основных средств" кредит 01 "Основные средства"). По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость основного средства списывается с кредита счета 01 в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

В налоговом учете капитальные вложения в арендованный объект, произведенные без согласия арендодателя, не признаются амортизируемым имуществом (НК РФ, ст. 256).

Соответственно, в бухгалтерском учете у арендатора амортизация по расходам на модернизацию начисляется, а для целей налогового учета - не начисляется. В бухгалтерском учете арендатора будут возникать постоянные разницы и соответствующие им постоянные налоговые обязательства.

Постоянное налоговое обязательство отражается в бухгалтерском учете записями по дебету счета 99 "Прибыли и убытки", субсчет "Налог на прибыль", и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на прибыль".

Согласно НК РФ (ст. 146) в целях исчисления НДС передача права собственности на товары (работы, услуги) на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг) и является объектом налогообложения.

Сумма начисленного НДС при безвозмездной передаче отражается в учете по кредиту счета 68 в корреспонденции со счетом 91, субсчет "Прочие расходы".

Пример. В ООО "Агро" принята на учет на основании акта приема-передачи арендованная животноводческая ферма со скотным двором для содержания крупного рогатого скота, стоимость данного комплекса, согласно договору, составляет 5 000 000 руб. В течение срока аренды арендатор произвел модернизацию объекта без согласия арендодателя. Устаревшее оборудование навозоудаления заменено на современное более производительное и экономичное. Затраты по неотделимым улучшениям составили 1 800 000 руб. К учету неотделимые улучшения приняты отдельным объектом основных средств. При постановке объекта на учет арендатор определил срок полезного использования неотделимых улучшений равным сроку договора аренды - 6 лет. Амортизация на момент возврата объекта основных средств арендодателю составила 100%. Арендатор возвращает арендодателю объект основных средств в установленный договором срок и рыночная стоимость неотделимых улучшений определена 200 000 руб.

В бухгалтерском учете арендатора оформляются следующие проводки:

Дебет 001 - принят на учет арендованная ферма (5 000 000 руб.);

Дебет 08-3-1 Кредит - 07, 10, 23, 70, 69, 76 - отражена сумма затрат на модернизацию фермы (1 800 000 руб.);

Дебет 19 Кредит 68 - начислен НДС со стоимости капитальных работ на модернизацию (324 000 руб.);

Дебет 68 Кредит 51 - перечислен НДС со стоимости капитальных работ на модернизацию (324 000 руб.);

Дебет 68 Кредит 19 - НДС принят к зачету (324 000 руб.);

Дебет 01-1 Кредит 08-3-1 - приняты на учет неотделимые улучшения отдельным объектом основных средств (1 800 000 руб.);

Дебет 20-2 Кредит 02 - начислена амортизация за срок действия договора аренды (1 800 000 руб.);

Дебет 01-11 Кредит 01-1 - отражена стоимость выбывающего объекта основных средств в виде неотделимых улучшений (1 800 000 руб.);

Дебет 02 Кредит 01-11 - 180 000 списана стоимость начисленной амортизации (1 800 000 руб.);

Дебет 91 Кредит 68 "Расчеты по НДС" - Начислен НДС при безвозмездной передаче с рыночной стоимости неотделимых улучшений объекта основных средств;

Дебет 99 Кредит 91-9 - списан полученный от безвозмездной передачи убыток (36 000 руб.);

Дебет 99 Кредит 68 "Расчеты по налогу на прибыль" - отражено постоянное налоговое обязательство (8 640 руб.);

Кредит 001 - 500 000 - списан с забалансового учета объект основных средств (животноводческая ферма).

8. Бухгалтерский учет затрат на выполнение

научно-исследовательских, опытно-конструкторских

и технологических работ, создание и приобретение

нематериальных активов

87. Затраты, которые осуществляются сельскохозяйственными организациями при проведении хозяйственным, подрядным, смешанным способом научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических разработок, приобретение и создание собственными возможностями селекционных достижений, товарных знаков и других видов нематериальных активов (НМА) относятся к капитальным вложениям.

Определение, критерии, классификация и требования к выполнению работ, которые считаются научно-исследовательскими, опытно-конструкторскими, технологическими, приводятся в ГК РФ (гл. 38 "Выполнение научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и технологических работ"), Федеральном законе N 127-ФЗ от 23.08.1996 "О науке и государственной научно-технической политике".

Бухгалтерский учет расходов по НИОКР регламентируется ПБУ 17/02 "Учет расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, бухгалтерский учет нематериальных активов - ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов".

Условия признания расходов на НИОКР (ПБУ 17/02, п. 7) следующие:

- документальное подтверждение суммы расходов и факта выполнения работ;

- НИОКР направлены на получение экономической выгоды;

- результаты НИОКР имеют практическое применение;

- результаты НИОКР не относятся к нематериальным активам.

88. НИОКР может включать в себя два понятия: научно-исследовательская работа (НИР) и опытно-конструкторская работа (ОКР). Результатом научно-исследовательских работ, как правило, является научный (или иной) отчет, а результатом опытно-конструкторских работ - законченный и действующий образец заказанного изделия, полный комплект конструкторской документации, технологических работ - описание новой технологии в виде, пригодном для непосредственного использования.

По договору на выполнение научно-исследовательских работ исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а по договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ - разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию, а заказчик обязуется принять работу и оплатить ее.

Если НИОКР выполняют сторонние организации (подрядчики), для признания затрат в бухгалтерском и налоговом учете необходимы:

- договор на выполнение данных работ;

- техническое задание;

- документ, подтверждающий приемку результатов выполненных работ.

При выполнении работ хозяйственным способом или совместно с другими исполнителями для подтверждения затрат требуется:

- задание;

- первичные учетные документы, подтверждающие затраты на списание материалов, начисление заработной платы, использование работ и услуг вспомогательных производств, начисление амортизации и т.д.

89. Все расходы сельскохозяйственной организации, направленные на инвестирование НИОКР, обособленно отражаются на счете 08 субсчет 08-9 "Прочие капитальные вложения" субсчет второго порядка 1 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ". При этом ведение аналитического учета осуществляется организацией по видам работ, договорам (заказам).

В состав расходов по НИОКР и технологическим работам как в бухгалтерском, так и в налоговом учете входят:

- стоимость производственных запасов, услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ;

- затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору;

- отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);

- стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;

- амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ;

- затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;

- общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;

- прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских технологических работ, включая расходы по проведению испытаний.

По каждой разработке расходы учитываются на отдельном аналитическом счете.

В бухгалтерском учете капитальные затраты по НИОКР отражаются следующими записями:

Дебет 08-9-1 Кредит 60, 10, 70, 69, 71, 02, 76, 23 и т.д. - отражаются расходы по НИОКР.

После завершения работ расходы, не требующие юридического оформления прав на интеллектуальную собственность, учитываются на счете 04, субсчет "Расходы по НИОКР".

Дебет 04 субсчет "Расходы по НИОКР" Кредит 08-9-1 - отражение расходов по НИОКР после завершения работ.

Пример выполнения НИОКР хозяйственным способом.

ООО "Агро" в результате проведенных научно-экспериментальных работ собственными силами с привлечением на договорных началах стороннего специалиста-консультанта разработало новую технологию очистки воды, необходимую для производства продукции с повышенными качественными характеристиками. Расходы по проведению научных разработок составили:

- материалы и оснастка - 150 000 руб.;

- оплата труда с отчислениями на социальные нужды - 120 000 руб.;

- амортизация специального оборудования при проведении НИОКР - 50 000 руб.;

- услуги ремонтной мастерской - 10 000 руб.;

- услуги сторонних организаций по анализу воды - 35 000 руб.

Результаты НИОКР положительные и приняты к использованию. Заявка на патент не подавалась.

Порядок отражения операций в бухгалтерском учете следующий:

Дебет 08-9-1 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" Кредит 10 - списаны материалы и оснастка на НИОКР (150 000 руб.);

Дебет 08-9-1 Кредит 70, 69 - начислена оплата труда с отчислениями на социальные нужды (120 000 руб.);

Дебет 08-9-1 Кредит 02 - начислена амортизация по специальному оборудованию при проведении НИОКР - (50 000 руб.);

Дебет 08-9-1 Кредит 23 - списаны услуги ремонтной мастерской по ремонту оборудования (10 000 руб.);

Дебет 08-9-1 Кредит 76 - списаны услуги сторонних организаций по анализу воды (35 000 руб.);

Дебет 04 субсчет "Расходы по НИОКР" Кредит 08-9-1 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" - принят к использованию в работе результат НИОКР по новой технологии очистки воды (365 000 руб.).

Расходы на НИОКР принимаются к бухгалтерскому учету на счет 04 в сумме фактических затрат.

Пример выполнения НИОКР подрядным способом.

ОАО "Молком" заключило договор на разработку новой технологии йогуртов с научно-исследовательским институтом. Стоимость по договору - 500 000 руб.

Порядок отражения в бухгалтерском учете следующий:

Дебет 08-9-1 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" Кредит 60 - приняты к учету работы исполнителя (500 000 руб.), НИОКР НДС не облагаются;

Дебет 04 субсчет "Расходы по НИОКР" Кредит 08-9-1 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" - принят к использованию в работе результат НИОКР по новой технологии производства йогуртов (500 000 руб.).

Пример выполнения НИОКР, которые не дали положительного результата.

ООО "Агро" в результате проведенных научно-экспериментальных работ собственными силами с привлечением на договорных началах стороннего специалиста-консультанта разработало новую технологию очистки воды, необходимую для производства продукции с повышенными качественными характеристиками. Расходы по проведению научных разработок составили:

- материалы и оснастка - 150 000 руб.;

- оплата труда с отчислениями на социальные нужды - 120 000 руб.;

- амортизация специального оборудования при проведении НИОКР - 50 000 руб.;

- услуги ремонтной мастерской - 10 000 руб.;

- услуги сторонних организаций по анализу воды - 35 000 руб.

Результаты НИОКР расчетного положительного эффекта не дали, так как затраты превышают планируемые и производство продукции с новой технологией очистки воды убыточно.

Порядок отражения в бухгалтерском учете следующий:

Дебет 08-9-1 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" Кредит 10 - списаны материалы и оснастка на НИОКР (150 000 руб.);

Дебет 08-9-1 Кредит 70, 69 - начислена оплата труда с отчислениями на социальные нужды (120 000 руб.);

Дебет 08-9-1 Кредит 02 - начислена амортизация по специальному оборудованию при проведении НИОКР - (50 000 руб.);

Дебет 08-9-1 Кредит 23 - списаны услуги ремонтной мастерской по ремонту оборудования (10 000 руб.);

Дебет 08-9-1 Кредит 76 - списаны услуги сторонних организаций по анализу воды (35 000 руб.);

Дебет 91 Кредит 08-9-1 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" - списаны расходы по НИОКР, которые не дали положительный результат (365 000 руб.).

Может возникнуть ситуация, когда необходимо прекратить использование результатов принятых НИОКР в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд до истечения принятого срока их использования ввиду экономической нецелесообразности либо по другим аналогичным причинам. В этом случае суммы расходов, понесенные организацией в связи с выполнением таких работ и не отнесенные на расходы по обычным видам деятельности, на дату принятия данного решения также списываются в дебет счета 91 в состав внереализационных расходов в корреспонденции с кредитом счета 04.

90. Счет 04 применяется для учета двух самостоятельных видов внеоборотных активов, для которых нормативными документами по бухгалтерскому учету установлены разные критерии признания и разные способы списания на расходы по обычным видам деятельности:

- объекты интеллектуальной собственности, являющиеся по сути НМА;

- расходы по НИОКР, не относящиеся к объектам интеллектуальной собственности, но учитываемые в составе НМА.

Аналитический учет по счету 04 ведется как по отдельным объектам НМА, так и по видам расходов на НИОКР. При этом ведение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о наличии и движении НМА и суммы расходов по НИОКР, необходимых для составления бухгалтерской отчетности организации.

Если полученный результат по расходам сельскохозяйственной организации по итогам выполнения НИОКР хозяйственным или подрядным способом будет удовлетворять критериям признания, установленным ПБУ 14/2000 (п. 3), то указанные расходы списываются со счета 08-9-1 на счет 04 в качестве НМА. Если полученный результат будет удовлетворять критериям признания, установленным ПБУ 17/02 (п. 3), то эти расходы также списываются на счет 04, как НИОКР в составе НМА. Если же по НИОКР будет получен отрицательный результат, то такие расходы признаются организацией прочими расходами отчетного периода и подлежат списанию записью: дебет 91 кредит 08-9-1.

91. Капитальные вложения в нематериальные активы сельскохозяйственные организации может осуществлять в следующих ситуациях:

- приобретение за плату;

- создает самостоятельно;

- принимает в качестве вклада в уставный капитал;

- получает безвозмездно;

- получает при приобретении предприятия как имущественного комплекса (деловая репутация).

В основном капитальные вложения связаны с товарными знаками, селекционными достижениями, эксклюзивными компьютерными программами и некоторыми другими видами нематериальных активов.

В бухгалтерском учете стоимость приобретенного объекта интеллектуальной собственности складывается из суммы всех фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. Если объект интеллектуальной собственности создается самой организацией, то его стоимость - это сумма всех фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т.п.), за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Объект интеллектуальной собственности может быть внесен в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации, тогда его стоимостью будет денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации. Если объект интеллектуальной собственности будет получен организацией безвозмездно (т.е. по договору дарения), его стоимость будет равна рыночной стоимости аналогичных объектов на дату принятия к бухгалтерскому учету. Стоимость объектов интеллектуальной собственности, полученных по договорам, исполнение обязательств по которым предусмотрено неденежными средствами, будет определена исходя из стоимости этих средств. Если стоимость передаваемых ценностей установить невозможно, то цена будет определена исходя из рыночной стоимости аналогичных объектов.

Затраты сельскохозяйственных организаций на приобретение нематериальных активов (патентов, исключительных прав на программные продукты, товарные знаки, селекционные достижения и т.п.) отражаются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 5 "Приобретение и создание нематериальных активов".

Приобретение организацией объекта интеллектуальной собственности отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

Дебет 08-5 Кредит 60 - учтены затраты на приобретение нематериального актива;

Дебет 19 Кредит 60 - отражен НДС по приобретенному нематериальному активу;

Дебет 04 Кредит 08-5 - нематериальный актив принят к учету.

Однако объекты интеллектуальной собственности могут быть получены организацией не только в результате купли-продажи.

При создании отдельных видов нематериальных активов на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" отражаются фактически произведенные при этом затраты.

Для того чтобы считать нематериальные активы созданными в организации, необходимо выполнение условий, предусмотренных ПБУ 14/2007:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации-работодателю;

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, включая селекционные достижения, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;

- свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

Создание нематериальных активов собственными силами организации в бухгалтерском учете отражается записями:

Дебет 08 Кредит 70 - начислена оплата труда работникам, участвовавшим в создании нематериального актива;

Дебет 08-5 Кредит 69 - начислены единый социальный налог и взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;

Дебет 08-5 Кредит 76 - отражены затраты на экспертизу и регистрацию;

Дебет 76 Кредит 51 - перечислены денежные средства за экспертизу и регистрацию;

Дебет 04 Кредит 08-5 - нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету.

Нематериальные активы могут быть получены и в качестве вклада в уставный капитал. Получение нематериальных активов в виде вклада в уставный капитал отражается записями:

Дебет 75, Кредит 80 - отражена задолженность по вкладу в уставный капитал;

Дебет 08-5, Кредит 75 - получен нематериальный актив в качестве вклада в уставный капитал организации;

Дебет 04, Кредит 08-5 - нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость НМА, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации.

Пример. ЗАО "Племзавод" и ООО "Агро" заключили учредительный договор о создании ООО "Свинокомплекс". Уставный капитал создаваемой организации составляет 1 000 000 руб. В качестве вклада ЗАО "Племзавод" вносит исключительное право на селекционное достижение, оцененное участниками общества в сумме 250 000 руб.

В учете ООО "Свинокомплекс" делаются следующие записи:

Дебет 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" Кредит 80 - отражен объявленный уставного капитала ООО на сумму, заявленную в учредительных документах (1 000 000 руб.);

Дебет 08-5 Кредит 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" - внесено в качестве вклада в уставный капитал исключительное право селекционное достижение (250 000 руб.);

Дебет 04 Кредит 08-5 - принят к учету нематериальный актив на основании документов, подтверждающих право на его использование (250 000 руб.).

Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями ООО и советом директоров (наблюдательным советом) общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

Нематериальные активы, полученные организацией по договору дарения (безвозмездно), принимаются к учету по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость таких активов определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Информация о ценах должна быть подтверждена получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Необходимо учитывать требования ГК РФ (ст. 57), которым запрещается дарение в отношениях между коммерческими организациями, за исключением подарков, стоимость которых не превышает пяти установленных законом минимальных размеров оплаты труда.

Любая операция между коммерческими организациями по безвозмездной передаче, превышающая 500 руб., может быть признана недействительной.

Безвозмездное получение нематериальных активов отражается записью по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции со счетом 98 "Доходы будущих периодов" субсчет "Безвозмездные поступления".

Пример. ООО "Агро" получило от ПБОЮЛ безвозмездно исключительное право на программу для ЭВМ. По документам передающей стороны остаточная стоимость данного актива составляет 55 000 руб.

Стоимость соответствует сложившемуся уровню рыночных цен, что подтверждается документально.

В бухгалтерском учете организации сделаны следующие записи:

Дебет 08-5 Кредит 98 субсчет "Безвозмездные поступления" - отражен безвозмездно полученный актив по документально подтвержденной рыночной стоимости (55 000 руб.);

Дебет 04 Кредит 08-5 - принят к учету полученный объект в составе нематериальных активов (55 000 руб.).

92. Объектами интеллектуальных прав на селекционные достижения являются сорта растений и породы животных, зарегистрированные в Государственном реестре охраняемых селекционных достижений.

Сортом растений является группа растений, которая независимо от охраноспособности определяется по признакам, характеризующим данный генотип или комбинацию генотипов, и отличается от других групп растений того же ботанического таксона одним или несколькими признаками.

Охраняемыми категориями сорта растений являются клон, линия, гибрид первого поколения, популяция.

Породой животных является группа животных, которая независимо от охраноспособности обладает генетически обусловленными биологическими и морфологическими свойствами и признаками, причем некоторые из них специфичны для данной группы и отличают ее от других групп животных. Порода может быть представлена женской или мужской особью либо племенным материалом, то есть предназначенными для воспроизводства породы животными (племенными животными), их гаметами или зиготами (эмбрионами).

Охраняемыми категориями породы животных являются тип, кросс линий.

93. В Государственный реестр охраняемых селекционных достижений вносятся следующие сведения:

1) род, вид растения, животного;

2) наименование сорта растений, породы животных;

3) дата государственной регистрации селекционного достижения и регистрационный номер;

4) имя или наименование патентообладателя и его место жительства или место нахождения;

5) имя автора селекционного достижения и его место жительства;

6) описание селекционного достижения;

7) факт передачи патента на селекционное достижение другому лицу с указанием его имени или наименования, места жительства или места нахождения;

8) сведения о заключенных лицензионных договорах;

9) дата окончания действия патента на селекционное достижение с указанием причины.

Патент на селекционное достижение выдается заявителю.

Селекционное достижение должно отвечать критериям охраноспособности и относящееся к ботаническим и зоологическим родам и видам, перечень которых устанавливается федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим нормативно-правовое регулирование в сфере сельского хозяйства.

Критериями охраноспособности селекционного достижения являются новизна, отличимость, однородность и стабильность.

Наименование селекционного достижения должно позволять идентифицировать селекционное достижение, быть кратким, отличаться от наименований существующих селекционных достижений того же или близкого ботанического либо зоологического вида.

Срок действия исключительного права на селекционное достижение и удостоверяющего это право патента исчисляется со дня государственной регистрации селекционного достижения в Государственном реестре охраняемых селекционных достижений и составляет тридцать лет.

На сорта винограда, древесных декоративных, плодовых культур и лесных пород, в том числе их подвоев, срок действия исключительного права и удостоверяющего это право патента составляет тридцать пять лет.

Патентообладатель обязан поддерживать сорт растений или породу животных в течение срока действия патента на селекционное достижение таким образом, чтобы сохранялись признаки, указанные в описании сорта растений или породы животных, составленном на дату включения селекционного достижения в Государственный реестр охраняемых селекционных достижений.

Патентообладатель по запросу федерального органа исполнительной власти по селекционным достижениям обязан направлять за свой счет семена или племенной материал для проведения контрольных испытаний и предоставлять возможность проводить инспекцию на месте.

Селекционное достижение, созданное, выведенное или выявленное работником в порядке выполнения своих трудовых обязанностей или конкретного задания работодателя, признается служебным селекционным достижением.

Право авторства на служебное селекционное достижение принадлежит работнику (автору).

Исключительное право на служебное селекционное достижение и право на получение патента принадлежат работодателю, если трудовым или иным договором между работником и работодателем не предусмотрено иное.

В случае, когда селекционное достижение создано, выведено или выявлено по договору, предметом которого было создание, выведение или выявление такого селекционного достижения (по заказу), право на получение патента на селекционное достижение и исключительное право на такое селекционное достижение принадлежат заказчику, если договором между подрядчиком (исполнителем) и заказчиком не предусмотрено иное.

Заявка на выдачу патента должна содержать:

1) заявление о выдаче патента с указанием автора селекционного достижения и лица, на имя которого испрашивается патент, а также места жительства или места нахождения каждого из них;

2) анкету селекционного достижения;

3) документ, подтверждающий уплату пошлины в установленном размере либо основания для освобождения от уплаты пошлины, или для уменьшения ее размера, или для отсрочки ее уплаты.

1. Испытания селекционного достижения на отличимость, однородность и стабильность проводятся по методикам и в сроки, которые устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим нормативно-правовое регулирование в сфере сельского хозяйства.

Заявитель обязан предоставить для испытаний необходимое количество семян, племенного материала по адресу и в срок, которые указаны федеральным органом исполнительной власти по селекционным достижениям.

Патентообладатель обязан поддерживать сорт растений или породу животных в течение срока действия патента на селекционное достижение таким образом, чтобы сохранялись признаки, указанные в описании сорта растений или породы животных, составленном на дату включения селекционного достижения в Государственный реестр охраняемых селекционных достижений.

Пример. ЗАО "Сельскохозяйственная опытная станция" для собственных нужд разработало селекционное достижение (новый сорт картофеля). Расходы по созданию селекционного достижения составили:

- оплата труда - 170 000 руб.;

- ЕСН с учетом взносов на пенсионное страхование (26%) и взноса от несчастных случаев на производстве (0,4%) - 44 880 руб.;

- материалы и хозяйственные принадлежности - 114 000 руб.;

- амортизация оборудования - 16 000 руб.;

- услуги сторонних организаций (в том числе пошлина за регистрацию патента и экспертизу селекционного достижения) - 73 500 руб.;

- командировочные расходы, непосредственно связанные с получением патента, - 12 300 руб.;

- НДС по услугам сторонних организаций - 13 230 руб.

Расходы на создание селекционного достижения и получение патента в учете были отражены следующими записями:

Дебет 08-5 Кредит 70 - начислена заработная плата коллективу, участвующему в создании селекционного достижения (170 000 руб.);

Дебет 08 Кредит 69 - начислен ЕСН с учетом взносов на пенсионное страхование (26%) и взноса от несчастных случаев на производстве (0,4%) (всего 26,4%) с заработной платы коллектива, участвующего в создании селекционного достижения (44 880 руб.);

Дебет 08-5 Кредит 10 - отражена стоимость материалов и хозяйственных принадлежностей, использованных при создании селекционного достижения (114 000 руб.);

Дебет 08-5 Кредит 76 - отражены услуги сторонних организаций по получению патента на селекционное достижение (73 500 руб.);

Дебет 08-5 Кредит 71 - 12 303 руб. - отражены командировочные расходы, непосредственно связанные с созданием данного селекционного достижения (12 300 руб.);

Дебет 08-5 Кредит 76 (в том числе пошлина за регистрацию патента и экспертизу селекционного достижения) - 73 500 руб.;

Дебет 19 Кредит 76 - начислен НДС по услугам сторонних организаций (13 230 руб.);

Дебет 04 Кредит 08-5 - принят к бухгалтерскому учету нематериальный актив (созданное селекционное достижение) (414 680 руб.).

94. Сельскохозяйственная организация может самостоятельно разработать товарный знак или поручить его создание по договору специализированной организации. После того как по разработанным эскизам утверждена модель товарного знака, организация должна получить исключительное право на ее использование. Для этого товарный знак регистрируется в Федеральной службе по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам (Роспатенте).

За регистрацию товарного знака взимается в установленных размерах пошлина. Затраты на уплату пошлины включаются в состав фактических расходов на создание товарного знака.

На зарегистрированный товарный знак Роспатент выдает свидетельство. Оно удостоверяет приоритет товарного знака и исключительное право владельца на пользование и распоряжение им, а также запрет его использования другими лицами.

На основании свидетельства, полученного от Роспатента, товарный знак включается в состав нематериальных активов организации. Расходы на разработку товарного знака отражаются в бухгалтерском учете на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 5 "Приобретение и создание нематериальных активов". В дебет этого счета относят материальные расходы, расходы на оплату труда сотрудников и ЕСН, услуги специализированной организации, прочие расходы, связанные с разработкой товарного знака.

Первоначальная стоимость определяется как сумма фактических расходов на разработку и регистрацию товарного знака.

Пример. ООО "Агро" заключило договор на разработку товарного знака на молочную продукцию дизайнерской студии ООО "ДизайнАРТ". Стоимость услуг по разработке товарного знака составила 29 500 руб., в том числе НДС - 4 500 руб.

Заявка в Роспатент подана через патентного поверенного, услуги которого по регистрации товарного знака в Роспатенте составили 1 534 руб., в том числе НДС - 234 руб. За регистрацию товарного знака ООО "Агро" внесла пошлину и сборы 10 000 руб.

Получено свидетельство о регистрации товарного знака в установленные сроки.

В бухгалтерском учете операции отражаются следующим образом:

Дебет 08-5 Кредит 60 - отражена стоимость услуг ООО "ДизайнАРТ (25 000 руб.);

Дебет 19 Кредит 60 - выделена сумма НДС по услугам ООО "ДизайнАРТ" (4 500 руб.);

Дебет 08-5 Кредит 76 - отражена стоимость услуг сторонних организаций по регистрации товарного знака (1 300 руб.);

Дебет 19 Кредит 76 - учтена сумма НДС по услугам сторонних организаций (234 руб.);

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19 - НДС предъявлен к налоговому вычету (4 734 руб.);

Дебет 08-5 Кредит 76 - отражена пошлина за регистрацию товарного знака в Роспатенте (10 000 руб.);

Дебет 76 Кредит 51 - перечислена пошлина в Роспатент (10 000 руб.).

Дебет 04 Кредит 08-5 - зарегистрированный товарный знак принят к учету в составе нематериальных активов (36 300 руб.).

Сельскохозяйственные организации могут продлить через десять лет регистрацию товарного знака еще на десять лет. Для этого правообладатель товарного знака должен подать заявление в течение последнего года действия регистрации или в шестимесячный срок после его окончания. К заявлению прилагается документ, подтверждающий уплату пошлины за продление срока действия регистрации товарного знака.

После включения товарного знака в состав нематериальных активов его первоначальная стоимость не меняется (ПБУ 14/2000, п. 12). Поэтому расходы на уплату пошлины за продление действия регистрации товарного знака в первоначальную стоимость товарного знака не включаются.

95. Объектом капитальных вложений может стать приобретаемое предприятие в целом. В таких случаях предприятие приобретается как имущественный комплекс.

При покупке предприятия в целом оформляется договор, являющийся разновидностью договора купли-продажи. В соответствии с договором продавец должен передать в собственность покупателя предприятие как имущественный комплекс, в который входят земельные участки, здания, сооружения, сельскохозяйственная техника и оборудование, инвентарь, материалы, посадочный материал, готовая продукция, права требования, задолженность, а также права на фирменные наименования, товарные знаки и знаки обслуживания (ст. 132 ГК РФ). Права на фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания и другие средства индивидуализации продавца и его товаров, работ или услуг, а также принадлежащие ему на основании лицензии права использования таких средств индивидуализации переходят к покупателю, если иное не предусмотрено договором.

Предприятие в целом, как имущественный комплекс признается недвижимостью. Договор необходимо зарегистрировать в порядке, установленном Федеральным законом "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" от 21.07.1997 N 122-ФЗ. Договор считается заключенными с момента регистрации. Право собственности на предприятие переходит к покупателю с момента государственной регистрации этого права. К договору должны быть приложены акт полной инвентаризации предприятия, бухгалтерский баланс, заключение независимого аудитора, перечень обязательств предприятия перед кредиторами (в нем должен быть указан каждый кредитор, размер долга перед ним и сроки погашения). Все эти документы должны быть представлены покупателю до того, как будет заключен договор. До момента заключения договора все кредиторы продаваемого предприятия должны быть письменно уведомлены о предстоящей сделке. В свою очередь, кредиторы должны письменно сообщить продавцу или покупателю о своем согласии на перевод долга. Если сделка состоится без согласия кредиторов, то в течение трех месяцев со дня получения уведомления они могут потребовать, чтобы задолженность перед ними была досрочно погашена, либо чтобы договор был признан недействительным. Предприятие переходит в собственность покупателя с того момента, как был подписан передаточный акт. В акте указывают данные о составе предприятия и о том, что кредиторы были уведомлены о предстоящей сделке. Кроме того, акт должен содержать сведения о выявленных недостатках переданного имущества. В бухгалтерском учете все расходы по приобретению предприятия учитываются по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

9. Бухгалтерский учет капитальных вложений, осуществляемых

в рамках целевой государственной помощи

96. Сельскохозяйственные организации в различных формах могут получать государственную помощь, в том числе и на капитальные вложения.

Осуществление капитальных вложений в рамках целевой государственной помощи проходит по многим направлениям, например:

- субсидии на поддержку племенного животноводства;

- внедрение прогрессивных технологий в сельском хозяйстве;

- компенсация части затрат на приобретение сельскохозяйственной техники, строительство животноводческих помещений и др.

В основном субсидирование капитальных вложений осуществляется в рамках компенсации части затрат на приобретение. Соответствующими нормативными документами регламентируются условия для получения государственной поддержки: документация, являющаяся основанием для предоставления субсидий, размер субсидии в процентном отношении или рублевом эквиваленте, состав комиссии, определяющей перечень получателей поддержки, заключение договора с получателем.

97. Организация, в соответствии п. 7 ПБУ 13/2000, принимает бюджетные средства на капитальные вложения, включая ресурсы, отличные от денежных средств, к бухгалтерскому учету при наличии следующих условий:

- имеется уверенность, что условия предоставления этих средств организацией будут (были) выполнены. Подтверждением могут быть заключенные организацией договоры, принятые и публично объявленные решения, технико-экономическое обоснование, утвержденная проектно-сметная документация и т.п.;

- имеется полная уверенность в том, что указанные средства будут получены сельскохозяйственными товаропроизводителями. Подтверждением могут быть утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акты приемки-передачи ресурсов и иные соответствующие документы.

В случае предоставления организации государственной помощи в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы, незавершенное строительство и другое имущество), указанные ресурсы принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, равной стоимости полученных или подлежащих получению активов. Стоимость активов, полученных или подлежащих получению, определяется организацией исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно она устанавливает стоимость таких же или аналогичных активов.

98. Бюджетные средства на капитальные вложения, принятые к бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам (дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 9 "Расчеты по прочим операциям", кредит счета 86 "Целевое финансирование"). Аналитические счета открываются по видам государственной помощи ("Субсидии федерального бюджета на капитальное строительство", "Субсидии федерального бюджета на закладку садов, виноградников", "Субсидии из регионального бюджета на приобретение техники и оборудования для развития животноводства", "Субсидии из регионального бюджета на коренное улучшение земель" и т.п.). Основанием для этой записи является уведомление казначейства и других уполномоченных структур о том, что эти средства выделены.

По мере фактического получения средств, соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают счета учета денежных средств, вложений во внеоборотные активы и т.п. При этом производятся записи по дебету счетов 50, 51, 52, 55, 60, 07, 08, 10 и др., кредиту счета 76, субсчет 9 "Расчеты по прочим операциям".

Если бюджетные средства признаются в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов, то с возникновением целевого финансирования увеличиваются счета учета денежных средств, вложений во внеоборотные активы и т.п.

В учетной политике организации следует предусматривать данный вариант. При этом в бухгалтерском учете данные операции отражаются записью:

- дебет счетов 51, 52, 55, 60, 07, 08, 10 и др.;

- кредит счета 86 "Целевое финансирование" (субсчета и аналитические счета открываются по видам государственной помощи, выделяемой из федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации).

Бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования как увеличение финансовых результатов организации.

Одновременно по внеоборотным активам, приобретенным за счет бюджетных средств и подлежащим согласно действующим правилам амортизации, в общем порядке начисляются амортизационные отчисления в соответствии с правилами, установленными ПБУ 6/01 "Учет основных средств" и ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов".

99. Списание бюджетных средств со счета учета целевого финансирования производится на систематической основе:

- суммы бюджетных средств на финансирование капитальных расходов - на протяжении срока полезного использования внеоборотных активов, подлежащих согласно действующим правилам амортизации, или в течение периода признания расходов, связанных с выполнением условий предоставления бюджетных средств на приобретение внеоборотных активов, не подлежащих амортизации согласно действующим правилам. При этом целевое финансирование учитывается в качестве доходов будущих периодов при вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию (дебет счета 86 "Целевое финансирование" кредит счета 98 "Доходы будущих периодов") с последующим отнесением в течение срока полезного использования объектов внеоборотных активов в размере начисленной амортизации на финансовые результаты организации как внереализационные доходы.

При вводе внеоборотных активов в эксплуатацию целевое финансирование со счета 98 "Доходы будущих периодов" будет списываться на счет 91 "Прочие доходы и расходы" (внереализационные доходы) в течение срока полезного использования актива в размере начисленной амортизации одновременно с отражением операции по дебету счета 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство" и т.п. и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств".

Если по отдельным объектам, не подлежащим амортизации (земля и т.п.), не представляется возможным определить период признания отдельных видов расходов, то списание бюджетных средств на приобретение этих объектов на увеличение прочих расходов (минуя доходы будущих периодов) организации производится в полной сумме при вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию следующей записью:

- дебет счета 86 "Целевое финансирование";

- кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

100. При покупке или строительстве основных средств субсидии и дотации учитываются в составе доходов будущих периодов. Оттуда посредством амортизации бюджетные деньги списывают во внереализационные доходы организации.

Если приобретенные средства не амортизируются, то субсидии списывают в состав внереализационных доходов равномерно в течение периода, пока расходы на покупку имущества признаются в учете. Такой порядок установлен пунктом 34 Методических рекомендаций по учету государственных субсидий сельскохозяйственных организаций.

Если бюджетное финансирование поступает после покупки имущества, субсидии сразу относят в состав внереализационных доходов.

Порядок отражения в бухгалтерском учете капитальных затрат, покупки племенного скота и полученных субсидий на развитие животноводства следующий.

На стоимость племенного молодняка скота и пушных зверей, которые затем используются на формирование основного стада, приобретенных за счет бюджетных ассигнований у племенных хозяйств (заводов), делаются записи:

Дебет 11, субсчета "Молодняк животных", "Звери" (без НДС), Кредит 60.

На сумму НДС:

Дебет 19, субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным МПЗ", Кредит 60.

На стоимость кормов, приобретенных для выращивания племенных животных и зверей:

Дебет 10, субсчет "Корма" (без НДС), Кредит 60.

На сумму НДС:

Дебет 19, субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным МПЗ", Кредит 60.

На стоимость кормов, топлива и т.п., списанных на производство:

Дебет 20, субсчет "Животноводство", Кредит 10.

На сумму начисленной оплаты труда работникам животноводства и отчислений на социальные нужды и т.д.:

Дебет 20, субсчет "Животноводство", Кредит 70, 69.

На сумму полученных из федерального бюджета субсидий на развитие животноводства в сельскохозяйственной организации:

Дебет 51, Кредит 86, субсчет "Бюджетные субсидии на развитие животноводства".

При использовании бюджетных средств на приобретение племенного молодняка животных и зверей, кормов и других МПЗ, оплату труда работникам животноводства и осуществление других расходов аналогичного характера:

Дебет 86, субсчет "Бюджетные субсидии на развитие животноводства", Кредит 98, субсчет "Доходы, полученные в счет будущих периодов".

Дебет 08-6, Кредит 11 - отражены капитальные затраты на формирование основного стада при переводе молодняка по достижении установленного возраста.

Бюджетные субсидии на развитие животноводства относятся на доходы отчетного периода при списании на выращивание племенных животных кормов, топлива и других МПЗ и начисленной оплаты труда, при этом дебетуют счет 98 и кредитуют счет 91 "Прочие доходы и расходы".

В случае когда происходит компенсация части затрат на приобретение сельскохозяйственной техники, установлен следующий порядок отражения в бухгалтерском учете:

Получено уведомление о выделении бюджетной субсидии в виде компенсации части затрат на приобретение:

Дебет 76 Кредит 86 субсчет "Субсидии из регионального бюджета".

Получена бюджетная субсидия:

Дебет 51 Кредит 76.

На стоимость сельскохозяйственной техники, приобретенной организацией, и затраты по ее доставке, сборке, монтажу, подготовке к эксплуатации, государственной регистрации и т.п.:

Дебет 08-4, субсчета "Вложения во внеоборотные активы" (без НДС), Кредит 60, 10, 71, 70, 69, 23, 76 и т.д.

На сумму НДС:

Дебет 19, субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным МПЗ", Кредит 60.

Оплачена задолженность поставщику:

Дебет 60 Кредит 51.

Принятие к учету и введение в эксплуатацию основных средств:

Дебет 01 Кредит 08-4.

Частично списан НДС за счет бюджетных средств в части компенсации:

Дебет 86 Кредит 19.

Учтены бюджетные средства в составе доходов будущих периодов:

Дебет 86 Кредит 98.

10. Бухгалтерский учет приобретения сельскохозяйственной

техники, оборудования, машин, транспортных средств и прочих

видов основных средств

101. Приобретение тракторов, автомобилей, сельскохозяйственной техники и оборудования, а также прочих видов основных средств является одним из основных видов инвестиций в качестве капитальных вложений сельскохозяйственных организаций.

Приобретение основных средств осуществляется на основании хозяйственных договоров, как правило, договоров купли-продажи, поставки, мены.

Договор мены считается исполненным только после фактической передачи имущества сторонами сделки. Его особенностью является то, что каждая сторона одновременно признается продавцом передаваемого и покупателем получаемого имущества.

Первоначальная стоимость сельскохозяйственной техники, транспортных средств, зданий, сооружений, оборудования и других объектов основных средств, приобретенных отдельно от строительства объектов, формируется из фактических затрат на их приобретение и доведение до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях.

Первоначальная стоимость сельскохозяйственной техники, транспортных средств, зданий, сооружений, оборудования и других объектов основных средств, приобретенных по договорам, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость имущества, переданных или подлежащих передаче организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных видов имущества.

Приобретенные основные средства, первоначальная стоимость которых не превышает 20 000 руб. (без НДС), разрешается отражать в составе материально-производственных запасов.

102. Капитальные вложения по приобретению сельскохозяйственной техники, оборудования, машин, транспортных средств и прочих видов основных средств включают следующие затраты:

- суммы, уплаченные поставщикам (продавцам) основного средства по договору (за исключением НДС);

- невозмещаемые налоги, таможенные платежи и госпошлина, уплаченные в связи с приобретением основного средства (например, НДС по оборудованию, на котором производят продукцию, освобожденную от этого налога);

- расходы на доработку и доведение основного средства до состояния, пригодного к эксплуатации;

- затраты по регистрации прав на основное средство;

- суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с приобретением объекта основных средств;

- юридические услуги по регистрации договора, по которому фирма получает право собственности на основное средство;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которых приобретен объект основных средств;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта основных средств.

В капитальные вложения, непосредственно связанные с приобретением автотранспортного средства, включаются затраты на установку дополнительного оборудования, сигнализации, проведение антикоррозийной обработки и т.п.

Все перечисленные затраты учитываются по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 08-4 "Приобретение объектов основных средств".

Если организация является плательщиком НДС, сумма налога при покупке основного средства в его первоначальную стоимость не включается, а учитывается на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" субсчет "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств". После принятия к учету основного средства налог принимается к вычету.

Если организация не является плательщиком НДС, то сумма налога увеличивает первоначальную стоимость основного средства.

Приобретение основных средств отражается бухгалтерскими записями:

Дебет 08-4 Кредит 60, 71, 76 - учтены затраты по приобретению основного средства;

Дебет 19-1 Кредит 60, 71, 76 - учтен НДС по затратам на приобретение основного средства;

Дебет 60 Кредит 50, 51 - оплачено основное средство;

Дебет 01 Кредит 08-4 - объект основных средств введен в эксплуатацию;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19-1 - принят к вычету НДС по расходам на приобретение основного средства (на основании счета-фактуры продавца).

Приобретение объектов основных средств может производиться в рассрочку. Договор о продаже объекта в кредит с условием о рассрочке платежа должен содержать существенные условия договора купли-продажи, а также стоимость объекта, порядок, сроки, размер платежей (п. 1 ст. 489 ГК РФ).

Проценты за пользование коммерческим кредитом для приобретения основных средств с условием рассрочки платежа включаются в бухгалтерском учете в состав прочих расходов.

103. Отдельные движимые основные средства должны пройти государственную регистрацию. Обязательной регистрации подлежат:

- автомототранспортные средства с рабочим объемом двигателя более 50 куб. см и максимальной скоростью более 50 км/ч;

- тракторы;

- самоходные дорожно-строительные и другие машины, а также прицепы к ним.

Автомототранспортные средства регистрируются подразделениями ГИБДД. Тракторы, самоходные сельскохозяйственные и дорожно-строительные машины территориальными отделениями Гостехнадзора.

Объекты, не прошедшие государственную регистрацию, учитываются на счете 08 или на счете 01 отдельном субсчете "Основные средства, не прошедшие государственную регистрацию". Конкретный порядок учета устанавливается в учетной политике организации.

После регистрации объекты включаются в состав основных средств и учитывается в обычном порядке.

104. Автотранспорт принимается к учету на основании акта приема-передачи объекта основных средств (ф. N ОС-1). На основании этого документа оформляется инвентарная карточка (ф. N ОС-6).

Приобретенный автомобиль собственник обязан поставить на учет в ГИБДД в течение пяти дней с момента приобретения или снятия с учета транспортного средства либо в течение срока действия регистрационного знака "Транзит". Данные сроки установлены Постановлением Правительства РФ от 12 августа 1994 г. N 938. После осуществления государственной регистрации автотранспортное средство принимается сельскохозяйственной организацией на учет в качестве основного средства на основании приказа руководителя. Регистрационный сбор, государственные пошлины и другие платежи, произведенные в связи с регистрацией автомобиля, включаются в первоначальную стоимость основного средства.

Пример. ООО "Агро" приобрело автомобиль ВАЗ-2112 за 283 200 руб. (в том числе НДС - 43 200 руб.). За регистрацию автомобиля в ГИБДД (проведение технического осмотра, получение свидетельства о регистрации транспортного средства и номерных знаков) сумма сборов составила 1 000 руб.

В бухгалтерском учете делаются записи:

Дебет 08-4 Кредит 60 - отражена в учете стоимость приобретения автомобиля без НДС (240 000 руб.);

Дебет 19 Кредит 60 - учтена сумма НДС по приобретенному автомобилю (43 200 руб.);

Дебет 08-4 Кредит 76 - отражена сумма сбора за регистрацию (1000 руб.);

Дебет 76 Кредит 51 - оплачен регистрационный сбор (1 000 руб.);

Дебет 60 Кредит 51 - произведена оплата дилеру по договору купли-продажи автомобиля (283 200 руб.);

Дебет 01 Кредит 08-4 - принят к учету автомобиль по первоначальной стоимости (241 200 руб.);

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19 - принята к вычету сумма НДС по приобретенному автомобилю (43 200 руб.).

105. При капитальных вложениях по приобретению бывших в эксплуатации основных средств следует определить срок полезного использования объекта в бухгалтерском учете. При принятии объекта к бухгалтерскому учету срок полезного использования устанавливается организацией исходя из ожидаемого срока его эксплуатации, режима работы, естественных условий, нормативно-правовых и других ограничений.

Если сельскохозяйственная организация по приобретенному основному средству, бывшему в эксплуатации, может документально подтвердить срок его фактической эксплуатации у предыдущих собственников, то она может уменьшить установленный в соответствии с Классификацией срок полезного использования на срок фактической эксплуатации этого основного средства у бывших собственников, указанный в соответствующих графах акта приема-передачи. Если срок фактической эксплуатации основного средства у предыдущих собственников документально не подтвержден, организация определяет его в общеустановленном порядке.

Бывшие в эксплуатации основные средства приобретают по договору купли-продажи или мены с оформлением счета-фактуры и накладной.

Подтверждающими первичными учетными документами являются акты о приеме-передаче имущества, которые применяются для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации или между организациями.

Прием-передача объектов между организациями для включения в состав основных средств для организации-получателя и выбытия для организации-сдатчика оформляется следующими документами:

- "Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)", ф. N ОС-1;

- "Акт о приеме-передаче здания (сооружения)", ф. N ОС-1а;

- "Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)", ф. N ОС-16.

Акт составляется в количестве не менее двух экземпляров. К нему прилагается техническая и прочая документация, относящаяся к одному или нескольким объектам.

В формах N N ОС-1 и ОС-1а разд. 1 "Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи" заполняется на основании данных передающей стороны, имеющих информационный характер для объектов основных средств, бывших в эксплуатации. В акте по форме N ОС-1 в разд. 1 фактический срок эксплуатации указывается в графе 4, в акте по форме N ОС-1а - в графе 6, в акте по форме N ОС-16 - в графе 9.

106. В бухгалтерском учете капитальные вложения на приобретение бывших в эксплуатации основных средств отражаются аналогично приобретению нового имущества.

Пример. ООО "Агро" в августе 2007 г. приобрело у леспромхоза бывшее в эксплуатации лесопильное оборудование для производства первичных пиломатериалов. Стоимость оборудования по договору купли-продажи 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Расходы на доставку - 11 800 руб. (в том числе НДС - 1 800 руб.). Оплата произведена в сентябре 2007 г. Оборудование введено в эксплуатацию в октябре 2007 г. Учетной политикой амортизация как для бухгалтерского, так и для налогового учета начисляется линейным методом. Для целей налогообложения прибыли основное средство относится к четвертой амортизационной группе (срок полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно). У передающей стороны срок полезного использования был утвержден - 5 лет и 6 месяцев. Фактический срок эксплуатации оборудования составил 1 год. Для ООО "Агро" устанавливается срок полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете 4 года и 6 месяцев (5 лет 6 месяцев - 1 год) или 54 месяца.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дебет 08-4 "Приобретение объектов основных средств" Кредит 60 - отражены фактические расходы на приобретение лесопильного оборудования (100 000 руб.);

Дебет 19 Кредит 60 - отражен НДС по поступившему оборудованию (18 000 руб.);

Дебет 60 Кредит 51 - перечислено поставщикам за оборудование (118 000 руб.);

Дебет 08-4 "Приобретение объектов основных средств" Кредит 60 - отражены расходы на доставку (10 000 руб.);

Дебет 19 Кредит 60 - отражен НДС по расходам на доставку оборудования (1 800 руб.);

Дебет 60 Кредит 51 - перечислено за доставку оборудования (11 800 руб.);

Дебет 01 Кредит 08-4 "Приобретение объектов основных средств" - принято лесопильное оборудование к учету в состав основных средств (110 000 руб.);

Дебет 68 Кредит 19 - 19 800 руб. (18 000 руб. + 1 800 руб.) - принят к вычету НДС по оплаченному и введенному в эксплуатацию лесопильному оборудованию.

107. К приобретенному оборудованию, требующему монтажа, относят основные средства (станки, технологическое оборудование по переработке сельскохозяйственной продукции, доильное оборудование и т.п.), которые вводят в эксплуатацию только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, полу, межэтажным перекрытиям и другим конструкциям зданий.

Затраты на его приобретение формируют на счете 07 "Оборудование к установке" в том же порядке, что и стоимость основных средств. Такое оборудование отражают в учете по первоначальной стоимости, которая складывается из суммы всех затрат на его приобретение.

На счете 07 "Оборудование к установке" не учитывают:

- транспортные средства;

- свободно стоящие станки;

- строительные механизмы;

- сельскохозяйственные машины;

- производственный инструмент;

- измерительные приборы;

- производственный инвентарь.

Все затраты, связанные с приобретением оборудования, в бухгалтерском учете отражаются следующими записями:

Дебет 07 Кредит 60 - учтены затраты на приобретение оборудования, требующего монтажа;

Дебет 19 Кредит 60 - отражены суммы НДС по купленному оборудованию.

После передачи оборудования в монтаж делается запись:

Дебет 08-3 Кредит 07 - списано оборудование, переданное в монтаж.

Пример. ЗАО "Племзавод" приобрело технологическую линию по производству комбикорма. Стоимость линии - 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.). Монтаж линии выполнила сторонняя специализированная организация. Услуги в соответствии с договором подряда составили 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

Бухгалтерские записи следующие:

Дебет 07 Кредит 60 - принята к учету линия по производству комбикорма (500 000 руб.);

Дебет 19 Кредит 60 - учтен НДС (90 000 руб.);

Дебет 08-3 Кредит 07 - передана линия по производству комбикорма в монтаж (500 000 руб.);

Дебет 08 Кредит 60 - учтена стоимость работ по монтажу (100 000 руб.);

Дебет 19 Кредит 60 - учтен НДС по работам подрядчика (18 000 руб.);

Дебет 01 Кредит 08-3 - введена линия в эксплуатацию (600 000 руб.).

Единый комплекс из нескольких предметов, которые смонтированы на едином фундаменте или имеют общее управление, учитывают как отдельный объект основных средств.

108. Затраты сельскохозяйственных организаций на приобретение объектов жилого фонда для решения кадровых вопросов и обеспечения жилыми помещениями собственный персонал учитываются как капитальные вложения на счете 08-4 "Приобретение основных средств". Приобретенные объекты жилого фонда списываются в первоначальной стоимости на дебет счета 01 "Основные средства" субсчет "Жилой фонд" в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Пример. ЗАО "Племзавод" заключило договор купли-продажи коттеджа с земельным участком, находящегося в собственности другой организации, для предоставления в постоянное пользование семье своего специалиста в соответствии с контрактом. Стоимость коттеджа по договору купли-продажи - 2 360 000 руб., в том числе НДС - 360 000 руб. На балансе продавца коттедж числился по стоимости 500 000 руб., начисленная по нему амортизация составила 90 000 руб.

Операции по покупке коттеджа в организации отражаются записями:

Дебет 08-4 Кредит 60 - отражена стоимость приобретаемого коттеджа (2 000 000 руб.);

Дебет 19 Кредит 60 - отражен НДС (360 000 руб.);

Дебет 01 субсчет "Жилой фонд" Кредит 08-4 - принят к учету коттедж с земельным участком (200 000 руб.);

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19 - принят к вычету НДС (360 000 руб.).

109. Капитальные вложения, связанные с приобретением сельскохозяйственной техники и сельскохозяйственного оборудования, по импортным операциям в бухгалтерском учете отражаются с учетом новой редакции ПБУ 6/01 и ПБУ 3/2006. Стоимость приобретенной сельскохозяйственной техники и сельскохозяйственного оборудования в иностранной валюте пересчитывается в рубли с использованием курса, установленного ЦБ РФ в момент принятия объекта к учету на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы". Таможенные сборы включаются в первоначальную стоимость основных средств, ввезенных из-за границы.

Ввоз товаров на таможенную территорию России признается объектом налогообложения НДС (НК РФ, ст. 146). Налог при этом уплачивается в составе общих таможенных платежей (Таможенный кодекс РФ, ст. 318, п. 1). В настоящее время многие виды сельскохозяйственной техники фактически освобождены от ввозных таможенных пошлин для стимулирования их ввоза.

Налоговая база для расчета и уплаты НДС в бюджет при импорте товаров складывается из таможенной стоимости товаров; таможенной пошлины, подлежащей уплате в бюджет; акцизов (если ввозятся подакцизные товары). Сумма налога исчисляется в рублях (Таможенный кодекс РФ, ст. 324, п. 3).

Уплаченный на таможне НДС подлежит вычету из бюджета (НК РФ, ст. 171, п. 2) для сельскохозяйственных организаций, являющихся плательщиками НДС. Сельскохозяйственные организации, не являющиеся плательщиками НДС, учитывают уплаченный при ввозе налог в стоимости товаров (НК РФ, ст. 170, п. 2).

Основанием для вычета НДС, уплаченного при импорте сельскохозяйственной техники и сельскохозяйственного оборудования, является не счет-фактура, а таможенная декларация вместе с платежными документами, подтверждающими факт уплаты НДС таможенным органам.

Рассмотрим отражение в бухгалтерском учете операций по приобретению сельскохозяйственного оборудования по импорту на примере.

Пример. ЗАО "Племзавод" заключило контракт на приобретение доильного оборудования у шведской фирмы. Контрактная стоимость оборудования составляет 50 000 евро. Стоимость страховки при его транспортировке составила 20 000 руб. Расходы по страхованию груза в пути оплачены 6 июля 2007 г. Груз был передан перевозчику 8 июля 2007 г. Затраты на транспортировку по территории РФ до пункта назначения составили 70 800 руб. (в том числе НДС - 10 800 руб.). Доильное оборудование прибыло на таможенную границу 10 июля 2007 г., в тот же день была оформлена таможенная декларация и уплачены пошлины и сборы. Таможенный сбор составил - 5 500 руб.

16 июля 2007 г. оборудование прибыло в пункт назначения и 22 июля 2007 года введено в эксплуатацию. 16 июля 2007 г. ЗАО "Племзавод" перечислило российскому перевозчику 70 800 руб. (в том числе НДС - 10 800 руб.). 31 июля 2007 г. перечислено шведской фирме - поставщику оплата за доильное оборудование. Курс евро, установленный ЦБ РФ: 8 июля 2007 г. - 34,55 руб./EUR; 10 июля 2007 г. - 34,80 руб./EUR; 31 июля 2007 г. - 34,75 руб./EUR.

Право собственности на импортируемое доильное оборудование по условиям контракта переходит к ЗАО "Племзавод" в момент передачи груза перевозчику.

Ставка таможенной пошлины на ввоз доильного оборудования составляет 0 процентов.

НДС в этом случае начисляется только с таможенной его стоимости: (50 000 EUR x 34,80 руб./EUR + 20 000 руб.) x 18% = 316 800 руб.

ЗАО "Племзавод" является плательщиком НДС и применяет общий режим налогообложения. Записи в бухгалтерском учете делаются следующее.

6 июля 2007 г.:

Дебет 76 субсчет "Расчеты по имущественному и личному страхованию" Кредит 51 - оплачена страховка груза (20 000 руб.).

8 июля 2007 г.:

Дебет 08 субсчет 4 "Приобретение объектов основных средств" (аналитический счет "Импортируемое доильное оборудование в пути") Кредит 60 субсчет "Расчеты с иностранным поставщиком" - 1 727 500 руб. (50 000 EUR x 34,55 руб./EUR) - отражена стоимость оборудования в момент перехода права собственности к ЗАО "Племзавод".

10 июля 2007 г.:

Дебет 08 субсчет 4 "Приобретение объектов основных средств" (аналитический счет "Импортируемое доильное оборудование") Кредит 76 субсчет "Расчеты по имущественному и личному страхованию" - включена в стоимость доильного оборудования страховая сумма (20 000 руб.);

Дебет 08 субсчет 4 "Приобретение объектов основных средств" (аналитический счет "Импортируемое доильное оборудование") Кредит 76 субсчет "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами" (аналитический счет "Расчеты с таможенными органами") - включен в стоимость оборудования таможенный сбор (5 500 руб.);

Дебет 76 субсчет "Расчеты с таможенными органами" Кредит 51 -перечислен сбор за таможенное оформление (5 500 руб.);

Дебет 19 Кредит 68 - начислен НДС с операции по импорту оборудования (50 000 EUR x 34,80 руб./EUR + 20 000 руб.) x 18% = 316 800 руб.;

Дебет 68 Кредит 51 - уплачен НДС (316 800 руб.).

16 июля 2007 г.:

Дебет 08 субсчет 4 "Приобретение объектов основных средств" (аналитический счет "Импортируемое доильное оборудование") Кредит 60 субсчет "Расчеты с перевозчиком в рублях за оказанные транспортные услуги" - включены в стоимость оборудования транспортные расходы (60 000 руб.);

Дебет 19 Кредит 60 субсчет "Расчеты с перевозчиком в рублях за оказанные транспортные услуги" - отражена сумма налога на добавленную стоимость по транспортным расходам (10 800 руб.);

Дебет 60 субсчет "Расчеты с перевозчиком в рублях за оказанные транспортные услуги" Кредит 51 - перечислена оплата перевозчику (70 800 руб.);

Дебет 08 субсчет 4 "Приобретение объектов основных средств" (аналитический счет "Импортируемое доильное оборудование") Кредит 08 субсчет "Приобретение объектов основных средств" (аналитический счет "Импортируемое доильное оборудование в пути") - отражена стоимость поступившего в ЗАО "Племзавод" доильного оборудования (1 727 500 руб.).

22 июля 2007 г.:

Дебет 01 Кредит 08 субсчет 4 "Приобретение объектов основных средств" (аналитический счет "Импортируемое доильное оборудование") - 1 813 000 руб. (1 727 500 + 20 000 + 5 500 + 60 000) - введено в эксплуатацию импортное доильное оборудование;

Дебет 68 Кредит 19 - предъявлен к вычету НДС (326 800 руб.).

31 июля 2007 г.:

Дебет 60 субсчет "Расчеты с иностранным поставщиком" Кредит 52 - 1 737 500 руб. (50 000 EUR x 34,75 руб./EUR) - перечислена оплата поставщику;

Дебет 91 Кредит 60 субсчет "Расчеты с иностранным поставщиком" - 10 000 руб. (1 737 500 - 1 727 500) - списана курсовая разница;

Дебет 99 субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов";

Кредит 91 - 10 000 руб. - списаны сальдо прочих доходов и расходов на убытки.

Плательщики ЕСХН учет расходов ведут кассовым методом (НК РФ, ст. 346.5). Затраты, выраженные в иностранной валюте, пересчитывают в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату осуществления расходов, а не в момент перехода права собственности.

Если ЗАО "Племзавод" являлся бы плательщиком ЕСХН, в налоговом учете расходы на приобретение составили в сумме 2 149 800 руб. (контрактная стоимость оборудования по курсу ЦБ РФ на день оплаты - 1 737 500 руб.; транспортные расходы - 60 000 руб.; расходы на страхование - 20 000 руб.; НДС в размере 326 800 руб.; таможенные сборы в размере 5 500 руб.).

110. Приобретение сельскохозяйственной техники и сельскохозяйственного оборудования по лизинговым операциям является одним из видов капитальных вложений. Все условия и особенности приобретения основных средств в лизинг определяются действующим законодательством и условиями договора. В Федеральном законе "О финансовой аренде (лизинге)" нет перечня затрат лизингодателя и лизингополучателя, которые включаются в лизинговые платежи. Стороны самостоятельно определяют общую сумму с учетом условий договора, обязательств участников и других обстоятельств.

В затраты лизингополучателя и платежи по лизингу могут входить, в частности, возмещение затрат лизингодателя на приобретение, транспортировку, хранение и установку предмета лизинга; на обучение персонала лизингополучателя работе, связанной с предметом лизинга; на таможенное оформление и оплату таможенных сборов, тарифов и пошлин, связанных с предметом лизинга; на страхование от всех видов риска, выплату процентов за пользование привлеченными средствами и другие затраты.

Выкупная цена объекта лизинга может включаться в общую сумму договора лизинга только в случае, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на объект лизинга к лизингополучателю. В этом случае в договоре определяется дата перехода права собственности, а также стоимость (выкупная цена) объекта лизинга.

Порядок ведения бухгалтерского учета операций по договору лизинга установлен Приказом Минфина России от 17.02.1997 N 15 "Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга" (с изм. от 23.01.2001).

В бухгалтерском учете лизингополучателя стоимость поступившего лизингового имущества учитывается на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства", если по условиям договора данное имущество остается на балансе лизингодателя.

Если лизинговое имущество по договору учитывается на балансе лизингополучателя, тогда стоимость этого имущества у лизингополучателя отражается по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет "Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга" в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Арендные обязательства". Затраты, связанные с получением лизингового имущества, и стоимость поступившего лизингового имущества списываются с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет "Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга" в дебет счета 01 "Основные средства", субсчет "Арендованное имущество".

Расходы, связанные с приобретением сельскохозяйственной техники и сельскохозяйственного оборудования в лизинг, включают:

- суммы, уплаченные в соответствии с договором продавцу (лизингодателю);

- суммы, уплаченные за доставку и монтаж;

- суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги по приобретению этого имущества;

- прочие расходы, связанные с приобретением объекта по лизингу.

Указанные затраты в бухгалтерском учете сельскохозяйственной организации отражаются следующими записями:

Дебет 08 субсчет "Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга" Кредит 60, 23, 71, 76 и т.п. - учтены затраты, связанные с приобретением имущества, по договору лизинга (без НДС);

Дебет 19 Кредит 60, 76 - учтен НДС по имуществу, приобретенному в лизинг;

Дебет 01 субсчет "Арендованное имущество" Кредит 08 субсчет "Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга" - имущество введено в эксплуатацию и принято в состав основных средств.

Пример. Сельскохозяйственная организация ООО "Агро" приобрело в лизинг зерноуборочный комбайн у ОАО "Росагролизинг" стоимостью 2 360 000 руб., в т.ч. НДС - 360 000 руб. По условиям договора комбайн учитывается на балансе лизингополучателя. В приложении к договору составлен график платежей, в котором указаны конкретные даты и суммы платежа на 4 года. За регистрацию комбайна было внесено 1 000 руб. наличными. Затраты на доставку собственной техникой составили 2 500 руб.

В бухгалтерском учете ООО "Агро" операции по приобретению комбайна по лизингу отражаются следующим образом:

Дебет 08 субсчет 4 "Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Арендные обязательства" - отражена стоимость поступившего комбайна по лизингу (без НДС) - 2 000 000 руб.;

Дебет 19 Кредит 60 - учтен НДС по приобретенному комбайну (360 000 руб.);

Дебет 08 субсчет "Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга" Кредит 23, 71 - учтены затраты, связанные с доставкой комбайна, приобретенного по договору лизинга, - 2 500 руб.;

Дебет 71 Кредит 50 - выданы из кассы деньги подотчетному лицу для оплаты регистрационных сборов - 1 000 руб.;

Дебет 08-4 Кредит 71 - учтена в балансовой стоимости комбайна плата за регистрацию - 1 000 руб.;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19 - принят к вычету НДС (360 000 руб.);

01 "Основные средства", субсчет "Арендованное имущество" Кредит 08 субсчет "Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга" - принят к учету в составе основных средств приобретенный по лизингу комбайн (2 003 500 руб.).

В сроки, оговоренные в договоре, лизинговая компания выставляет счет на лизинговые платежи, которые относятся на затраты у лизингополучателя.

11. Раскрытие информации об инвестициях в виде капитальных

вложений в бухгалтерской отчетности

111. При отражении в бухгалтерской отчетности величины незавершенного строительства необходимо руководствоваться требованиями следующих нормативных документов: Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. N 160; Положения по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" ПБУ 2/94, утвержденного Приказом Минфина России от 20 декабря 1994 г. N 167; Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02 и другими нормативными документами.

КонсультантПлюс: примечание.

Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 N 67н, утвердивший формы бухгалтерской отчетности организаций, утратил силу в связи с изданием Приказа Минфина РФ от 22.09.2010 N 108н. Приказом Минфина РФ от 02.07.2010 N 66н утверждена новая форма бухгалтерского баланса.

Информация об инвестициях в виде капитальных вложений раскрывается в бухгалтерском балансе (ф. N 1). В разделе 1 "Внеоборотные активы" по строке N 130 баланса отражаются расходы, которые относятся к незавершенным капитальным вложениям.

Такими расходами считаются:

- затраты на приобретение земельных участков, объектов природопользования, сельскохозяйственной техники и других основных средств, которые не введены в эксплуатацию;

- затраты на приобретение и создание нематериальных активов, не принятых к учету;

- затраты на приобретение оборудования, требующего монтажа;

- затраты на приобретение оборудования, переданного в монтаж, но не смонтированного;

- затраты по незаконченному капитальному строительству;

- затраты по законченным объектам капитального строительства, которые не прошли государственную регистрацию и право собственности на которые не зарегистрировано;

- авансовые платежи на капитальные вложения;

- затраты на выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;

- незавершенные расходы по формированию основного стада;

- незавершенные расходы по закладке многолетних насаждений;

- незавершенные расходы по капитальному улучшению земельных участков и объектов природопользования;

- другие незавершенные инвестиции в виде капитальных вложений.

Указанные расходы учитывают на счетах 07 "Оборудование к установке", 08 "Вложения во внеоборотные активы", а также на счете 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" в сумме авансов на капитальные вложения. В строке 130 указывается дебетовое сальдо этих счетов по состоянию на конец отчетного периода.

В пояснительной записке раскрывается детальная информация об инвестициях в виде капитальных вложений по группам, видам, наиболее важным объектам, в том числе реконструкция, модернизация, расширение, техническое перевооружение. Раскрывается информация об объемах строительно-монтажных работ, о введенных в эксплуатацию объектах.

Отдельно приводится информация о введенных в эксплуатацию объектах, но числящихся в составе незавершенного строительства в связи с тем, что находятся в процессе государственной регистрации.

При необходимости раскрывается другая информация об инвестициях, в частности осуществляющихся за счет средств, выделяемых в виде государственной помощи по соответствующим программам и направлениям.

В пояснительной записке к балансу раскрывается информация о сумме прибыли, которую организация использовала на капитальные вложения, а также другие источники (амортизация и т.д.).

Подлежит раскрытию также информация в части средств целевого финансирования, поступивших и использованных на финансирование капитальных вложений. Данные приводятся по видам целевых источников финансирования капитальных вложений (средства бюджета, средства внебюджетных фондов, субсидии правительственных и муниципальных органов и др.).