

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

30 декабря 1993 г. N 160

ПОЛОЖЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

1. Общие положения

1.1. Настоящее Положение устанавливает правила бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций и определения инвентарной стоимости объектов этих инвестиций на предприятиях и в организациях.

Положение является обязательным для всех предприятий и организаций (в дальнейшем - предприятий), осуществляющих долгосрочные инвестиции, независимо от форм собственности.

1.2. Под долгосрочными инвестициями для целей настоящего Положения понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий.

Долгосрочные инвестиции связаны с:

осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения (в дальнейшем - строительство) действующих предприятий и объектов непромышленной 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;

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

приобретением земельных участков и объектов природопользования;

приобретением и созданием активов нематериального характера.

1.3. Целями учета долгосрочных 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;

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.

1.4. Организация строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат осуществляются застройщиками.

Под застройщиками для целей настоящего Положения понимаются предприятия, специализирующиеся на выполнении указанных функций, в частности, предприятия по капитальному строительству в городах, дирекции строящихся предприятий и т.п., а также действующие предприятия, осуществляющие капитальное строительство.

Расходы по содержанию застройщиков (по действующим предприятиям - работники аппарата подразделения капитального строительства) производятся за счет средств, предназначенных на финансирование капитального строительства, и включаются в инвентарную стоимость вводимых в эксплуатацию объектов.

При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик по отношению к подрядной строительной организации выступает в роли заказчика.

2. Организация учета долгосрочных инвестиций

2.1. Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него;

по приобретаемым отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

2.2. При строительстве объектов застройщик ведет учет затрат нарастающим итогом с начала строительства, в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в действие или полного производства соответствующих работ и затрат.

Наряду с учетом затрат по фактической стоимости застройщик независимо от способа производства строительных работ ведет учет произведенных капитальных вложений по договорной стоимости.

При организации учета затрат по строительству объектов застройщику необходимо предусматривать получение информации о воспроизводственной и технологической структуре затрат, способе производства строительных работ, а также предназначении строящихся объектов и иных приобретений.

2.3. Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на счете "Капитальные вложения". На этом счете отражаются инвестиции по их видам на специально открываемых субсчетах соответствующего наименования: "Строительство объектов основных средств"; "Приобретение отдельных объектов основных средств"; "Приобретение земельных участков"; "Приобретение объектов природопользования" и "Приобретение нематериальных активов", независимо от источников их финансирования.

3. Учет затрат по строительству объектов

3.1. Учет незавершенного строительства.

3.1.1. До окончания работ по строительству объектов затраты по их возведению, учтенные на счете "Капитальные вложения", составляют незавершенное строительство. В бухгалтерском учете затраты по строительству объектов группируются по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией. Учет рекомендуется вести по следующей структуре расходов:

- а) на строительные работы;
- б) на работы по монтажу оборудования;
- в) на приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- г) на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- д) на прочие капитальные затраты;
- е) на затраты, не увеличивающие стоимости основных средств.

3.1.2. Учет затрат на строительные работы и работы по монтажу оборудования.

Порядок учета затрат по данным работам зависит от способа их производства - подрядного или хозяйственного.

При подрядном способе производства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика - заказчика на счете "Капитальные вложения" по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций.

При выявлении завышения стоимости строительных и монтажных работ по оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций заказчик уменьшает на сумму завышения принятые от них затраты с соответствующим возмещением, за счет полученных подрядчиками сумм, использованных источников финансирования или уменьшения задолженности по принятому к оплате счету от подрядной организации за выполненные работы.

При хозяйственном способе производства указанных работ учет затрат ведется застройщиком также на счете "Капитальные вложения" и осуществляется в соответствии с порядком, установленным Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ. При этом на счете "Капитальные вложения" отражаются фактически произведенные застройщиком затраты.

3.1.3. Учет затрат на приобретение оборудования, сданного в монтаж.

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 "Капитальные вложения" 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 учета оборудования в общей сумме отклонений фактической стоимости приобретения оборудования от их стоимости по счетам поставщиков и включаются в состав затрат по строительству объекта пропорционально стоимости сданного в монтаж оборудования с учетом суммы данных расходов, приходящейся на стоимость оборудования, числящегося в остатке на конец отчетного периода. В тех случаях, когда указанные расходы составляют значительную величину, застройщики могут учитывать транспортные и заготовительно-складские расходы до их списания на счет "Оборудование к установке" на счете "Издержки обращения".

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

При обеспечении строительства оборудованием силами строительных организаций согласно договорам на строительство его стоимость отражается в учете застройщика в составе затрат по строительству объекта по договорной их стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам строительных организаций.

3.1.4. Учет затрат на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса.

В случае обеспечения застройщиком стройки указанными материальными ценностями он осуществляет учет их приобретения, включения в состав затрат по строительству объектов и ввода в эксплуатацию.

Стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, отражается на счете "Капитальные вложения" согласно оплаченным или принятым к оплате счетам поставщиков после поступления указанных материальных ценностей на место назначения и оприходования.

В случае неприбытия оплаченного оборудования и инвентаря на склад застройщика их стоимость отражается на счетах учета оборудования и малоценных и быстроизнашивающихся предметов как находящихся в пути.

При обеспечении строек указанными материальными ценностями согласно договорам на строительство непосредственно строительными организациями застройщик отражает их в учете в составе затрат по строительству по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам строительных организаций.

3.1.5. Учет прочих капитальных затрат.

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

3.1.6. В бухгалтерском учете застройщиков, специализирующихся на строительстве объектов, ведется счет учета прибылей и убытков.

На счет учета прибылей и убытков относятся суммы, полученные в связи с осуществлением капитального строительства, в виде доходов от сдачи имущества в аренду, штрафов, пени, неустоек и других видов санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, доходов от возмещения причиненных убытков, а также прибыль от реализации на сторону излишних и неиспользуемых материальных ценностей.

Экономия средств (кроме ассигнований из бюджета), выделяемых предприятиями застройщику для финансирования капитального строительства, также по окончании строительства объектов (если это предусмотрено договором) зачисляется на счет учета прибылей и убытков.

Ученная на этом счете сумма прибыли, за вычетом убытков, понесенных в связи с осуществлением капитального строительства, после расчетов в установленном порядке с бюджетом остается в распоряжении застройщика.

В составе убытков застройщики учитывают затраты, не предусмотренные сметной документацией, в частности: убытки от реализации на сторону излишних и неиспользуемых материальных ценностей; убытки, допущенные в результате порчи материальных ценностей и от списания дебиторской задолженности, за исключением сумм, предъявленных ко взысканию с виновных лиц и организаций; убытки от ликвидации основных средств застройщика, кроме убытков по основным средствам, выбывшим от стихийных бедствий; присужденные или признанные штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также расходы по возмещению причиненных убытков.

При превышении убытков над прибылью разница списывается на счет "Капитальные вложения" в состав прочих капитальных затрат для включения их в инвентарную стоимость объектов.

Предприятия - застройщики, не специализирующиеся на строительстве объектов, осуществляют учет прибылей и убытков, возникающих в связи со строительством объектов, в общем порядке, установленном для учета результатов их основной деятельности.

3.1.7. Учет затрат, не увеличивающих стоимость основных средств.

Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств, учитываются на счете "Капитальные вложения" 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 предприятий;

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 предприятиям (основанием для списания этих затрат, кроме соответствующих актов приемки - передачи, является также справка принимающей стороны об отражении в учете упомянутых затрат);

расходы по оплате процентов по кредитам банков сверх учетных ставок, установленных Центральным банком Российской Федерации;

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.

3.1.8. Особенности учета отдельных хозяйственных операций, связанных со строительством.

а) 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 прибылей и убытков.

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 прибылей и убытков.

б) 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 согласно договору на строительство остаются у подрядной организации.

в) Суммы дооценки имущества застройщика, производимой в установленном порядке, а также стоимость работ, оборудования и других материальных ценностей, полученных застройщиком безвозмездно, увеличивают соответственно его имущество, незавершенное строительство и источники их финансирования.

г) Застройщики, передающие средства на строительство объектов в порядке долевого участия основному застройщику, списывают их по перечислению за счет установленного источника финансирования.

В случае зачисления по окончании строительства построенных объектов в состав основных средств застройщика средства, перечисленные основному застройщику, отражаются у него на расчетах до окончания строительства и зачисления построенных объектов в состав основных средств.

Основной застройщик, получивший эти средства, отражает их в учете как дополнительные целевые средства для финансирования капитального строительства.

3.2. Учет законченного строительства.

3.2.1. 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 "Капитальные вложения" на счета учета приходуемого имущества или источников их финансирования.

3.2.2. Законченные строительством здания и сооружения, установленное оборудование, законченные работы по реконструкции объектов, увеличивающие их первоначальную стоимость, приемка в эксплуатацию которых оформлена в установленном порядке, зачисляются в состав основных средств. Основанием для зачисления является "Акт приемки - передачи основных средств".

3.2.3. По объектам, вводимым в действие согласно договору на строительство по частям, в основные средства зачисляется стоимость введенной в действие части объекта, приемка которой оформлена в установленном порядке, исходя из суммы фактически произведенных застройщиком затрат по данному объекту, в доле, относящейся к вводимой его части, определяемой пропорционально отношению договорной стоимости вводимой части объекта к полной договорной стоимости данного объекта.

3.2.4. Малоценный и быстроизнашивающийся инструмент и инвентарь, предусмотренные в сметах на строительство и предназначенные в качестве первого комплекта для вводимых в действие объектов, зачисляются по приемке объектов в эксплуатацию в состав малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

3.2.5. Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств, списываются со счета "Капитальные вложения" за счет предусмотренных источников финансирования по мере полного производства соответствующих работ или совершения операций.

4. Учет приобретения основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов

4.1. Стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств, приобретаемых предприятием отдельно от строительства объектов, отражается на счете "Капитальные вложения" согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов после их оприходования и постановки на учет.

4.2. Стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных предприятиями в собственность, отражается на счете "Капитальные вложения" согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов после их оприходования и постановки на учет.

4.3. Стоимость нематериальных активов (патентов, лицензий, программных продуктов, прав пользования земельными участками, природными ресурсами, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок, проектно-изыскательских работ и т.п.), приобретенных предприятиями, отражается на счете "Капитальные вложения" согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов после их оприходования и постановки на учет.

При создании предприятиями отдельных видов нематериальных активов на счете "Капитальные вложения" отражаются фактически произведенные при этом затраты.

5. Определение инвентарной стоимости законченных строительством объектов и других долгосрочных активов

5.1. Инвентарная стоимость законченных строительством объектов определяется в следующем порядке:

5.1.1. 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.

5.1.2. Инвентарная стоимость оборудования, требующего монтажа, складывается из фактических затрат по приобретению оборудования, а также расходов на строительные и монтажные работы, прочие капитальные затраты, относимые на стоимость вводимого в эксплуатацию оборудования по прямому назначению.

Если расходы на строительные и монтажные работы, а также прочие затраты относятся к нескольким видам оборудования, то их стоимость распределяется между отдельными видами оборудования пропорционально их стоимости по ценам поставщиков.

5.1.3. Инвентарная стоимость оборудования, не требующего монтажа, малоценного и быстроизнашивающегося инструмента и инвентаря, предназначенного для вводимых объектов в качестве первого комплекта, а также оборудования,

требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, слагается из покупной стоимости по счетам поставщиков, расходов по доставке до приобъектного склада и других расходов, связанных с их приобретением.

5.1.4. Ввод в действие оборудования, инструмента и инвентаря, указанного в п. п. 5.1.2 и 5.1.3, и списание их инвентарной стоимости со счета "Капитальные вложения" производятся одновременно с вводом в действие строящихся объектов или окончанием работ по расширению, реконструкции или техническому перевооружению действующих объектов, приемка которых в эксплуатацию оформлена в установленном порядке.

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

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

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

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

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

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

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

Настоящее Положение вводится в действие с 1 января 1994 года.

Министерства и ведомства доводят указанное Положение до подведомственных предприятий, а при необходимости определяют особенности их применения исходя из специфики работы отрасли.

В связи с утверждением настоящего Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций не применяются с 1 января 1994 года Основные положения по учету капитальных вложений, утвержденные Министерством финансов СССР и ЦСУ СССР 12 декабря 1986 года N 219/6-2-14.

Заместитель Министра финансов
Российской Федерации
С.В.АЛЕКСАНДРЕНКО

Заместитель Руководителя Департамента
методологии бухгалтерского учета и
отчетности
Н.Г.ВОЛКОВ