



ВЫСШЕЕ
ЭКОНОМИЧЕСКОЕ
ОБРАЗОВАНИЕ

С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

- Организация и ведение бухгалтерского финансового учета
- Учетная политика организации
- Бухгалтерская финансовая отчетность организации
- Основы финансового анализа



Светлана Бычкова

Бухгалтерский финансовый учет

«ЭКСМО»

2008

Бычкова С. М.

Бухгалтерский финансовый учет / С. М. Бычкова — «Эксмо»,
2008

В книге подробно рассмотрены основы и особенности организации и ведения бухгалтерского финансового учета в организациях; изложены порядок и методика формирования бухгалтерской финансовой отчетности; сформулированы правила составления учетной политики; представлены этапы проведения анализа финансового состояния организации на базе бухгалтерской финансовой отчетности. В конце каждой главы приведены вопросы, задания и тесты, которые помогут закрепить знания по пройденной теме. Пособие подготовлено в соответствии с требованиями Государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования третьего поколения. Для аспирантов и преподавателей экономических вузов, а также специалистов, получающих второе высшее образование.

© Бычкова С. М., 2008

© Эксмо, 2008

Содержание

| | |
|---|-----|
| Введение | 6 |
| Глава 1 | 8 |
| 1.1. Принципы бухгалтерского учета и его задачи | 10 |
| 1.2. Регулирование бухгалтерского учета и пользователи бухгалтерской информации | 12 |
| 1.3. Характеристика объектов бухгалтерского учета и их классификация | 15 |
| 1.4. Документирование хозяйственных операций и их отражение в учете | 22 |
| 1.5. Бухгалтерские счета, их классификация | 31 |
| 1.6. Инвентаризация имущества и финансовых обязательств | 35 |
| Вопросы и задания | 37 |
| Тесты | 38 |
| Глава 2 | 40 |
| 2.1. Принятие нематериальных активов к учету и их оценка | 41 |
| 2.2. Учет нематериальных активов | 46 |
| 2.3. Учет амортизации нематериальных активов | 50 |
| Вопросы и задания | 54 |
| Тесты | 55 |
| Глава 3 | 58 |
| 3.1. Учет долгосрочных инвестиций | 59 |
| 3.2. Учет земельных участков | 62 |
| 3.3. Учет затрат при строительстве объектов основных средств | 64 |
| 3.4. Учет затрат на приобретение внеоборотных активов | 66 |
| 3.5. Учет затрат на приобретение оборудования, сданного в монтаж | 68 |
| 3.6. Учет затрат по формированию основного стада | 70 |
| 3.7. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы | 72 |
| 3.8. Учет финансирования долгосрочных инвестиций | 73 |
| Вопросы и задания | 75 |
| Тесты | 76 |
| Глава 4 | 78 |
| 4.1. Порядок принятия к учету основных средств и их классификация | 79 |
| 4.2. Оценка основных средств и их документальное отражение в учете | 82 |
| 4.3. Аналитический и синтетический учет основных средств | 87 |
| 4.4. Учет начисления амортизации основных средств | 90 |
| 4.5. Учет восстановления основных средств | 96 |
| 4.6. Инвентаризация основных средств | 99 |
| 4.7. Учет объектов основных средств при аренде и лизинге | 101 |
| Вопросы и задания | 104 |
| Тесты | 105 |
| Глава 5 | 108 |

| | |
|--|-----|
| 5.1. Оценка стоимости материально-производственных запасов и их документальное оформление | 110 |
| Конец ознакомительного фрагмента. | 115 |

С. М. Бычкова, Д. Г. Бадмаева

Бухгалтерский финансовый учет

Введение

Бухгалтерский учет – это область специальных экономических знаний, имеющих в современном обществе важное прикладное значение. Он необходим каждой организации независимо от вида и целей деятельности. На современном этапе хозяйствования введение налогового учета значительно усложнило процесс разработки и обоснования финансового решения, в то же время ориентация российского бухгалтерского учета на международные стандарты учета обусловила возникновение новой образовательной дисциплины – «Бухгалтерский финансовый учет».

Целью преподавания дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет» является формирование у студентов понимания сущности и роли бухгалтерского учета, методологии и организации бухгалтерского учета в организациях различных организационно-правовых форм с учетом требований финансового управления и подготовки, соответственно в системе бухгалтерского учета информации, требуемой и активно используемой при разработке и принятии управленческого решения.

В этих условиях повышаются требования к знанию теоретических и практических основ построения бухгалтерского учета, порядка отражения хозяйственных операций по различным объектам учета в зависимости от особенностей и специфики деятельности организации, содержания и способов формирования бухгалтерской финансовой отчетности, являющейся основным информационным ресурсом при управлении, а также основ финансового анализа по данным бухгалтерского учета.

Учебное пособие призвано вооружить специалистов определенными и качественными знаниями в области организации и ведения бухгалтерского финансового учета в коммерческих организациях, формирования бухгалтерской отчетности и ее представления всем заинтересованным пользователям.

Основное преимущество этого труда состоит в том, что в нем доступным языком изложены основы и особенности ведения бухгалтерского финансового учета в различных организациях; рассмотрены порядок и методика формирования отчетности; сформулированы основные положения учетной политики, касающиеся организации учета имущества, обязательств, доходов и расходов и формирования финансовых результатов, показаны основные этапы проведения анализа финансового состояния организации на базе представленной бухгалтерской финансовой отчетности.

В работе использованы действующие нормативные документы по бухгалтерскому финансовому учету и составлению бухгалтерской финансовой отчетности, а также основные методические указания, рекомендованные Министерством финансов Российской Федерации.

Учебное пособие предназначено для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Оно может быть полезно также аспирантам, преподавателям, бухгалтерам и директорам организаций, научным работникам и лицам, получающим второе высшее образование.

Авторы надеются на сотрудничество с преподавателями учебных заведений, использующими данное учебное пособие в работе со студентами, и с благодарностью примут все замечания и пожелания.

Замечания можно направлять по адресу: Санкт-Петербург, г. Пушкин-196605, Санкт-Петербургское шоссе, д. 2. Высшее профессиональное образование «Санкт-Петербургский

государственный аграрный университет». Кафедра экономического анализа и финансов в АПК. Профессору С. М. Бычковой.

Глава 1

Основы организации бухгалтерского финансового учета

В экономике любой социально-экономической системы возникают и функционируют различные хозяйствующие субъекты – предприятия и организации всех форм собственности. Управление организацией осуществляется на основе информации, большая часть которой поставляется по данным бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет охватывает все процессы и хозяйственные явления организации. В международной практике бухгалтерский учет рассматривается как язык предпринимательства и деловой активности. На этом языке может быть описано финансовое положение любой организации. И только благодаря ему можно узнать, чем располагает организация, способна ли она покрывать свои обязательства и насколько эффективно она работает.

Информация, которую представляет бухгалтерский учет, составляет базу для принятия многих экономических решений как внутри организации, так и за ее пределами многочисленными пользователями учетной информации.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Бухгалтерский учет является составной частью хозяйственного учета, наряду с оперативно-техническим и статистическим учетами. При этом важнейшим фактором, обеспечивающим их единство, является первичный учет как источник данных для последующего накопления, систематизации и обобщения информации в соответствии с задачами, требованиями и методологией каждого вида учета.

Через систему бухгалтерского учета проходят все факты хозяйственной жизни организации, создающие поток экономической информации для целей управления, контроля, анализа и планирования хозяйственной деятельности. Информация, формируемая в бухгалтерском учете, используется для составления управленческой и статистической отчетности, а также отчетности перед надзорными органами. Кроме того, на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете путем корректировки ее по правилам налогового законодательства, составляется налоговая отчетность (предназначенная для фискальных целей и обязательная для составления хозяйствующими субъектами, круг которых установлен налоговым законодательством).

Информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна быть *полезной* пользователям, *уместной* с точки зрения заинтересованных пользователей (если наличие или отсутствие ее оказывает или способно оказать влияние на решения этих пользователей), *существенной* (отсутствие или неточность информации может повлиять на решения заинтересованных пользователей), *надежной* (должна объективно отражать факты хозяйственной деятельности, к которым она фактически или предположительно относится), *нейтральной* (свободной от односторонности), *полной*.

Однако для управленческих решений данных бухгалтерского учета бывает недостаточно. Современной организации в условиях жесткой конкуренции необходимо эффективное использование финансовых, материальных, земельных и трудовых ресурсов. Для организации действенной системы управления бизнесом возникает необходимость деления бухгалтерского учета на две подсистемы – финансовый учет и управленческий учет.

Бухгалтерский управленческий учет – внутреннее дело каждой организации, он необходим для получения оперативной и достоверной информации о текущем состоянии дел в организации и предназначен для того, чтобы помогать руководителям принимать верные решения и просчитывать экономические последствия этих решений. Данные управленческого учета предназначены для внутреннего использования (руководителей и другого управленческого персонала организации), составляют коммерческую тайну и не подлежат оглашению.

Бухгалтерский финансовый учет предоставляет учетную информацию о результатах деятельности организации ее внешним пользователям: акционерам, партнерам, кредиторам, налоговым и статистическим органам, банкам, осуществляющим финансирование, и т. д. С этих позиций данные финансового учета не представляют коммерческой тайны. Ведение финансового учета осуществляется в обязательном порядке и в строго регламентированной форме в соответствии с требованиями законодательства. Для финансового учета характерно соблюдение общепринятых бухгалтерских принципов, применение денежных единиц измерения, периодичность и объективность.

Раздельное ведение финансового и управленческого учета не означает, что они существуют независимо друг от друга. Так, в управленческом учете используются данные финансовой отчетности, а управленческий учет позволяет рассчитать такие важные показатели финансового учета, как себестоимость, остатки готовой продукции и др.

Бухгалтерский учет обязаны вести все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также филиалы и представительства иностранных организаций, с момента регистрации организации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в законодательном порядке, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

1.1. Принципы бухгалтерского учета и его задачи

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в валюте Российской Федерации – в рублях.

Организация бухгалтерского учета основывается на концептуальных принципах,¹ формирующих общие подходы к учетной методологии. В соответствии с ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» ряд «исходных положений», названных допущениями и требованиями, составляет принципы бухгалтерского учета. К допущениям относятся:

- *имущественная обособленность* – предполагает, что та или иная организация существует как единое самостоятельное юридическое лицо; ее имущество строго обособлено от имущества ее владельцев, работников и других организаций;

- *непрерывность деятельности* – означает, что организация нормально функционирует и сохранит свои позиции на рынке в обозримом будущем, погашая обязательства перед поставщиками, потребителями и иными партнерами в установленном порядке. Этот принцип обуславливает необходимость увязки активов организации с ее будущей стоимостью, которая может быть получена при помощи этих активов;

- *последовательность применения учетной политики* – выбранная организацией учетная политика применяется последовательно, от одного отчетного года к другому. Частое изменение методологических приемов приводит к несопоставимости бухгалтерских данных;

- *временная определенность фактов хозяйственной деятельности* – факты хозяйственной жизни организации относятся к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

К требованиям в бухгалтерском учете относятся:

- *полнота отражения бухгалтерской информации* – учетная политика должна обеспечивать полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности организации;

- *осмотрительность (консерватизм)* – предполагает определенную степень осторожности в процессе формирования суждений, необходимых при расчетах, производимых в условиях неопределенности, которая позволяет избежать завышения стоимости активов, или доходов, и занижения стоимости обязательств, или расходов;

- *своевременность отражения фактов хозяйственной деятельности* – между совершением хозяйственной операции и моментом ее регистрации в бухгалтерском учете проходит какое-то время. Это время (разрыв) должно быть минимальным, ибо от того, на какую дату будет зарегистрирован факт хозяйственной жизни, зависит его влияние на финансовый результат организации;

- *приоритет содержания перед формой* – отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования;

- *непротиворечивость данных* – тождества данных синтетического и аналитического учета;

- *рациональность* – рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Основные задачи бухгалтерского финансового учета приведены на рис. 1.1.

¹ Принцип – начало, основа, основное исходное положение какой-либо теории, учения, науки. – БСЭ. – 3-е изд. – Т. 20. – С. 588.

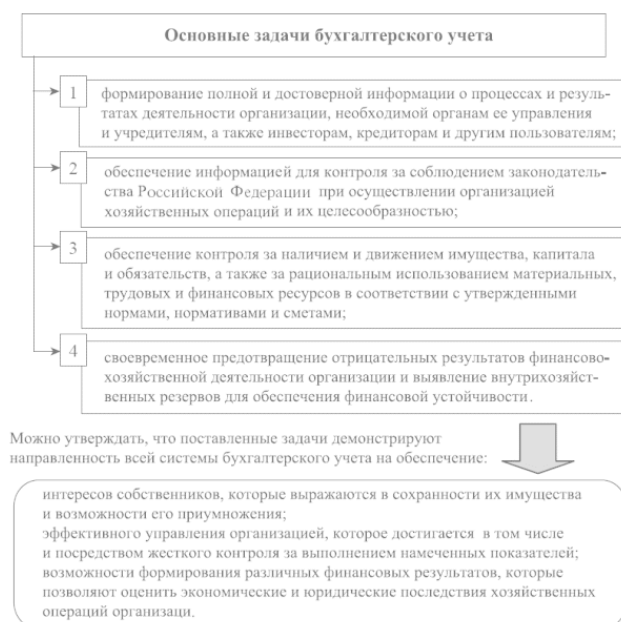


Рис. 1.1. Задачи бухгалтерского финансового учета

В соответствии с Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации была разработана и принята Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Согласно этой программе дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности необходимо осуществлять по следующим основным направлениям:

- повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- создание инфраструктуры применения МСФО;
- изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета, аудитом бухгалтерской отчетности.

1.2. Регулирование бухгалтерского учета и пользователи бухгалтерской информации

В России основная тенденция последних лет в регулировании нормативно-правовой базы бухгалтерского учета заключается в максимально возможном приближении учета к международной практике. К настоящему времени в нашей стране формально сложилась определенная концепция в регулировании учета и отчетности. Департаментом методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ разработана достаточно стройная четырех-уровневая система регулирования, в которой выделены законодательный, нормативный, методический и организационный уровни (табл. 1.1).

Приведенная в таблице система оказывает прямое воздействие на принципы и технику бухгалтерского учета. На практике существует еще и система косвенного регулирования учета, основу которой составляют законы и другие нормативные документы, отражающие налоговый аспект учета.

Таблица 1.1

Система регулирования бухгалтерского учета в России

| Уровень | Документы | Органы, принимающие документы |
|-------------------------------------|--|--|
| I – законодательный | Федеральные законы, постановления, указы | Федеральное Собрание Президент РФ Правительство РФ |
| II – нормативный | Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету | Министерство финансов РФ Центральный банк РФ |
| III – методический | Нормативные акты (приказы, инструкции), методические указания | Министерство финансов РФ Федеральные органы исполнительной власти |
| IV – организационный (микроуровень) | Организационно-распорядительная документация (приказ, распоряжения и т.п.) | Предприятия, консультационные фирмы |

В качестве примеров документов, входящих в систему регулирования бухгалтерского учета, можно привести:

I уровень – законодательный: Гражданский кодекс РФ, Федеральный закон «О бухгалтерском учете», Федеральный закон «Об акционерных обществах» и др.;

II уровень – нормативный: Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, План счетов бухгалтерского учета и др.;

III уровень – методический: методические материалы по ведению бухгалтерского учета, например о порядке оценки стоимости чистых активов акционерного общества, о составе и порядке заполнения годовой и квартальной отчетности;

IV уровень – организационный (микроуровень): внутренние рабочие документы организации, например приказ об учетной политике на предстоящий год.

В составе нормативных документов наиважнейшим регулятивом, несомненно, является Федеральный закон «О бухгалтерском учете». В Законе четко определено, что ответственность за организацию бухгалтерского учета в юридическом лице, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации, т. е. руководитель его исполнительного органа либо лицо, ответственное за ведение дел организации.

Нормативные акты всех уровней в совокупности определяют методологию бухгалтерского учета в целом.

Рассмотренная система нормативного регулирования бухгалтерского учета должна обеспечить формирование полной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации. Потребителями такой информации являются различные внутренние и внешние пользователи (табл. 1.2).

К целям внутренних пользователей – менеджеров, руководящих органов – следует отнести оценку прибыльности и ликвидности организации. Для менеджеров наиболее важна информация о сумме и норме прибыли, достаточности денежных средств, себестоимости и рентабельности отдельных изделий и т. п.

Основными критериями при определении состава информации для каждого работника администрации выступают:

- ее соответствие функциям работника;
- стоимость информации;
- необходимость соблюдения коммерческой тайны.

К внешним пользователям бухгалтерской информации относятся:

- пользователи, непосредственно заинтересованные в деятельности организации: собственники, налоговые органы, потенциальные кредиторы, инвесторы, поставщики и покупатели, внутренние и внешние служащие;
- пользователи, опосредованно заинтересованные в деятельности организации: статистические органы, аудиторские службы, финансовые консультанты, биржи ценных бумаг, законодательные органы, пресса, профсоюзы.

Таблица 1.2.

Характеристика основных групп пользователей бухгалтерской информации

| Партнерские группы | Вклад в деятельность организации | Требования компенсации | Интересы и цели пользования бухгалтерской информацией |
|--|----------------------------------|---|--|
| Администрация, руководство | Знание дела и умение руководить | Оплата труда и премиальные | Оценка эффективности деятельности, принятие управленческих решений |
| Собственники | Собственный капитал | Дивиденды | Доходность капитала, финансовая устойчивость предприятия |
| Заимодавцы, кредиторы | Заемный капитал | Проценты | Определение наличия ресурсов для возврата кредитов и процентов |
| Поставщики | Поставка ресурсов | Договорная цена | Определение наличия ресурсов для оплаты поставок |
| Покупатели, клиенты | Покупка продукции | Договорная цена | Оценка обоснованности цен на товары, регулярность и условия поставок |
| Налоговые и статистические органы | Услуги общества | Налоги и другие сборы и взносы, статистическая информация | Сбор налогов полностью и вовремя, статистические обобщения |
| Персонал, служащие | Выполнение работ (труд) | Заработная плата и социальные услуги | Возможности увеличения заработной платы и других форм поощрений |
| Общество, пресса, государство и прочие | Услуги | Плата, сборы и взносы, информация | Различны |

Перечень сведений, составляющих коммерческую тайну, определяется руководителем организации. Указанный перечень целесообразно оформлять приказом руководителя организации.

Таким образом, интересы пользователей бухгалтерской информации могут быть самыми разными, так как бухгалтерский учет представляет самые разнообразные показатели. О таком

разнообразии показателей лучше всего свидетельствуют совокупность основных объектов бухгалтерского учета и способы их отражения.

1.3. Характеристика объектов бухгалтерского учета и их классификация

Бухгалтерский финансовый учет имеет свой объект и метод. Раскрытие и определение объекта и метода бухгалтерского учета позволяют установить его содержание и отличие от других видов учета. Для характеристики тех явлений, которые подлежат отражению в бухгалтерском учете, в его теории предусмотрено понятие объектов бухгалтерского учета (рис. 1.2). Таким объектом может быть любое явление, которое объективно выражено в стоимостной оценке и необходимо органам управления организацией.



Рис. 1.2. Объекты бухгалтерского финансового учета

Активы организации – это ее экономические ресурсы, имеющие денежную стоимость и возникающие на основе событий прошлой хозяйственной деятельности. На конкретный момент времени активы могут быть или расходами, или средствами, непосредственная сущность которых выражена через их основные характеристики. К ним относятся (рис. 1.3):



Рис. 1.3. Основные характеристики активов организации

1. **Активы, представляющие собой конкретные экономические ресурсы в различных их видах**(материальные, финансовые и др.), необходимые для обеспечения производственного процесса. Эти средства формируются для конкретных целей хозяйственной деятельности в соответствии со стратегией экономического развития организации и характеризуют основу ее экономического потенциала.

2. **Активы, имеющие денежную стоимость и являющиеся имущественными ценностями**, которые формируются за счет инвестируемого в них капитала. Между категориями капитала и активов существует тесная связь. Любая предпринимательская деятельность начинается с определенной суммы средств, представляющих первоначальный капитал, который материализуется в дальнейшем в форме активов. С позиции оценки имущественного и финансового положения организации можно принимать отражаемые на балансе активы как имеющийся в ее распоряжении совокупный капитал. Теория финансов рассматривает активы как

объект инвестирования капитала, а капитал – как источник финансирования деятельности, использование которого реализуется посредством его инвестирования в активы.

3. *Активы, использование которых связано с факторами ликвидности и времени.* Различные виды активов в зависимости от универсальности своего функционального предназначения, скорости оборота в операционном или инвестиционном процессе, уровня развития соответствующих вида и сегментов рынка обладают различной степенью ликвидности. Временной аспект использования активов определяется инфляционными процессами, происходящими в экономике в период развития рыночных отношений. Данные процессы вызывают постоянные изменения номинальной стоимости активов, отраженных в бухгалтерском балансе, что требует соответствующей оценки и корректировки учета стоимости активов для принятия более действенных управленческих решений.

4. *Активы, которые находятся в процессе постоянного оборота и характеризуются определенной производительностью.* В процессе осуществления хозяйственной деятельности активы видоизменяются в реальных своих формах, что сопровождается также и стоимостным их изменением. Свойство постоянного движения активов в процессе их оборота, сопровождающегося обязательной трансформацией их конкретных видов и стоимости, является существенной отличительной их характеристикой в сравнении со многими другими видами используемых организацией ресурсов.

5. *Активы, использование которых направлено на получение экономического дохода и в то же время связанос определенной степенью риска.* Риск является важнейшей характеристикой всех форм использования активов в хозяйственной деятельности организации. Согласно теории финансового менеджмента уровень риска использования активов находится в прямой зависимости от уровня ожидаемой их доходности, формируя единую шкалу «доходность – риск». Используя активы в целях получения экономического дохода, организация всегда осознанно идет на риск, степень которого она определяет в соответствии с желаемой доходностью.

В бухгалтерском учете активы нередко отождествляют с имуществом. По составу и функциональной роли (характеру использования) имущество организации подразделяют на две группы: внеоборотные активы (основной капитал) и оборотные активы (оборотный капитал).

К первой группе – *внеоборотные активы* – относят:

- нематериальные активы – объекты долгосрочного пользования, не имеющие физической основы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход: права пользования патентами, программными продуктами, товарные знаки и др.;
- основные средства – имущество со сроком полезного использования более одного года и стоимостью свыше 20 000 руб.;
- капитальные вложения – затраты на строительно-монтажные работы, приобретение оборудования, инструмента, прочие капитальные работы по ремонту и восстановлению основных средств;
- долгосрочные финансовые вложения – инвестиции в государственные и иные ценные бумаги, участие в уставных капиталах других организаций;
- доходные вложения в материальные ценности – приобретение материальных ценностей организацией для предоставления их другим организациям за плату во временное пользование;
- отложенные налоговые активы – часть отложенного налога на прибыль, которая должна уменьшить налог на прибыль в последующих отчетных периодах.

Оборотные средства (текущие активы) – это средства, инвестируемые организацией в текущие операции в течение каждого цикла производства. Особенности оборотных средств:

- полное потребление в течение одного производственного цикла и полный перенос своей стоимости на вновь созданную продукцию;
- нахождение в постоянном обороте;

- изменение своей формы с денежной на товарную и с товарной на денежную в течение одного оборота, в процессе прохождения трех стадий: закупки, потребления и реализации.

Оборотный капитал организации представляет собой средства, вложенные в оборотные производственные фонды и фонды обращения:

Оборотные средства по функциональной их роли

| Оборотные фонды | Фонды обращения |
|-------------------------------|------------------------------|
| 1. Производственные запасы | 1. Готовая продукция |
| 2. Незавершенное производство | 2. Дебиторская задолженность |
| 3. Расходы будущих периодов | 3. Денежные средства |

Структура оборотных средств определяется соотношением отдельных их элементов и отражает специфику производственного цикла (рис. 1.4).

Элементы оборотного капитала непрерывно переходят из сферы производства в сферу обращения и вновь возвращаются в производство. Часть оборотного капитала при этом постоянно находится в сфере производства (запасы сырья и материалов, незавершенное производство, готовая продукция на складе), другая часть – в сфере обращения (отгруженная продукция, дебиторская задолженность, денежные средства, краткосрочные финансовые вложения).



Рис. 1.4. Структурное представление оборотного капитала организации

Пассивы организации отражают источники финансирования ее деятельности, другими словами, источники формирования и движения активов. Любая коммерческая организация может привлекать в своей деятельности два источника финансовых средств – собственный капитал и заемный капитал (табл. 1.3).

Собственный капитал – это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) организации и ее обязательствами. Собственный капитал может состоять из уставного, добавочного и резервного капитала, фондов специального назначения, нераспределенной прибыли.

К *заемному капиталу* относят обязательства организации.

Таблица 1.3

Особенности разных видов капитала

| Форма финансирования | Краткая характеристика |
|----------------------------|---|
| Собственный капитал | |
| Уставный капитал | Сумма средств, инвестированная в коммерческую организацию, принимающую на себя коммерческий риск вкладчиков, и предназначенная для обеспечения уставной деятельности. В зависимости от формы организации уставный капитал может иметь различный вид и особенности формирования (акционерный капитал, складочный капитал) |
| Добавочный капитал | Не связанные с хозяйственной деятельностью источники, увеличивающие собственные средства организации. К ним относятся: <ul style="list-style-type: none"> ➤ превышение суммы средств в результате реализации акций над их номинальной стоимостью; ➤ результаты переоценки активов организации и т.п. |
| Нераспределенная прибыль | Часть прибыли, оставшаяся после того, как произведены все обязательные изъятия: уплата налога на прибыль, выплата дивидендов, прочие отчисления и др. Нераспределенная прибыль формируется нарастающим итогом и при ликвидации организации подлежит распределению между участниками. За счет этого источника покрываются убытки организации |
| Фонды денежных средств | В настоящее время эта форма финансовых ресурсов законодательно установлена как необходимая для организаций с высоким уровнем рыночного риска — банков, страховых организаций и т.п. Ее основное назначение — снижение финансового риска хозяйственной деятельности. В качестве примеров этих ресурсов можно привести: <ul style="list-style-type: none"> ➤ резервы по сомнительным долгам; ➤ резервы под обесценение ценных бумаг |

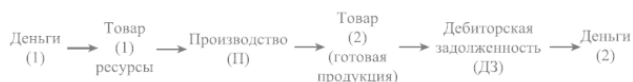
| Форма финансирования | Краткая характеристика |
|------------------------------------|--|
| Заемный капитал | |
| Ссуды, займы и кредиты | Наиболее распространенный источник заемных средств. В зависимости от срока привлечения подразделяются на долгосрочные (сроком более 12 месяцев) и краткосрочные (сроком до 12 месяцев). Предоставляются на условиях возвратности, срочности и платности |
| Товарный (коммерческий) кредит | Форма финансирования организации со стороны контрагента, не являющегося финансовой организацией. Для этой формы обязательно условие платности. Чаще встречается в виде реализации продукции с последующей оплатой (в кредит) — товарный кредит. Условия подобного финансирования устанавливаются по соглашению сторон и существенно отличаются от условий финансирования, предлагаемых финансовым рынком |
| Кредиторская задолженность | Задолженность организации перед другими организациями и лицами, которые называются кредиторами: поставщиками, бюджетными органами, внебюджетными фондами, работниками организации, прочими кредиторами |
| Бюджетное финансирование | Эта форма наиболее характерна для государственных организаций. Для них она представляет основной источник финансовых ресурсов. Для негосударственных организаций бюджетное финансирование может встречаться в форме дотаций, субсидий, целевого финансирования, государственного заказа |
| Отложенные налоговые обязательства | Часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога в последующие отчетные периоды; признается в том отчетном периоде, в котором возникают налогооблагаемые временные разницы |

Финансово-хозяйственная деятельность организации складывается из различных хозяйственных операций, каждая из которых представляет собой часть процессов ее хозяйственной деятельности. Эти процессы являются составными частями кругооборота имущества. В бухгалтерском учете отражается кругооборот имущества организации и формируется информа-

ция о его состоянии и размещении на различных стадиях кругооборота, о происходящих при этом расходах и получаемых доходах, а также об изменении величины имущества организации в виде финансового результата – прибыли или убытка.

Процесс **кругооборота капитала** можно выразить:

а) упрощенно следующей цепочкой:



б) в развернутом и полном виде:

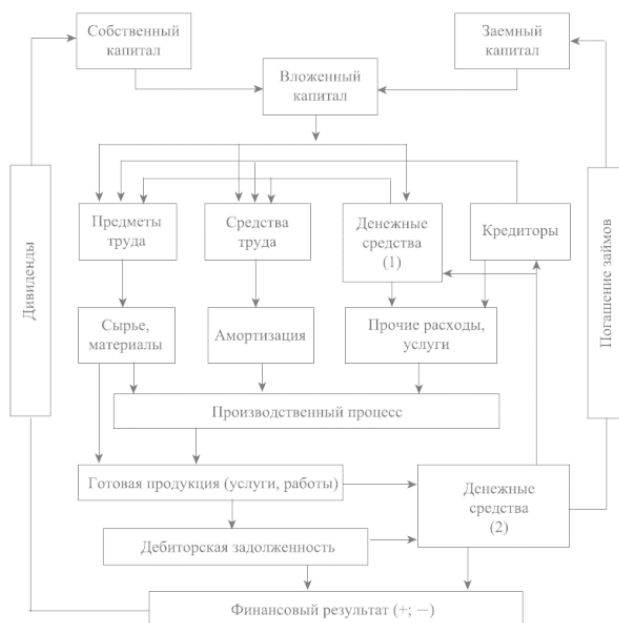


Рис. 1.5. Схема кругооборота капитала в процессе хозяйственной деятельности

В процессе кругооборота капитала проходят следующие стадии:

1) переход капитала из денежной формы в форму производственных запасов (из сферы обращения в сферу производства): $D(1) - T(1)$;

2) передача в производство производственных запасов, материальных ценностей и создание нового продукта: $T(1) - П - T(2)$;

3) продажа готовой продукции: $T(2) - ДЗ - D(2)$.

Финансовый результат определяется следующим образом: $\Delta Д = D(2) - D(1)$.

Таким образом, к основным **хозяйственным процессам** организации относятся снабжение, производство и реализация продукции. Они состоят из отдельных хозяйственных операций, содержанием которых являются движение средств, смена одной формы имущества на другую.

У организации могут быть и другие хозяйственные операции (по ремонту основных средств, капитальному строительству, финансовым вложениям и др.). Однако основное содержание ее работы составляют процессы снабжения, производства и реализации продукции, которые взаимосвязаны, дополняют друг друга и являются объектами бухгалтерского финансового учета.

Все хозяйственные операции по степени их влияния на величину собственного капитала подразделяются на следующие группы:

- операции, увеличивающие собственный капитал;
- операции, уменьшающие собственный капитал;
- операции, не оказывающие влияния на величину собственного капитала.

При отнесении операции к соответствующей группе показательной является относительная величина собственного капитала к сумме обязательств организации. В соответствии с этим к *операциям, увеличивающим величину собственного капитала*, относятся те, в результате которых уменьшается или не изменяется сумма обязательств организации, например безвозмездное получение имущества от другой организации по договору дарения. В результате этой операции увеличиваются активы и пассивы организации. Так как при осуществлении этой операции обязательства организации не изменялись, в составе пассивов увеличился собственный капитал.

К *операциям, уменьшающим собственный капитал*, относятся те, в результате которых увеличивается или не изменяется сумма обязательств организации, например начисление налога на прибыль, подлежащего взносу в бюджет. Эта операция изменяет структуру пассивов без движения активов. В результате увеличиваются обязательства организации и уменьшается сумма собственного капитала.

К *операциям, не оказывающим влияние на величину собственного капитала организации*, относятся те, в результате которых происходит одновременное увеличение или уменьшение активов организации и ее обязательств, например, перечислены в бюджет суммы налога на прибыль. Этой операции соответствует одновременное уменьшение активов и пассивов организации. При этом уменьшение пассивов происходит только в результате уменьшения обязательств. Следовательно, собственный капитал не меняется.

Метод бухгалтерского учета охватывает *способы и приемы*, при помощи которых изучаются объекты бухгалтерского учета. Основными элементами метода учета являются:

- *приемы, связанные с организацией бухгалтерского наблюдения*, т. е. получения первичных сведений обо всех происходящих в организациях хозяйственных операциях. В бухгалтерском учете для этого применяются **документация** и **инвентаризация**. Документы – основа учета. В них непосредственно с натуры фиксируются все хозяйственные операции, совершаемые в организации. Но данные бухгалтерского учета иногда могут расходиться с действительным состоянием имущества, капитала и обязательств. Для устранения этих расхождений периодически проводится инвентаризация, т. е. натуральная проверка имущества, капитала и обязательств, и сверка полученных данных с данными бухгалтерского учета;

- *приемы, связанные с организацией бухгалтерского измерения*. Для этого в бухгалтерском учете применяются **оценка** и **калькулирование**. Оценка – это совокупность способов денежного измерения имущества, капитала и обязательств. Калькулирование – результат исчисления в денежной форме стоимости отдельных объектов бухгалтерского учета и одновременно способ их оценки;

- *приемы, связанные с группировкой объектов бухгалтерского учета*. С этой целью в бухгалтерском учете применяются **счета** и **двойная запись**. Счета – это специальный способ группировки и текущего отражения изменений отдельных объектов учета. Двойная запись – способ, позволяющий установить взаимосвязь между экономическими явлениями, отраженными на счетах бухгалтерского учета, так как любая хозяйственная операция связывает между собой как минимум два экономических явления;

- *приемы, связанные с обобщением данных учета*. Для этого используются **балансовое обобщение информации** и **свод показателей** в целях пользователей бухгалтерской информации. Балансовое обобщение информации – это способ отражения взаимосвязи между объектами бухгалтерского учета в денежной оценке на определенную дату по конкретной организации. Такое обобщение информации может осуществляться путем составления бухгалтерских балансов, различных оборотных ведомостей, как в целях пользователей информации, так и

контроля за правильностью отражения показателей. Свод показателей – способ получения итоговых данных о хозяйственной деятельности организации и ее результатах за определенный период в целях пользователей. Сведение данных бухгалтерского учета может осуществляться самыми разными способами (балансирование, алгоритмизация, выборка) и по самым различным формам, структура которых зависит от целей составления соответствующей отчетной формы. Обязательным элементом обобщения бухгалтерской информации является составление бухгалтерской финансовой отчетности.

Таким образом, ***метод бухгалтерского финансового учета*** представляет собой совокупность способов отражения финансово-хозяйственной деятельности организации, которые включают в себя специфические приемы наблюдения объектов учета, их измерения, группировки и обобщения.

1.4. Документирование хозяйственных операций и их отражение в учете

В соответствии с законодательством ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации и соблюдение законов при выполнении хозяйственных операций несет руководитель.

Руководитель организации должен создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить обязательное выполнение всеми подразделениями, службами и работниками требований главного бухгалтера в части оформления и предоставления бухгалтерских документов. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, производит контроль за рациональным использованием ресурсов и осуществляет руководство бухгалтерской службой.

Структура бухгалтерской службы зависит в первую очередь от масштабов деятельности организации, от условий организации и технологии производства, объема учетной работы и наличия технических средств учета.

Бухгалтерский учет в организации осуществляется в соответствии с разработанной главным бухгалтером учетной политикой, утвержденной руководителем.

При этом утверждаются:

- рабочий план счетов;
- формы первичных документов (типовых и разработанных внутри организации);
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- методы оценки видов имущества и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями.

Методология бухгалтерского учета в Российской Федерации предполагает использование плана счетов, обязательного для применения во всех организациях.

Данный план счетов представляет собой унифицированный список закодированной информации (т. е. такой информации, где каждому ее пункту присвоен определенный номер – код), отражающий перечень бухгалтерских счетов, на которых группируется информация об имуществе организации и источниках его формирования. Для того чтобы бухгалтерский учет был более эффективен в конкретной организации, существует понятие «рабочий план счетов», т. е. план, принятый в данной организации, в котором указаны необходимые рабочие субсчета и аналитические счета в рамках унифицированных.

Согласно п. 3 ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» при формировании учетной политики в каждой организации должен быть утвержден рабочий план счетов. *Рабочий план счетов представляет собой полный перечень синтетических и аналитических счетов, необходимых организации для ведения бухгалтерского учета.* Он разрабатывается на основе типового Плана счетов, утвержденного Министерством финансов РФ.

Счета, на которых имущество организации, ее обязательства и хозяйственные процессы отражаются в обобщенном виде, называются **синтетическими (счетами первого порядка)**. К ним относятся счета «Основные средства», «Материалы», «Касса», «Уставный капитал», «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. Учет, осуществляемый на таких счетах только в денежном выражении, называется синтетическим.

Для получения детализированных, более подробных сведений об объектах бухгалтерского учета применяют аналитические счета. Счета, на которых отражаются детальные данные

по каждому отдельному виду имущества, обязательств организации и процессов, называются **аналитическими**. Аналитические счета открываются в дополнение к синтетическим счетам для получения частных детальных показателей движения имущества, обязательств организации. Учет, осуществляемый на аналитических счетах, называется аналитическим.

Между аналитическим и синтетическим учетом существует определенная взаимосвязь. Остатки и обороты конкретного синтетического счета должны быть равны остаткам и оборотам всех аналитических счетов, открытых в дополнение к данному синтетическому счету.

В то же время некоторые синтетические счета состоят из нескольких групп аналитических счетов. Первые (после синтетического счета) группы счетов аналитического учета называются **субсчетами (счетами второго порядка)**. Субсчет – промежуточное учетное звено между синтетическим и аналитическим счетами. Каждый из субсчетов объединяет несколько аналитических счетов, но и сам объединяется с другими субсчетами одним синтетическим счетом.

Если в Плане счетов отсутствуют счета, необходимые для деятельности организации, она может вводить дополнительные синтетические счета, используя свободные коды. При этом введение счетов должно быть согласовано с Министерством финансов РФ.

Все хозяйственные операции оформляются **первичными учетными документами**. Общие требования к оформлению документов установлены п. 2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете». Формы первичных документов, отражающих факты финансово-хозяйственной жизни организации, по которым не предусмотрены типовые формы, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности и график документооборота являются обязательными элементами учетной политики.

Первичные учетные документы должны иметь ряд обязательных реквизитов: наименование документа, код формы, дата составления, наименование организации, фамилии и инициалы должностных лиц и подписи лиц, составивших документ, содержание хозяйственной операции, ее количественная характеристика в натуральном и денежном выражении и др.

Создание первичных документов, порядок и сроки их передачи в бухгалтерию для отражения операций на счетах бухгалтерского учета производятся в соответствии с утвержденным в организации **графиком документооборота**.

Под **документооборотом** подразумевается движение документов от момента их составления в данной организации или получения со стороны до сдачи в архив после обработки и систематизации. В графике документооборота указываются сроки составления, представления и обработки первичных документов, регистрации и группировки учетных данных с указанием ответственных лиц. График документооборота составляется главным бухгалтером организации и после утверждения руководителем становится обязательным для исполнения.

Унифицированные формы утверждены по следующим разделам учета:

- по учету продукции и сырья;
- по учету труда и его оплаты;
- по учету материалов, основных средств и нематериальных активов;
- по учету результатов инвентаризации;
- по учету кассовых и расчетных операций.

Информация из первичных документов переносится в регистры бухгалтерского учета. Под **регистром** в бухгалтерском учете понимают различные виды таблиц, в которые заносят данные из первичной документации. Регистры подразделяют по трем основаниям:

- назначению (хронологические, систематические и комбинированные);
- обобщению данных (интегрированные, дифференцированные);
- по внешнему виду (книжки, карточки, свободные листы, машинные носители).

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в

принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах учета и в бухгалтерской отчетности.

Перед записями в регистры синтетического учета первичные документы систематизируют и накапливают. Запись в учетные регистры осуществляют ручным или машинным способом. В первом случае операции регистрируют вручную чернилами или шариковой ручкой (в случаях, когда заполняется несколько экземпляров, – путем копирования). Машинную запись производят при использовании вычислительной техники. Записи в учетных регистрах должны быть краткими, аккуратными, четкими, разборчивыми. *Исправление ошибок в учетных регистрах* осуществляется:

- корректурным способом;
- способом дополнительных проводок (дополнительной записи);
- методом «красное сторно» (способ сторнировочной записи).

Использование того или иного способа зависит от времени выявления ошибок и ее характера.

Корректирный способ применяется, когда неверная запись (ошибка) обнаружена в течение учетного периода (до составления отчетности) и только в одном регистре, т. е. не затронута корреспонденция счетов. Ошибки в учетных регистрах исправляются следующим образом: зачеркивается неправильный текст и сумма и над зачеркнутым (или рядом с ним) надписывают верный текст и сумму. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочесть исправление.

Два других способа исправления применяются, если ошибка обнаружена после составления отчетности или затрагивает два регистра, т. е. произошла неверная повторная запись суммы или корреспонденции счетов.

Тот или иной способ применяется в следующих случаях:

- если в регистрах отражена сумма меньшая, чем правильная, то используют *способ дополнительной записи*;
- если в регистрах отражена сумма большая, чем правильная, то используют *способ сторнировочной записи* («красное сторно»).

Внесение исправлений методом дополнительной записи (дополнительных проводок) осуществляется в два этапа:

- 1) определяется сумма, на которую необходимо сделать корректировочную запись;
- 2) производится запись этой суммы в регистрах учета.

Недостающая сумма вписывается в регистры в той же корреспонденции, что и исправляемая сумма.

Сторнировочная запись применяется в нескольких случаях:

- 1) когда неверно записанная сумма больше, чем правильная;
- 2) когда неверно указана корреспонденция счетов;
- 3) когда первоначальная запись в корреспонденции счетов и по сумме была оформлена правильно, но цель данной записи, а следовательно, и хозяйственной операции была не достигнута.

В первом случае сторнировочная запись осуществляется в два этапа:

- а) аннулируется предыдущая неверная запись (методом «красное сторно»);
- б) производится правильная запись в учетные регистры.

Во *втором случае* порядок выполнения сторнировочной записи таков:

- а) аннулируется неправильная запись полностью – повторяются и сумма, и корреспонденция счетов красным сторно;
- б) производится запись правильной суммы в правильной корреспонденции обычным способом.

Третий случай применения сторнировочной записи – первоначальная запись была полностью верной на момент ее внесения, но затем сумма оказалась больше, чем фактическая. Такая ситуация встречается часто, например когда материалы, отпущенные в производство, были израсходованы не полностью. Для исправления операций применяют метод «красное сторно». Для этого также аннулируется предыдущая сумма и затем вписывается новая, правильная.

Преимущество методов дополнительной и сторнировочной записей заключается в том, что исправления могут быть внесены как до составления отчетности, так и после нее.

Перечень регистров обусловлен формой бухгалтерского учета, применяемой в организации. Под **формой бухгалтерского учета** понимают совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них.

В настоящее время применяются следующие формы учета, рекомендованные Министерством финансов РФ:

- журнально-ордерная форма;
- мемориально-ордерная форма;
- формы бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники;
- упрощенная форма бухгалтерского учета.

Форма учета определяется следующими признаками: количеством, структурой и внешним видом учетных регистров, последовательностью связи между документами и регистрами, а также между самими регистрами и способом записи в них, то есть использованием тех или иных технических средств.

При **журнально-ордерной форме учета** (рис. 1.6) информация, отраженная в первичных документах, заносится непосредственно в журнал-ордер либо предварительно группируется в накопительных ведомостях. Журналы-ордера используют в течение месяца для отражения операций по отдельному синтетическому счету либо группе взаимосвязанных счетов. По окончании месяца итоги журналов-ордеров отражают в Главной книге, используемой при составлении отчетности.



Рис. 1.6. Схема журнально-ордерной формы учета

Преимущества журнально-ордерной формы учета:

1) учет всех хозяйственных операций ведут в накопительных документах (журналах-ордерах), что позволяет сгруппировать операции по кредиту каждого синтетического счета в разрезе корреспондирующих дебетуемых счетов;

2) в одном регистре можно сочетать хронологическую и систематическую записи и использовать ежемесячно итоги журналов-ордеров для записи оборотов в Главную книгу, не прибегая к составлению мемориальных ордеров;

3) по некоторым синтетическим счетам можно не вести специальных регистров аналитического учета;

4) достигается непосредственная увязка аналитического учета с синтетическим, а также с балансом;

5) использование журналов-ордеров позволяет при регистрации в них операций быстрее ориентироваться в корреспонденции счетов и предотвращать не соответствующие экономическому содержанию записи;

6) создаются условия для широкого разделения труда.

К недостаткам журнально-ордерной формы учета следует отнести сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированных на ручное заполнение данных и затрудняющих механизацию учета.

Состав учетных регистров и последовательность записи в них при *мемориально-ордерной форме учета* представлены на рис. 1.7.



Рис. 1.7. Схема мемориально-ордерной формы учета

При мемориально-ордерной форме учета по данным первичных или накопительных документов составляют мемориальные ордера, которые записывают в регистрационный журнал и затем в Главную книгу (регистр синтетического учета). Аналитический учет ведется в карточках, записи в которые делают на основании первичных или сводных документов. По данным синтетических и аналитических счетов по окончании месяца составляют оборотные ведомости, данные которых сверяются между собой.

Мемориально-ордерная форма учета отличается строгой последовательностью учетного процесса, простотой и доступностью учетной техники, при ней широко используются стандартные формы аналитических регистров, счетные машины, копировальный способ регистрации. Кроме того, при ней легко осуществлять разделение учетной работы между квалифицированными и менее квалифицированными работниками.

Основной недостаток данной формы учета – ее трудоемкость, вызываемая многократным дублированием одних и тех же записей.

От значительной части недостатков, присущих и журнально-ордерной, и мемориально-ордерной форме учета, свободна *автоматизированная форма учета*, созданная на базе использования вычислительной техники. В общем виде данной форме учета свойственна такая последовательность обработки информации: машинный носитель информации – ЭВМ – машинограммы выходной информации.

Один из вариантов автоматизированной формы бухгалтерского учета представлен на рис. 1.8.

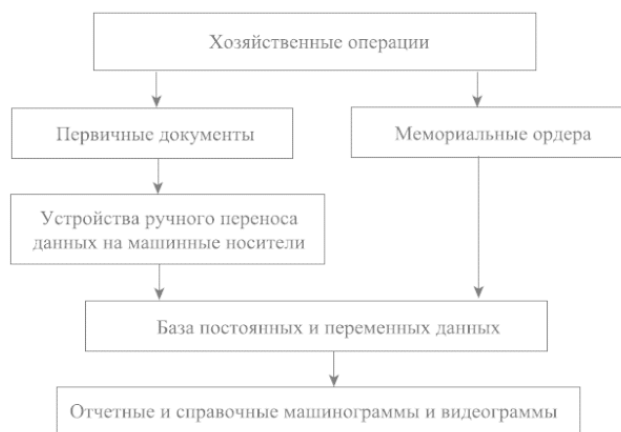


Рис. 1.8. Автоматизированная форма учета

Применение машинно ориентированных форм учета обеспечивает: механизацию и во многом автоматизацию учетного процесса; высокую точность учетных данных; оперативность данных учета; повышение производительности учетных работников, освобождение их от выполнения простых технических функций и предоставление большей возможности заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности; увязку всех видов учета и планирования, поскольку используют одни и те же носители информации.

В настоящее время основная часть коммерческих организаций ведет учет с использованием персональных компьютеров на основе различных пакетов прикладных программ или собственных программ.

Предприятиям малого бизнеса разрешено использовать *упрощенную форму учета*, при которой можно использовать всего два вида учетных регистров – Книгу учета фактов хозяйственной деятельности (регистр синтетического учета) и ведомости учета соответствующих объектов (основных средств, производственных запасов, готовой продукции и др.), являющихся регистрами аналитического учета.

Книга учета фактов хозяйственной деятельности (Журнал-Главная) заполняется либо непосредственно по данным первичных документов, либо по итоговым данным ведомостей (образец этой книги представлен в табл. 1.4).

Таблица 1.4**Книга «Журнал-Главная»**

за _____ 200__ г.

(тыс. руб.)

| № | Дата | Содержание операции | Сумма оборота | Счета бухгалтерского учета | | | | | | | |
|---|------|----------------------------------|---------------|----------------------------|----|----|----|----|----|-----|----|
| | | | | 02 | | 60 | | 51 | | ... | |
| | | | | Дт | Кт | Дт | Кт | Дт | Кт | Дт | Кт |
| | | Остаток на начало месяца | | | | | | | | | |
| | | Операции на основании документов | | | | | | | | | |
| | | Оборот за месяц | | | | | | | | | |
| | | Остаток на конец месяца | | | | | | | | | |

В этом регистре отражаются хозяйственные средства организации, их кругооборот и результаты (прибыль и убытки). При этом каждую операцию по ходу движения средств записывают по дебету счета (при поступлении средств) и по кредиту счета (при их выбытии). Движение доходов (прибыли) с момента выявления последних отражается в противоположном направлении с дебета одного счета (при списании прибыли) на кредит другого счета (при ее поступлении) (дебет счета 90, кредит счета 99).

В этой книге каждая сумма отражается в колонках трижды «Сумма оборота», по дебету одного счета и кредиту другого счета. Поэтому итоговая сумма оборота всегда равняется сумме дебетовых оборотов и сумме кредитовых оборотов всех счетов, что позволяет проконтролировать движение средств.

Для аналитического учета можно использовать регистры трех видов:

а) книгу (карточки) количественно-суммовой формы, в которой отражаются средства и их движение по видам (основные средства, материалы, продукция и др.).

Таблица 1.5**Книга количественно-суммового учета**

за _____ 200__ г.

(тыс. руб.)

| Дата | № | Содержание операции, наименование средств | Цена, руб. | Дебет счета | | Кредит счета | | Из них | |
|------|---|---|------------|-------------|-------|--------------|-------|--------|-------|
| | | | | кол-во | сумма | кол-во | сумма | кол-во | сумма |
| | | Остаток на начало месяца | | | | | | | |
| | | Оборот | | | | | | | |
| | | Остаток на конец месяца | | | | | | | |

б) книгу (карточки) многографной формы, где учитываются затраты на производство и выход продукции. Учет в данной книге ведется по видам производств.

Таблица 1.6**Книга многографной формы (учета затрат и выхода продукции)**

за _____ 200__ г.

| Дата | № | Содержание операции, наименование затрат на продукцию | Дебет (затраты) | | | | Кредит (выход продукции) | |
|------|---|---|-----------------|-------|--------|-------|--------------------------|-------|
| | | | з/пл | износ | и т.д. | итого | кол-во | сумма |
| | | Остаток на начало месяца | | | | | | |
| | | Оборот | | | | | | |
| | | Остаток на конец месяца | | | | | | |

в) книгу (карточки) контокоррентной формы, где ведут учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, а также другими организациями и лицами.

Таблица 1.7**Конткоррентная книга (для учета расчетов с организациями и лицами)**

за _____ 200__ г.

| Дата | Номер операции | Содержание операции | Дебет счета | Кредит счета |
|------|----------------|--------------------------|-------------|--------------|
| | | Остаток на начало месяца | | |
| | | Оборот | | |
| | | Остаток на конец месяца | | |

В настоящее время организациям предоставлено право самим выбирать форму бухгалтерского учета. На основе рекомендуемых форм они могут разрабатывать свои оригинальные формы, совершенствовать учетные регистры и создавать программы регистрации и обработки при соблюдении общих методологических принципов, а также технологии обработки учетной информации. Решение о выборе соответствующей формы бухгалтерского учета принимает руководитель организации. Применяемая организацией форма бухгалтерского учета указывается в учетной политике организации.

1.5. Бухгалтерские счета, их классификация

Непрерывное текущее наблюдение и контроль за хозяйственными операциями, за изменениями в составе имущества и источников его формирования осуществляются с помощью системы счетов бухгалтерского учета. *Счет бухгалтерского учета* является основным элементом информационной системы о процессе и результатах финансово-хозяйственной деятельности организации.

Счета открываются на каждый экономически однородный вид имущества, источники его формирования в соответствии с классификацией объектов учета. Счет имеет форму двусторонней таблицы с графами «Дебет» (левая сторона счета) и «Кредит» (правая сторона счета).

Для того чтобы выяснить особенности счетов, их целевое назначение и возможности применения для отражения различных видов имущества, собственного капитала и обязательств, а также процессов деятельности и их результатов, необходима научно обоснованная классификация счетов бухгалтерского учета.

В Российской Федерации в качестве основных классификационных признаков принято выделять, в первую очередь, **отношение к балансу и назначение**. В соответствии с данными признаками бухгалтерские счета подразделяются:

| Признак классификации | Группы счетов | |
|------------------------|--|---|
| По отношению к балансу | Балансовые счета | Забалансовые счета |
| По назначению | Активные Активно-пассивные Пассивные | Материальных ценностей Контрольные Условных прав и обязательств |

Балансовые счета предназначены для учета имущества, собственного капитала и обязательств организации. По назначению они могут быть активными, активно-пассивными и пассивными.

Активные – это счета, предназначенные для учета имущества организации (счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 01 «Основные средства», 10 «Материалы» и др.).

Пассивные счета – это счета учета обязательств организации (источников формирования имущества) (счета 80 «Уставный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и др.).

Запись на счетах начинают с указания начального сальдо (остатка) имущества или источников. При этом в активных счетах начальный остаток отражается по дебету счета, в пассивных – по кредиту счета.

При отражении хозяйственных операций суммы, увеличивающие начальный остаток, записывают на стороне остатка, а суммы, уменьшающие начальный остаток, – на противоположной стороне. Следовательно, в активных счетах увеличение отражается по дебету счета, а уменьшение – по кредиту; в пассивных, наоборот, увеличение – по кредиту счета, а уменьшение – по дебету. Итоговая сумма, записанная по дебету счета, называется дебетовым оборотом, а записанная по кредиту счета – кредитовым оборотом.

Конечный остаток (конечное сальдо) по счету определяют, прибавляя к начальному сальдо оборот той же стороны счета и вычитая из полученного итога оборот противоположной стороны. Конечное сальдо записывают на той стороне, где указано начальное сальдо.

Активно-пассивные счета – это счета, на которых отражаются одновременно и имущество организации, и источники его формирования. Эти счета бывают двух видов: с односторонним сальдо (дебетовое либо кредитовое) и с двусторонним сальдо (дебетовое и кредитовое одновременно). Примером счета с односторонним сальдо служит счет 99 «Прибыли и убытки»;

активно-пассивными счетами с двусторонним сальдо является счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Забалансовые счета предназначены для учета наличия и движения средств, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации, ее условных прав и обязательств, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. Эти счета показываются за итогом баланса («за балансом») и в общий подсчет средств организации не входят.

В забалансовых счетах отражение хозяйственных операций производится без применения двойной записи. При этом сторона дебет соответствует понятию «приход (получение)», а сторона кредит – «выбытие, передача».

По своему назначению забалансовые счета подразделены на три группы. На *счетах материальных ценностей* учитываются материальные ценности, находящиеся в пользовании или принятые организацией на ответственное хранение. Например, счет «Арендованные основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных организацией в рамках договора аренды. *Контрольные счета* предназначены для наблюдения за операциями, требующими внебалансового контроля. Например, счет «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» отражает информацию о дебиторской задолженности, списанной в убыток вследствие неплатежеспособности должника. На данном счете эта задолженность подлежит учету в течение пяти лет с целью наблюдения за возможностью ее взыскания, если имущественное положение должника изменится в положительную сторону. *Счета условных прав и обязательств* предназначены для контроля за наличием и движением полученных и выданных гарантий в обеспечение обязательств и платежей. Для учета таких прав и обязательств используются счета «Обеспечения обязательств и платежей полученные» и «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Обеспечение (гарантия) представляет собой документ, в котором одна организация гарантирует другой выполнение обязательств по займам в определенный срок на определенную сумму и подтверждает, что готова погасить задолженность, если она возникает вследствие невыполнения обязательств.

Помимо рассмотренных признаков также применяют классификацию бухгалтерских счетов по экономическому содержанию и по назначению и структуре.

| Признак классификации | Группы счетов | | | |
|------------------------------|---|---|--|---|
| | Счета имущества, собственного капитала и обязательств | | Счета процессов деятельности и их результатов | |
| По экономическому содержанию | | | | |
| По назначению и структуре | Основные инвентарные денежные фондовые расчетные | Регулирующие контрактивные контрпассивные | Операционные собирательно-распределительные бюджетно-распределительные калькуляционные | Результатные финансово-результатные контрольно-результатные |

Классификация счетов *по экономическому содержанию* преследует цель группировки счетов в зависимости от экономической природы учитываемых на них объектов. По данному признаку бухгалтерские счета подразделяются на счета имущества, собственного капитала и обязательств и на счета процессов деятельности и их результатов.

Под *назначением счетов* понимается цель или характер применения конкретного счета, т. е. как учитываются отдельные виды имущества, капитала и обязательств. *Структура счета* характеризует его строение применительно к конкретному объекту, учитываемому на данном счете, то есть что означает дебет, кредит и сальдо счета. Назначение счетов и их структура неразрывно связаны между собой и по существу, поэтому объекты классифицируются сразу по назначению и структуре.

Счета имущества, собственного капитала и обязательств подразделяются на основные и регулирующие. *Основные счета* предназначены для отражения и контроля движения

имущества, собственного капитала и обязательств. *Регулирующие счета* – для регулирования оценки отдельных видов имущества. Эти счета не имеют самостоятельного значения, а служат регулятивами бухгалтерского баланса, изменяя и дополняя суммы в других счетах.

Основные счета по назначению и структуре подразделяются на:

- *инвентарные* (материально-вещественные) – используются для учета товарно-материальных ценностей и контроля за их состоянием и движением;
- *денежные* – предназначены для учета денежных ресурсов и контроля за их наличием и движением;
- *фондовые* – применяются для учета и контроля за образованием и расходованием различных видов собственного капитала по их целевому назначению: «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «Резервный капитал» и др.;
- *расчетные* – предназначены для учета расчетов с другими субъектами, которые могут выступать для данной организации как дебиторами, так и кредиторами. Поэтому расчетные счета могут быть активными, пассивными, активно-пассивными.

Регулирующие счета, как мы уже отметили, предназначены для уточнения сумм оценки основных счетов. Применение регулирующих счетов связано с тем, что некоторые объекты бухгалтерского учета отражаются в неизменной оценке, хотя их реальная стоимость может быть меньше или больше. Такие счета в зависимости от местонахождения объекта регулирования в бухгалтерском балансе подразделяются на контрактивные и контрпассивные. Регулирующие счета, которые уточняют оценку активного счета, называются *контрактивными*, например счета учета амортизации основных средств, амортизации нематериальных активов, счета для резервирования сумм отклонений от рыночной стоимости материальных ценностей.

Регулирующие счета, которые уточняют оценку основного пассивного счета, называются *контрпассивными*. Примером такого счета служит счет 81 «Собственные акции, выкупленные у акционеров».

Счета процессов деятельности и их результатов по назначению и структуре подразделяются на операционные и результатные. К *операционным* относят счета, предназначенные для учета различных процессов деятельности и контроля за их осуществлением. *Операционные счета* делятся:

- на *собиранельно-распределительные* – используются для обобщения расходов строго целевого назначения и последующего их распределения между объектами учета, например счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»;
- на *бюджетно-распределительные* – предназначены для правильного определения себестоимости и прибыли по отдельным отчетным периодам. Здесь можно выделить две группы счетов: счета для разграничения доходов и расходов по срокам и счета для создания резервов для осуществления расходов по мере их возникновения. К первым относят счета 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов»; ко вторым – счет 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- на *калькуляционные счета* – предназначены для сбора и суммирования затрат по отдельным процессам хозяйственной деятельности, а также для выявления их себестоимости. Это счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.

Результатные счета подразделяются:

- на *финансово-результатные* – относятся счета, предназначенные для выявления финансовых результатов. Это счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.;
- на *контрольно-результатные* – предназначены для контроля различных результатов разных процессов деятельности. Так, счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» отражает результаты процесса заготовления материалов, выявленные при сравнении фактической себестоимости приобретения материалов с учетными ценами на них.

Таким образом, приведенная классификация бухгалтерских счетов представляет собой обоснование базового набора признаков, по которым выделяются синтетические счета и их группы. В то же время каждый синтетический счет, выделяемый информационной системой, сам выступает в виде информационной системы, включающей в себя элементы, представленные в виде субсчетов или аналитических счетов.

1.6. Инвентаризация имущества и финансовых обязательств

Инвентаризация – это проверка имущества и обязательств организации путем подсчета, обмера, взвешивания. Она является способом уточнения показателей учета и последующего контроля за сохранностью имущества организации. Основные цели инвентаризации – выявление фактического наличия имущества, сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, проверка полноты отражения в учете обязательств.

Инвентаризация относится к способам ведения бухгалтерского учета, и порядок проведения инвентаризации является одним из приложений к учетной политике.

Для целей инвентаризации под имуществом организации понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и другие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами – кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы.

Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете, а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Инвентаризация оформляется первичными учетными документами установленной формы (инвентарные описи, акты инвентаризации, сличительные ведомости).

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации.

Если по графику инвентаризация проводилась не ранее 1 октября отчетного года, то перед составлением годовой бухгалтерской отчетности инвентаризация не проводится. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет.

Инвентаризация может быть обязательной или инициативной.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством.

Порядок и сроки проведения инициативной инвентаризации определяются руководителем организации.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии. Состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и др.), а иногда и представители службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания ее результатов недействительными.

По результатам инвентаризации оформляются инвентаризационные описи материальных ценностей, акты инвентаризации денежных средств, сличительные ведомости. Заполнение документов инвентаризации, так же как и порядок ее проведения должны осуществляться строго в соответствии с требованиями законодательства.

Вопросы и задания

1. Что такое бухгалтерский учет?
2. Каковы задачи бухгалтерского учета в организации?
3. Что является предметом бухгалтерского учета?
4. Что служит объектом бухгалтерского учета?
5. Назовите нормативные акты, регулирующие организацию бухгалтерского учета в Российской Федерации.
6. Что понимают под документацией?
7. Какие формы учета применяются в настоящее время в бухгалтерском учете?
8. Каково назначение счетов бухгалтерского учета?
9. Что такое документооборот и каково его содержание?
10. В чем состоит различие между регистрами синтетического и аналитического учета?
11. Какие требования предъявляются к бухгалтерским документам?
12. Что такое инвентаризация и для чего она проводится?
13. Какое значение имеют термины «дебет», «кредит» в бухгалтерском учете?
14. Какие счета относятся к основным бухгалтерским счетам и какова их классификация?
15. Какие счета относятся к финансово-результатным счетам?

Тесты

- 1. Что определяет предмет бухгалтерского учета:**
 - a) активы организации и их место в формировании общественного продукта;
 - b) хозяйственные операции;
 - c) активы, собственный и заемный капитал, хозяйственные процессы, формирующие учетную информацию о наличии и движении объектов бухгалтерского учета;
 - d) собственный и заемный капитал организации?

- 2. Одной из задач бухгалтерского учета выступает:**
 - a) выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости;
 - b) обеспечение повышения профессионализма работников организации;
 - c) контроль за деятельностью вышестоящих органов управления.

- 3. Бухгалтерские документы – это:**
 - a) любой материальный носитель данных об объектах учета;
 - b) нет понятия «бухгалтерский документ»;
 - c) материальный носитель данных об объектах бухгалтерского учета, который позволяет юридически доказательно подтвердить право и факт совершения операции.

- 4. Регистры бухгалтерского учета по назначению подразделяют:**
 - a) на хронологические, систематические, комбинированные;
 - b) на синтетические, аналитические;
 - c) на хронологические, аналитические.

- 5. Под инвентаризацией понимается:**
 - a) сверка учетных записей с фактическим наличием средств;
 - b) проверка наличия и состояния материальных ценностей, денежных средств;
 - c) проверка наличия средств с целью выявления хищений;
 - d) проверка наличия и состояния материальных ценностей, денежных средств, расчетов, источников образования средств и определение правильности учетных записей.

- 6. В основу строения журналов-ордеров положен признак:**
 - a) произвольный;
 - b) дебетовый;
 - c) кредитовый;
 - d) смешанный.

- 7. Мемориально-ордерная форма учета отличается:**
 - a) строгой последовательностью учетного процесса;
 - b) наличием четкой взаимосвязи между отдельными работниками бухгалтерской службы;
 - c) наличием множества первичных документов.

- 8. При отражении операций по забалансовым счетам принцип «двойной записи»:**
 - a) применяется;
 - b) не применяется;
 - c) применяется в отдельных особых случаях.

9. *Проведение инвентаризации имущества обязательно при смене:*

- а) руководителя организации;
- б) главного бухгалтера организации;
- с) материально ответственного лица.

10. *Счета имущества, собственного капитала и обязательств подразделяются:*

- а) на операционные и результатные;
- б) на инвентарные и финансовые;
- с) на основные и регулирующие.

11. *Бухгалтерский счет 25 «Общепроизводственные расходы» по своему назначению относится к счетам:*

- а) бюджетно-распределительным;
- б) собирательно-распределительным;
- с) калькуляционным.

12. *Инвентаризация основных средств может проводиться:*

- а) один раз в год;
- б) один раз в три года;
- с) один раз в пять лет.

13. *Для уточнения сумм оценки отдельных бухгалтерских счетов в учете предназначены:*

- а) регулирующие счета;
- б) основные счета;
- с) операционные счета.

14. *Способ, позволяющий установить взаимосвязь между экономическими явлениями, отраженными на счетах бухгалтерского учета, служит методом бухгалтерского учета, именуемым:*

- а) инвентаризацией;
- б) калькулированием;
- с) двойной записью.

Глава 2

Учет нематериальных активов

Нематериальные активы – обобщающее понятие, применяемое для обозначения группы активов, не являющихся физическими (вещественными) объектами, но имеющих стоимостную (денежную) оценку.

Нематериальные активы – это внеоборотные немонетарные активы, не имеющие материальных носителей, и внеоборотные немонетарные активы, стоимость (цена) которых во много раз превосходит стоимость (цену) их материальных носителей. Другими словами, нематериальные активы означают некоторые объекты в активе бухгалтерского баланса, материальное воплощение которых или вообще отсутствует, или стоит очень незначительно. *Внеоборотные активы* представляют собой, с одной стороны, основной капитал или расходы, декапитализируемые в течение, как правило, длительного периода, а с другой стороны, наименее ликвидное (с точки зрения моментальной продажи) имущество организации. Внеоборотные активы приносят прибыль, поступая в обращение посредством амортизационного механизма и не меняя владельца.

Немонетарными называют статьи актива бухгалтерского баланса, не относящиеся к монетарным. Под *монетарными* понимают статьи актива, демонстрирующие суммы денежных средств и денежных обязательств. Сюда относятся деньги, финансовые вложения и дебиторская задолженность.

Отнесение нематериальных активов к немонетарным позволяет выделить этот вид капитализируемых расходов из всей группы активов организации, стоимость которых существенно больше стоимости их материальных носителей. Этот аспект следует выделить особо, так как если при определении нематериальных активов опираться только на критерий существенности стоимости, то ценные бумаги и дебиторскую задолженность тоже можно было бы отнести к нематериальным активам. Эти средства также не имеют вещественной оболочки, т. е. на первый взгляд могут выступать нематериальными активами. Но по экономической природе своей ценные бумаги и дебиторская задолженность относятся к оборотным активам, и в силу предписаний законодательства и принятой учетной методологии их стоимость капитализируется на счетах учета финансовых вложений и расчетов.

Категория нематериальные активы в современном ее понимании является следствием воплощения идей теории динамического баланса, согласно которой актив – это прежде всего капитализированные расходы, которые предположительно должны окупиться в будущем, т. е. принести доход.² Такие расходы отнюдь не всегда могут быть связаны с приобретением имущества. Нематериальным активом, не являющимся имуществом, служит сегодня *гудвил*,³ который составляет разницу между ценой организации как имущественного комплекса и стоимостью ее активов за минусом кредиторской задолженности. Это обстоятельство свидетельствует о том, что нематериальные активы значительно шире понятия нематериального имущества.

² Бухгалтерский учет: учебник / И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2004. – С. 39.

³ Гудвил (*goodwill*) (в переводе с англ. буквально означает «добрая воля»; появилось это понятие в Англии в первой половине XV в.) – это актив, создающий дополнительный доход, который возникает у фирмы вследствие ей, и только ей, собственных преимуществ.

2.1. Принятие нематериальных активов к учету и их оценка

На практике нематериальные активы относят к внеоборотным в силу предписаний обновленного бухгалтерского положения ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». В нем установлен перечень условий, одновременное наличие которых позволяет отнести тот или иной актив к нематериальным:

- 1) организация осуществляет контроль над объектом, в том числе имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и т. п.);
- 2) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- 3) использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- 4) возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- 5) организацией не предполагается последующая перепродажа данного актива;
- 6) использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- 7) первоначальная стоимость объекта может быть достоверно определена;
- 8) отсутствие материально-вещественной формы.

В соответствии с ПБУ 14/2007 к нематериальным активам не относятся:

- а) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- б) незаконченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- в) материальные носители (вещи), в которых выражены результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- г) финансовые вложения.

В состав нематериальных активов не включаются также интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Специальным правилом ПБУ 14/2007 устанавливает, что к нематериальным активам не относятся организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вкладов учредителей в уставный капитал организации).⁴

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и т. п., предназначенная для выполнения определенных самостоятельных функций.

В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятель-

⁴ До 31 декабря 2007 г. в соответствии с действовавшими в то время положениями ПБУ 14/2000 организационные расходы включались в состав нематериальных активов.

ности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

К нематериальным активам относятся:

- произведения науки, литературы и искусства;
- программы для электронных вычислительных машин – объективная форма совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств;
- программы для ЭВМ, базы данных – объективная форма представления и организации совокупности данных (статей, расчетов и др.), систематизированных с целью нахождения и обработки этих данных;
- изобретения, полезные модели;
- селекционные достижения, секреты производства (ноу-хау);
- товарные знаки и знаки обслуживания – обозначения, позволяющие различать соответственно однородные товары и услуги разных юридических и физических лиц;
- деловая репутация фирмы (гудвил) – определяется расчетным путем как разница между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию (имущественный комплекс), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу этой организации на дату ее покупки. В бухгалтерском учете деловая репутация отражается только при совершении сделок купли-продажи организации. При этом деловая репутация может быть положительной или отрицательной. Положительную деловую репутацию необходимо рассматривать как надбавку, выплачиваемую покупателем в обеспечение будущей потенциальной доходности приобретенной организации. Это означает, что средства, затраченные на приобретение деловой репутации, принесут экономическую выгоду в будущем. Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием у организации стабильных покупателей, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления и т. д.

Особенностью нематериальных активов является, с одной стороны, их объектность, т. е. возможность передачи другим пользователям, с другой стороны, необходимость принятия мер по их защите. Целесообразно разработать особые внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательство этих лиц не разглашать соответствующие сведения.

Нематериальные активы согласно требованию ПБУ 14/2007 должны быть надлежащим образом документально оформлены. Исключительное право на изобретение, полезную модель, товарный знак оформляется патентом (свидетельством) либо договором уступки патента, который выдается (регистрируется) Российским агентством по патентам и товарным знакам. Исключительное право на программу для ЭВМ, базу данных оформляется свидетельством (договором уступки имущественных прав), которое может быть получено (договор уступки – зарегистрирован) в Российском агентстве по правовой охране программ для ЭВМ, баз данных. Исключительное право на селекционные достижения оформляется патентом, который выдается Государственной комиссией РФ по испытанию и охране селекционных достижений.

При оформлении деловой репутации как нематериального актива составляются документы, свидетельствующие о приобретении организации в целом как имущественного комплекса (договор купли-продажи, передаточный акт).

Согласно действующему законодательству в бухгалтерской отчетности отражаются первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации нематериальных активов на начало и конец отчетного года, стоимость списания и прироста, иные случаи движения нематериальных активов.

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежат раскрытию как минимум следующие сведения:

- способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);

- способы начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов;
- способы отражения в учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету. Порядок определения *первоначальной стоимости нематериальных активов* зависит от способа их поступления в организацию:

- осуществление долгосрочных инвестиций организации – приобретение или создание нематериальных активов;

- поступление в счет вклада инвесторами в уставный капитал;
- безвозмездное получение от третьих лиц;
- поступление для осуществления совместной деятельности.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и приведении его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов, внесенных в качестве вклада в уставный капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

К фактическим расходам на приобретение нематериальных активов можно отнести следующие основные виды затрат:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением исключительного права на нематериальный актив;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией и иным лицам, через которую приобретен нематериальный актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях.

При приобретении нематериальных активов могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

При безвозмездном получении нематериального актива или получении его по договору уступки с оплатой неденежными средствами фактическая (первоначальная) стоимость оценивается исходя из рыночной стоимости аналогичного актива.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление

(израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т. п.), за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. К таким расходам относятся:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;
- расходы на оплату труда работникам, непосредственно занятым при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;
- амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;
- иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств в неденежной форме, определяется исходя из стоимости имущества, переданного взамен. А стоимость этого имущества соответствует цене, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, величина стоимости нематериальных активов, полученных организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, принадлежащего нескольким организациям совместно, определяется каждой организацией соразмерно ее доле, установленной соглашением между данными организациями.

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание нематериальных активов общехозяйственные и другие расходы, за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов.

Нематериальные активы могут приобретаться организациями с привлечением заемных средств. В этом случае расходы по обслуживанию займов и кредитов (в виде причитающихся процентных платежей) относятся организацией-заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой, что следует из п. 15 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию».

Стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 14/2007.

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости, если данные активы переоценивались ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования таких активов. Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма дооценки

нематериального актива, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды, зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные периоды.

Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, но раскрываются организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

Проводить переоценку нематериальных активов коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года). При этом переоценка проводится по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка аналогичных нематериальных активов.

При принятии решения о переоценке нематериальных активов, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО, принятыми Советом по международным стандартам финансовой отчетности.⁵

⁵ Ранее – Комитет по международным стандартам финансовой отчетности.

2.2. Учет нематериальных активов

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету на синтетическом счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости.

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов.

Учет нематериальных активов ведется на основании первичных документов. Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 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» предусмотрена одна унифицированная форма первичного документа по учету нематериальных активов – Карточка учета нематериального актива. Кроме этого документа можно использовать также акт о приеме-передаче нематериальных активов. Организации могут самостоятельно разрабатывать формы соответствующих первичных документов. Основанием для составления акта о приеме-передаче являются документы, описывающие нематериальные активы, например документы, подтверждающие права пользования. В соответствии с особенностями нематериальных активов в документах по поступлению и выбытию должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода в эксплуатацию и вывода из эксплуатации и некоторые другие реквизиты.

Расходы, капитализируемые в бухгалтерском учете как нематериальные активы, первоначально накапливаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», и затем сформированная сумма их первоначальной стоимости относится в дебет счета 04 «Нематериальные активы» записью в корреспонденции с кредитом счета 08. При приобретении нематериальных активов выделяемая сумма налога на добавленную стоимость отражается на специальном счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (см. табл. 2.1 на с. 60).

Пример 2.1

Организацией куплено у физического лица и поставлено на учет как нематериальный актив исключительное право патентообладателя на изобретение. За услуги по оформлению договора купли-продажи нотариальной конторе уплачено наличными 521 руб. Расчет с продавцом был произведен с расчетного счета организации на лицевой счет продавца в Сбербанке в сумме 110 000 руб. За эту операцию Сбербанку уплачено организацией 780 руб.

Данные операции отражаются следующими бухгалтерскими записями:

| | | |
|------------------|----------------|---|
| Дт счета 08-5, — | 110 000 руб. — | оплачена с расчетного счета стоимость покупки нематериального актива; |
| Кт счета 51 | | |
| Дт счета 08-5, — | 521 руб. — | оплачены услуги нотариальной конторы; |
| Кт счета 50 | | |
| Дт счета 08-5, — | 780 руб. — | оплачены услуги банка за перевод денежных средств на лицевой счет физического лица; |
| Кт счета 51 | | |
| Дт счета 04, — | 111 301 руб. — | объект нематериальных активов принят к учету. |
| Кт счета 08-5 | | |

Поступление нематериальных активов в порядке бартера (обмена) также первоначально отражают на счете 08 в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и под-

рядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с последующим отражением по дебету счета 04 с кредита счета 08.

При поступлении нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал применяется следующий порядок оформления бухгалтерских проводок: задолженность учредителей по вкладам фиксируется записью по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал» на сумму оценки вклада согласно учредительному договору. При получении нематериального актива от учредителя в учете на ту же сумму составляется корреспонденция по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Принятие к учету нематериальных активов, полученных от других организаций безвозмездно, отражается изначально по дебету счета 08 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления», затем в момент ввода в эксплуатацию делается запись по дебету 04 и кредиту 08. По мере начисления амортизации стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов записывают на дебет счета 98-2 в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Пример 2.2

Организация А, являясь одним из учредителей организации Б, регистрируемой в форме ООО, осуществляет свой вклад в уставный капитал этой организации патентом на производство продукции с исключительной передачей права производства этой продукции организации Б. Стоимость патента на балансе организации А – 20 000 руб., начисленная амортизация к моменту осуществления долгосрочных финансовых вложений – 20 %. Согласованная между учредителями стоимость принимаемого в качестве вклада в уставный капитал патента – 35 000 руб.

Бухгалтерские записи в данной ситуации будут следующими.

В организации А:

| | | |
|--|---|--|
| Дт счета 91-2, Кт счета 04 — 20 000 руб. | — | передан патент на производство продукции; |
| Дт счета 05, Кт счета 91-1 — 4000 руб. | — | списана начисленная амортизация патента; |
| Дт счета 58, Кт счета 91-1 — 35 000 руб. | — | отражен вклад в уставный капитал организации Б; |
| Дт счета 91-2, Кт счета 98 — 19 000 руб. | — | отражена разница между оценочной и фактической стоимостью патента; |
| Дт счета 91-1, Кт счета 91-9 — 19 000 руб. | — | отражен финансовый результат от передачи патента. |

В организации Б:

| | | |
|------------------------------|---|--|
| Дт счета 75-1, — 35 000 руб. | — | отражена задолженность участников по взносам в уставный капитал; |
| Кт счета 80 | | |
| Дт счета 04, — 35 000 руб. | — | принят к учету патент как вклад в уставный капитал. |
| Кт счета 75-1 | | |

Основными видами выбытия нематериальных активов являются:

- прекращение срока действия исключительных прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передача (продажа) по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- переход исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный объект нематериальных активов);
- прекращение использования вследствие морального износа;
- передача в виде вклада в уставный капитал другой организации, паевой фонд;

- передача по договору мены, дарения;
- внесение в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявление недостач нематериальных активов при их инвентаризации;
- иные случаи.

Выбытие нематериальных активов отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». В кредит этого счета списывают сумму выручки от продажи или другого дохода от выбытия нематериальных активов в корреспонденции со счетами учета денежных средств (50, 51, 52), расчетов (62, 76) и других счетов; по дебету счета 91 отражаются остаточная стоимость выбывающих активов, а также возможные расходы, понесенные предприятием в связи с тем или иным процессом выбытия, в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т. п. По дебету счета 91 в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость», отражаются также суммы налога на добавленную стоимость, входящие в выручку от реализации нематериальных активов.

По дебету счета 91 в корреспонденции с кредитом счета 05 «Амортизация нематериальных активов» отражается начисленная к моменту выбытия амортизация. По кредиту счета 91 в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов, счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», иных возможных счетов отражаются также различные виды доходов (выручки) от выбытия нематериальных активов. Если объекты нематериальных активов полностью амортизированы, то происходит одновременное списание сумм накопленной амортизации и стоимости таких объектов. В случае прочего списания нематериальных объектов отражается выбытие нематериальных активов с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы» с последующим отнесением полученных доходов (расходов) на финансовые результаты организации.

Выявленный на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в конце отчетного периода финансовый результат от всех операций по выбытию нематериальных активов, за исключением безвозмездной передачи, переносится на счет учета финансовых результатов – счет 99 «Прибыли и убытки». Кредитовый (прибыль) остаток переносится с дебета счета 91 в кредит счета 99, дебетовое (убыток) сальдо списывается с кредита счета 91 в дебет счета 99; особо следует заметить, что отрицательный финансовый результат от реализации и безвозмездной передачи этих активов в целях налогообложения не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

При передаче нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества остаточная стоимость нематериальных активов списывается с кредита счета 04 в дебет счета 58 «Финансовые вложения». Сумма амортизации по переданным нематериальным активам списывается в дебет счета 05 с кредита счета 04. Превышение согласованной стоимости над остаточной стоимостью по переданным нематериальным активам в счет вклада в уставный капитал организации отражают по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Обратная разница учитывается по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

Остаточная стоимость нематериальных активов, передаваемых на отдельный баланс в целях осуществления совместной деятельности или в качестве вклада в уставный капитал, может не совпадать с оценкой нематериальных активов, предусмотренной в учредительном договоре или в договоре о совместной деятельности. В этом случае на счете 91 возникает сальдо (по дебету или по кредиту) в зависимости от характера разницы. При вкладах в уставный капитал счет 91 закрывается на финансовые результаты.

Дата списания нематериального актива с бухгалтерского учета организации определяется исходя из установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету правил признания выручки либо расходов по обычным видам деятельности.

Проводки по учету нематериальных активов представлены в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Типовая корреспонденция счетов по учету нематериальных активов

| № п/п | Содержание операции | Корреспондирующие счета | | Первичные документы |
|----------|--|----------------------------|--------|---|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1 | Отражены расходы по приобретению нематериального актива | 08-5 | 60 | Договор уступки права на нематериальный актив |
| 2 | Отражены расходы по государственной регистрации прав на нематериальный актив | 08-5 | 76 | Договор уступки права на нематериальный актив |
| 3 | Принят к учету объект нематериальных активов | 04 | 08-5 | Карточка учета нематериальных активов (счет-фактура, акт о приеме-передаче) |
| 4 | Списана остаточная стоимость нематериальных активов в состав прочих расходов | 91-2 | 04 | Карточка учета нематериальных активов |
| 5 | Продажная стоимость нематериального актива отражена в составе прочих доходов | 62 (76) | 91-2 | Договор уступки права на актив, карточка учета |

| № п/п | Содержание операции | Корреспондирующие счета | | Первичные документы |
|----------|--|----------------------------|---------|---|
| | | Дебет | Кредит | |
| 6 | Отражен НДС с продажной стоимости нематериального актива | 91-2 | 68 | Счет-фактура |
| 7 | Покупателем оплачен счет за реализованный нематериальный актив | 51 | 62 (76) | Выписка банка по расчетному счету |
| 8 | Отражен финансовый результат от реализации нематериальных активов | 91-9 | 99 | Бухгалтерская справка-расчет |
| 9 | Отражена передача актива в качестве вклада в уставный капитал другой организации | 58-1 | 91 | Акт о приеме-передаче объекта, бухгалтерская справка-расчет |

2.3. Учет амортизации нематериальных активов

Нематериальные активы используются длительное время, и в течение этого времени стоимость нематериальных активов включается в себестоимость продукции путем начисления амортизации.

Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется. Также амортизация не начисляется по нематериальным активам некоммерческих организаций.

Амортизация в бухгалтерском учете может начисляться одним из следующих способов:

- линейным;
- списания стоимости пропорционально объему продукции;
- уменьшаемого остатка.

Выбор способа определения амортизации по нематериальному активу производится организацией исходя из расчета ожидаемого потребления будущих экономических выгод (дохода) от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива.

В том случае, когда расчет ожидаемого потребления будущих экономических выгод (дохода) от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.

Способ определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого потребления будущих экономических выгод (дохода) от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно.

Для определения суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу организация, в первую очередь, должна установить срок полезного использования данного актива. Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (дохода) (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:

- срока действия исключительных прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (доход) (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению.

Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года в порядке, предусмотренном для отражения изменений в оценочных расчетах.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования. В отношении таких нематериальных активов организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива.

В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации.

Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года в порядке, предусмотренном для отражения изменений в оценочных расчетах.

Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации организации отражаются в бухгалтерском учете путем уменьшения ее первоначальной стоимости. Отрицательная деловая репутация организации отражается в бухгалтерском учете предприятия как доходы будущих периодов (счет 98), а затем ежемесячно списывается на финансовые результаты как прочий доход.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается:

- при линейном способе – исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива;
- при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе оставшийся срок полезного использования в месяцах;
- при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) – исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

ПБУ 14/2007 устанавливает также ряд формальных правил относительно порядка начисления амортизации нематериальных активов:

- амортизационные отчисления по нематериальным активам начинают с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности;
- амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета;
- отражается амортизация нематериальных активов в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому она относится, и начисляется независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете одним из способов: путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции со счетами учета затрат (20, 26 и др.) либо путем уменьшения первоначальной стоимости объекта нематериальных активов, т. е. списания начисленных сумм амортизации непосредственно с кредита счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетами учета затрат (табл. 2.2).

Во втором случае после полного погашения стоимости объекта нематериальные активы продолжают отражаться в бухгалтерском учете до прекращения срока действия патента, свидетельства, других охранных документов в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на ее финансовые результаты.

Таблица 2.2

Типовая корреспонденция счетов по учету амортизации нематериальных активов

| № п/п | Содержание операции | Корреспондирующие счета | | Первичные документы |
|----------|---|-------------------------------|--------|---|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1 | Начислена амортизация по нематериальным активам и отнесена на вложения во внеоборотные активы, себестоимость продукции (работ, услуг), расходы будущих периодов | 08, 20, 23, 25, 26, 29, 44,97 | 05 | Карточка учета нематериальных активов, бухгалтерская справка-расчет |

| № п/п | Содержание операции | Корреспондирующие счета | | Первичные документы |
|----------|---|-------------------------------|--------|---|
| | | Дебет | Кредит | |
| 2 | Начислена амортизация по нематериальному активу путем уменьшения первоначальной стоимости объекта | 08, 20, 23, 25, 26, 29, 44,97 | 04 | Карточка учета нематериальных активов, бухгалтерская справка-расчет |
| 3 | Списана сумма накопленной амортизации при выбытии нематериального актива | 05 | 04 | Бухгалтерская справка-расчет |

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию как минимум следующая информация по отдельным видам нематериальных активов:

- стоимость объектов нематериальных активов с ограничением исключительного права;
- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов;
- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года;
- стоимость объектов нематериальных активов, подлежащих переоценке, а также суммы дооценки и уценки таких объектов;
- стоимость объектов нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения;
- описание объектов нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета, отражаемых в бухгалтерской отчетности в условной оценке, принятой организацией;
- описание, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении существенных объектов нема-

териальных активов, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно выделяется информация о внутренне созданных нематериальных активах.

Вопросы и задания

1. Дайте определение нематериальных активов.
2. Какой документ в бухгалтерском учете устанавливает правила формирования информации о нематериальных активах?
3. В чем состоит необходимость выделения нематериальных активов как обособленного объекта учета?
4. Какова классификация нематериальных активов?
5. Что такое деловая репутация организации?
6. Каким критериям должны отвечать объекты при отнесении их к нематериальным активам?
7. Какие документы подтверждают права на объекты интеллектуальной собственности?
8. Какая первичная документация применяется для учета наличия и движения нематериальных активов?
9. Как организуется синтетический учет поступления нематериальных активов?
10. В чем особенности учета начисления амортизации по нематериальным активам?
11. По каким нематериальным активам не начисляется амортизация?
12. Каковы особенности учета начисления амортизации по деловой репутации?

Тесты

1. *Критериями признания актива в качестве нематериального являются:*
 - a) наличие материальной структуры;
 - b) способность приносить экономические выгоды в будущем;
 - c) использование в течение ближайших 12 месяцев;
 - d) право собственности на данное имущество принадлежит организации.

2. *Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит:*
 - a) выполнение объектом самостоятельной функции в производстве продукции;
 - b) отдельный, юридически оформленный документ, подтверждающий права организации на данный актив;
 - c) возможность распорядиться данным объектом отдельно от других объектов.

3. *Нематериальные активы, полученные организацией безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету:*
 - a) по согласованной стоимости;
 - b) по остаточной стоимости;
 - c) по рыночной стоимости.

4. *В состав фактических расходов на приобретение нематериальных активов включаются следующие элементы:*
 - a) патентные пошлины, произведенные в связи с приобретением исключительных прав правообладателя;
 - b) оплата консультативных услуг по организации бухгалтерского учета нематериальных активов;
 - c) стоимость лицензии на осуществление деятельности, в которой будет использоваться приобретаемый нематериальный актив;
 - d) возмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов.

5. *Безвозмездное поступление нематериальных активов отражается в учете:*
 - a) Дт счета 08, Кт счета 98;
 - b) Дт счета 08, Кт счета 91-1;
 - c) Дт счета 04, Кт счета 08.

6. *Организация приобрела патент на производство продукции. Но оказалось, что технологию необходимо доработать с учетом особенностей местного сырья. Расходы на оплату труда работников инженерно-технической службы организации следует относить:*
 - a) на расходы будущих периодов;
 - b) на прочие расходы организации;
 - c) на текущие расходы организации;
 - d) на увеличение стоимости патента.

7. *Срок полезного использования нематериальных активов определяется:*
 - a) Министерством финансов РФ;
 - b) налоговыми органами;

с) организацией.

8. При принятии на учет нематериальных активов данная операция подлежит оформлению:

- а) актом произвольной формы;
- б) актом унифицированной формы № ОС-1;
- с) инвентарной карточкой;
- д) карточкой унифицированной формы.

9. НДС при оплате понесенных затрат и постановке объектов нематериальных активов на учет к возмещению из бюджета:

- а) не предъявляется;
- б) предъявляется;
- с) возмещается через начисление амортизации.

10. Поступление нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал отражается бухгалтерской записью:

- а) Дт счета 04, Кт счета 80;
- б) Дт счета 04, Кт счета 76
- с) Дт счета 08, Кт счета 75.

11. Для объектов нематериальных активов не применяется способ начисления амортизации:

- а) линейный способ;
- б) способ уменьшаемого остатка;
- с) пропорционально объему продукции;
- д) суммы чисел лет полезного использования.

12. В течение всего срока полезного использования нематериального актива амортизация:

- а) приостанавливается в случае консервации нематериальных активов;
- б) приостанавливается в случае неиспользования актива свыше 6 месяцев;
- с) не приостанавливается.

13. Расходы, связанные со списанием нематериальных активов, относятся:

- а) на чистую прибыль организации;
- б) на финансовые результаты организации;
- с) на себестоимость продукции (работ, услуг).

14. В бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются:

- а) по остаточной стоимости;
- б) по фактической (первоначальной) стоимости;
- с) по рыночной стоимости.

15. Разрешается ли проводить переоценку нематериальных активов организации:

- а) разрешается;
- б) не разрешается?

16. В случае какого из видов выбытия нематериальных активов с баланса организации результат от выбытия не относится на счет 91:

- а) при продаже;
- б) при списании по причине негодности к использованию;
- с) при передаче в совместную деятельность?

Глава 3

Учет долгосрочных инвестиций

Под **долгосрочными инвестициями** (вложениями во внеоборотные активы) подразумеваются *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 организаций.

Долгосрочные инвестиции связаны:

- с осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих организаций и объектов непроизводственной сферы;
- с приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств или их частей;
- с проведением мероприятий по созданию и приобретению нематериальных активов;
- с приобретением земельных участков и объектов природопользования;
- с осуществлением доходных вложений в материальные ценности;
- с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Организация строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат осуществляется застройщиками. Под застройщиками понимаются предприятия, специализирующиеся на организации капитального строительства, дирекции строящихся предприятий, а также действующие предприятия, осуществляющие капитальные вложения.

Капитальные вложения являются необходимым элементом воспроизводства, который заключается в замене (восстановлении) основных фондов, если их дальнейшее использование физически невозможно или экономически нецелесообразно, либо в приобретении новых основных фондов и в обеспечении данного процесса путем выделения соответствующих источников его финансирования.

Законченные долгосрочные инвестиции оценивают исходя из инвентарной стоимости принятых строительных объектов и приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов.

3.1. Учет долгосрочных инвестиций

Для отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением долгосрочных инвестиций, используется балансовый счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», на котором учитываются инвестиции по направлениям вложений капитального характера (видам) на специально открываемых субсчетах:

08-1 «Приобретение земельных участков»;

08-2 «Приобретение объектов природопользования»;

08-3 «Строительство объектов основных средств»;

08-4 «Приобретение объектов основных средств»;

08-5 «Приобретение нематериальных активов»;

08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;

08-7 «Приобретение взрослых животных»;

08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» и др.

По отношению к балансу счет 08 активный, калькуляционный. Дебетовое сальдо отражает сумму фактических затрат по незаконченному строительству и приобретениям. По дебету счета записывают фактические произведенные хозяйством затраты, подлежащие, в соответствии с законодательством, включению в первоначальную стоимость объектов внеоборотных активов. Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных и других активов, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается с кредита счета 08 в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др. Затраты по завершенным операциям формирования основного стада списываются со счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства» (табл. 3.1).

Таблица 3.1**Типовая корреспонденция счетов по учету долгосрочных инвестиций**

| № п/п | Содержание операции | Корреспондирующие счета | | Первичные документа |
|----------|--|----------------------------|--------|--|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1 | Начислена амортизация объектов основных средств, используемых при строительстве объектов хозяйственным способом | 08-3 | 02-1 | Расчеты амортизационных отчислений и ведомости их распределения |
| 2 | Начислена заработная плата работникам, занятым строительством объекта хозяйственным способом; начислен ЕСН | 08 | 70, 69 | Лицевой счет подразделения, документы по начислению оплаты труда |
| 3 | Начислены суммы амортизации нематериальных активов, используемых при строительстве объектов хозяйственным способом | 08-3 | 05 | Расчеты амортизации, бухгалтерская справка |
| 4 | Отнесена стоимость оборудования, переданного для монтажа | 08-3 | 07 | Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (ф. № ОС-15) |
| 5 | Списаны отклонения в стоимости материалов на увеличение капитальных вложений | 08 | 16 | Бухгалтерская справка |
| 6 | Списан НДС на увеличение вложений во внеоборотные активы | 08 | 19 | Бухгалтерская справка |
| 7 | Списана стоимость услуг вспомогательных производств на увеличение капитальных вложений (услуг автотранспорта и т.п.) | 08 | 23 | Бухгалтерская справка |
| 8 | Отнесена часть общехозяйственных (общепроизводственных) расходов на увеличение капитальных вложений | 08 | 26, 25 | Бухгалтерская справка |
| 9 | Списаны (начислены) проценты за полученные кредиты и займы (получение их связано с капитальными вложениями) | 08 | 66, 67 | Бухгалтерская справка |
| 10 | Отражена дооценка стоимости незавершенного капитального строительства по результатам его переоценки | 08 | 83 | Бухгалтерская справка |
| 11 | Поступили объекты основных средств в счет целевого финансирования | 08 | 86 | Акт о приеме-передаче основных средств (ф. № ОС-1) |

| № п/п | Содержание операции | Корреспондирующие счета | | Первичные документа |
|----------|---|----------------------------|--------|--|
| | | Дебет | Кредит | |
| 12 | Принято к бухгалтерскому учету имущество, приобретенное для передачи в качестве доходных вложений | 03 | 08 | Акт о приеме-передаче основных средств (ф. № ОС-1) |
| 13 | Списаны проданные (переданные безвозмездно) вложения во внеоборотные активы | 91 | 08 | Акт о списании объекта (ф. № ОС-4) и др. |
| 14 | Списаны капитальные вложения, уничтоженные в связи с чрезвычайными ситуациями | 91 | 08 | Инвентаризационная опись основных средств (ф. № ИНВ-1), сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств (ф. № ИНВ-18) и др. |

Аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведется в разрезе затрат, осуществляемых хозяйством по каждому поступающему объекту основных фондов.

Построение аналитического учета должно производиться таким образом, чтобы имела возможность обособления информации о затратах на:

- строительные работы и реконструкцию; буровые работы; монтаж оборудования; приобретение оборудования, не требующего монтажа, а также на инструменты и инвентарь и др.;

- формирование основного стада по видам животных, а в отдельных случаях – по породам;
- по затратам закладки и выращивания многолетних насаждений – по видам, годам, местам их нахождения;
- по затратам, связанным с приобретением нематериальных активов.

3.2. Учет земельных участков

Земля является универсальным средством производства. Земельные участки относятся к понятию недвижимости и входят в состав внеоборотных активов. Но в отличие от всех прочих внеоборотных активов земельные участки являются объектами, стоимость которых не амортизируется, так как их потребительские свойства с течением времени не изменяются, декапитализируются при списании.

На территории Российской Федерации разрешена частная собственность юридических лиц на земельные участки. Право собственности на земельный участок, если иное не установлено законом, распространяется на находящиеся в границах этого участка поверхностный (почвенный) слой и замкнутые водоемы, находящиеся на нем лес и растения.

В настоящее время земли принадлежат организациям на праве собственности, пользования или аренды. Это определяет организацию учета земельных участков и обуславливает их отражение на балансе или забалансовых счетах.

Первичный учет земель осуществляется в акте на оприходование земельных угодий по видам угодий:

- сельскохозяйственные угодья: пашня; пастбища; сенокосы и др.;
- земли, находящиеся в стадии мелиоративного строительства;
- земли, находящиеся в стадии восстановления плодородия;
- лесные площади и древесно-кустарниковые насаждения (полезащитные полосы, древесно-кустарниковая растительность на землях сельскохозяйственного назначения);
- земли, находящиеся под водой (под реками и ручьями, под озерами, под водохранилищами, прудами и др.);
- земли под дорогами, прогонами и просеками;
- земли под общественными дворами, улицами и площадями и прочими общественными постройками;
- прочие земли.

В сельскохозяйственном производстве детализация учета земель может осуществляться по севооборотам, сенокосооборотам и пастбищеоборотам, полям, участкам, садам, виноградникам, ягодникам и т. д.

Земельные участки приходятся в состав основных средств в результате их покупки, безвозмездного поступления, вклада в уставный капитал физическими лицами земельных долей и других операций. При этом оценку стоимости земель производят следующими способами:

- при взносе в уставный капитал – по обоюдной договоренности сторон;
- при покупке – исходя из сумм фактических произведенных затрат;
- при безвозмездной передаче – по рыночной цене на дату оприходования;
- при обмене на другое имущество – по балансовой стоимости имущества, обмениваемого на земельный участок.

В случае невозможности проведения оценки стоимости земли одним из вышеуказанных способов оценка производится исходя из ее нормативной цены.

Оприходование и выбытие земельных участков производится на основании следующих бухгалтерских записей.

| | |
|--------------------------------|---|
| Дт счета 08-1, Кт счета 60 — | приобретено право собственности на землю на основании договора купли-продажи; |
| Дт счета 01, Кт счета 08-1 — | зачислен на баланс по акту участок земли; |
| Дт счета 08-1, Кт счета 76-9 — | начислена задолженность физическим лицам, возникшая при приобретении земельных долей; |
| Дт счета 01-6, Кт счета 75-1 — | внесены земельные доли в качестве вклада в уставный капитал организации; |
| Дт счета 01, Кт счета 98 — | оприходованы земельные участки в результате безвозмездной передачи; |
| Дт счета 62, Кт счета 91 — | начислена задолженность за реализованное право собственности на земельный участок; |
| Дт счета 91-2, Кт счета 01 — | списывается на реализацию земельный участок. |

3.3. Учет затрат при строительстве объектов основных средств

Объектами, вводимыми при строительстве, являются здания, сооружения со всеми относящимися к ним устройствами, оборудованием, а также при необходимости с прилегающими к ним инженерными сетями, объектами внешнего благоустройства и пр.

Процесс строительства начинается с планирования, которое осуществляется на базе имеющихся смет на строительство и определения источников его финансирования, а завершается вводом построенных объектов в эксплуатацию, после чего затраты на капитальное строительство приобретают форму первоначальной стоимости введенных основных средств.

К расходам, формирующим первоначальную стоимость объекта, вводимого строительством, относятся затраты на строительные работы, на монтаж оборудования, на приобретение оборудования, требующего и не требующего монтажа, инструмента, инвентаря и другие расходы в соответствии с утвержденной сметой на строительство. Заказчик-застройщик отражает соответствующие расходы по дебету счета 08, субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» в корреспонденции со счетом 60 «Поставщики и подрядчики».

Бухгалтерский учет операций по капитальному строительству ведется в порядке, установленном ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» и Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций.

В бухгалтерском учете затраты по строительству группируются по технологической структуре расходов, определяемых сметной документацией. Учет рекомендуется вести по следующей структуре расходов:

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

Строительно-монтажные работы могут выполняться силами специализированных организаций (подрядный способ) или собственными силами организации-застройщика (хозяйственный способ). Юридической основой при первой форме взаимоотношений является заключаемый сторонами в соответствии с действующими правилами и положениями договор подряда на капитальное строительство.

При подрядном способе производства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика на счете 08 по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций. Расчеты между заказчиком и подрядчиком в процессе строительства могут осуществляться:

- в форме промежуточных платежей за выполненные подрядчиком работы по этапам (конструктивным элементам) на основании акта о приемке в эксплуатацию очереди, пускового комплекса и т. п., составленного приемочной комиссией;
- после завершения всех работ на объекте строительства на основании утвержденного государственной приемочной комиссией акта о приемке в эксплуатацию законченного строительства.

При выявлении завышения стоимости строительных и монтажных работ по оплаченным и 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 строительно-монтажных работ в рамках субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств» по каждому строящемуся или реконструируемому объекту открывается отдельный аналитический счет.

На данных аналитических счетах организация учитывает фактически производимые затраты по следующим статьям:

- «Материалы»;
- «Основная оплата труда с отчислениями на социальные нужды»;
- «Затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов»;
- «Накладные расходы»;
- «Прочие затраты».

По статье «Материалы» отражается стоимость фактически израсходованных в процессе проведения строительных и монтажных работ материалов. Вторая статья затрат включает оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в строительстве. Статья «Затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов» состоит из затрат на оплату труда работников, обслуживающих машины и механизмы, потребляемую ими электроэнергию и горюче-смазочные материалы (ГСМ), на амортизацию, аренду и т. д. Накладные расходы представляют собой общие затраты на строительство, распределенные на каждый объект. Все остальные затраты включают в статью «Прочие затраты».

3.4. Учет затрат на приобретение внеоборотных активов

Приобретение объектов внеоборотных активов осуществляется:

- за плату на основании договоров купли-продажи в отношении основных средств (на основании договора уступки-приобретения в отношении нематериальных активов);
- в качестве внесения вклада в уставный (складочный) капитал вновь образуемой организации или в увеличение уставного (складочного) капитала уже существующей организации на основании учредительного договора;
- при обмене на другое имущество;
- при безвозмездном поступлении.

При поступлении за плату на основании договора купли-продажи первоначальная стоимость объектов внеоборотных активов формируется исходя из следующих затрат:

1. По объектам основных средств – в размере фактически произведенных затрат:
 - сумм, уплачиваемых организацией в соответствии с договором поставщику (продавцу);
 - сумм, уплачиваемых за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
 - регистрационных сборов, государственных пошлин и других аналогичных платежей, произведенных в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
 - таможенных пошлин и невозмещаемых налогов, уплачиваемых в связи с приобретением объекта основных средств;
 - вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
 - иных затрат, непосредственно связанных с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.
2. По объектам приобретенных нематериальных активов – в размере следующих фактически произведенных затрат:
 - сумм, уплачиваемых в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
 - сумм, уплачиваемых за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
 - регистрационных сборов, таможенных пошлин, патентных пошлин и других аналогичных платежей, произведенных в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
 - невозмещаемых налогов, уплачиваемых в связи с приобретением объекта нематериальных активов;
 - вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;
 - иных расходов, непосредственно связанных с приобретением нематериальных активов.

Приобретение оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств на основании договоров купли-продажи отражается по субсчету 08-4 «Приобретение объектов основных средств»; затраты по приобретению нематериальных активов показываются на дебете субсчета 08-5 «Приобретение нематериальных активов».

Денежная оценка основных средств, вносимых участниками общества с ограниченной ответственностью и принимаемых в общество третьими лицами в уставный капитал общества, утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно.

Денежная оценка основных средств, вносимых в оплату акций при учреждении акционерного общества, производится по соглашению между учредителями. При этом оценка не

может быть выше оценки рыночной стоимости имущества, выполненной независимым оценщиком. Согласно ст. 34 Федерального закона «Об акционерных обществах» привлечение независимого оценщика для оценки рыночной стоимости является обязательным.

В бухгалтерском учете в соответствии с Планом счетов поступление объектов основных фондов в качестве вклада в уставный (складочный) капитал отражается записями: по дебету счета 08 и кредиту счета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». При вводе объектов в эксплуатацию делаются записи:

Дт счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»

Кт счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Первоначальной стоимостью объектов внеоборотных активов, приобретаемых в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств, является стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость данных ценностей устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи.

| | | |
|--------------|-------------------|--|
| Дт счета 91, | Кт счета 10, 11 — | реализация по себестоимости материалов, животных на выращивании и обмен на объекты внеоборотных активов; |
| Дт счета 62, | Кт счета 91 — | реализация материальных ценностей по рыночным ценам; |
| Дт счета 91, | Кт счета 68 — | начислен НДС на реализованные ценности; |
| Дт счета 08, | Кт счета 60 — | оприходованы внеоборотные активы от поставщиков; |
| Дт счета 19, | Кт счета 60 — | выделенный НДС в счете-фактуре поставщика отнесен на НДС по приобретенным ценностям; |
| Дт счета 60, | Кт счета 62 — | проведен зачет взаимных расчетов по произведенному обмену; |
| Дт счета 01, | Кт счета 08 — | оприходованы объекты основных средств, введенные в эксплуатацию. |

Первоначальная стоимость объектов внеоборотных активов, полученных по договору дарения (безвозмездно), формируется по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и складывается из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к учету, расходов на доставку, если они оплачиваются принимающей стороной, и других расходов, связанных с подготовкой объекта к эксплуатации. Это отражается в учете записями:

– на текущую рыночную стоимость поступившего основного средства – в корреспонденции со счетом 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления»;

– на расходы по доставке, транспортировке и приведению объекта в состояние, пригодное к использованию, – в корреспонденции со счетами расчетов, денежных средств и др.

В последующем после ввода основного средства в эксплуатацию часть доходов будущих периодов (в сумме начисленной амортизации за отчетный период) признается доходами отчетного периода и записывается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

3.5. Учет затрат на приобретение оборудования, сданного в монтаж

При поступлении в организацию оборудования, требующего монтажа, его приходят по фактической себестоимости приобретения по дебету счета 07 «Оборудование к установке» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов.

Счет 07 «Оборудование к установке» предназначен для обобщения информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах. Если монтаж приобретаемому оборудованию не требуется, то стоимость такого оборудования фиксируется сразу по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

К оборудованию, требующему монтажа, также относится оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. В состав этого оборудования включаются контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования.

Счет 07 материальный (инвентарный) и калькуляционный. К нему могут быть открыты субсчета:

07-1 «Оборудование к установке отечественное»;

07-2 «Оборудование к установке импортное».

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 организациям, стоимость услуг посреднических организаций и др.).

Сумму НДС по поступившему оборудованию отражают по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» с кредита счета 60 и других счетов.

Поступление оборудования к установке может быть отражено с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» или без его использования в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами. При использовании счета 15 учет отклонений в расходах по приобретению ведут по номенклатуре статей, утвержденной заказчиком. Ежемесячно расходы, учтенные на счете 15, списывают с кредита этого счета в дебет счета 07 и включают в состав отклонений фактической стоимости приобретения от их стоимости по счетам поставщиков (табл. 3.2).

Отдельно учитывается оборудование при строительстве подрядным способом, переданное заказчиком подрядчику для монтажа. При этом оборудование продолжает учитываться у заказчика на счете 07 «Оборудование к установке», а у строительной организации оно принимается на забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

Таблица 3.2**Типовая корреспонденция счетов по учету оборудования требующего монтажа**

| № п/п | Содержание операции | Корреспондирующие счета | | Первичные документы |
|-------|--|-------------------------|--------|---|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1 | Оприходовано оборудование, приобретенное за плату у других организаций и лиц | 07 | 60, 76 | Договор, счет-фактура |
| 2 | Принято к бухгалтерскому учету оборудование, внесенное учредителями в счет их вклада в уставный (складочный) капитал организации | 07 | 75 | Учредительный договор, решение собрания учредителей |

| № п/п | Содержание операции | Корреспондирующие счета | | Первичные документы |
|-------|--|-------------------------|--------|---|
| | | Дебет | Кредит | |
| 3 | Передано оборудование к установке внутри организации от одного материально ответственного лица к другому | 07 | 07 | Накладная внутрихозяйственного назначения |
| 4 | Оприходовано поступившее оборудование (при применении счета 15) | 07 | 15 | Бухгалтерская справка |
| 5 | Отнесена стоимость услуг по доставке оборудования, принятого к учету | 07 | 23 | Накладная внутрихозяйственного назначения, лицевой счет подразделения |
| 6 | Оприходовано оборудование, приобретенное с привлечением заемных средств (за счет кредитов банка) | 07 | 66, 67 | Выписка банка |
| 7 | Отнесена стоимость оборудования на затраты строительно-монтажных работ, выполняемых хозяйственным способом | 08 | 07 | Накладная внутрихозяйственного назначения |
| 8 | Отражена недостача оборудования, требующего монтажа, выявленная в результате инвентаризации | 94 | 07 | Инвентаризационная опись |

Аналитический учет по счету 07 ведется по местам хранения оборудования и отдельным его наименованиям (видам, маркам и т. д.).

3.6. Учет затрат по формированию основного стада

Основное стадо продуктивного и рабочего скота формируется за счет перевода молодняка в основное стадо, приобретения взрослых животных и безвозмездного их получения. В бухгалтерском учете выделяют следующие расходы:

- 1) по выращиванию организацией собственного молодняка продуктивных и рабочих животных в целях последующего перевода в основное стадо;
- 2) по приобретению организацией взрослых животных у сторонних организаций и физических лиц в целях увеличения поголовья основного стада.

Для отражения операций по принятию на учет собственного молодняка, выращенного в организации, предназначен субсчет 08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо». По дебету данного субсчета записывается сумма балансовой стоимости молодняка, переводимого в основное стадо, в корреспонденции с кредитом счета 11 «Животные на выращивании и откорме». Переведенный молодняк одновременно списывается в дебет счета 01 «Основные средства» с кредита субсчета 08-6.

Аналитический учет по данному субсчету строится таким образом, чтобы была возможность обособления информации о затратах по отдельным видам животных (крупный рогатый скот, лошади, свиньи и т. п.).

Стоимость молодняка, переводимого в основное стадо, складывается из стоимости молодняка на начало года и затрат на выращивание в текущем году.

Затраты на выращивание молодняка животных в текущем году определяются исходя из полученного привеса живой массы с начала года до даты перевода в плановой оценке одного килограмма (центнера) привеса или прироста (в отношении молодняка животных, по которому не производится определение привеса живой массы, например молодняка лошадей). Прирост лошадей определяется исходя из плановой себестоимости одного кормо-дня их содержания и количества дней с начала года до даты перевода.

После того, как в конце года рассчитывается фактическая себестоимость затрат на выращивание молодняка животных, переведенных в течение года в основное стадо, на величину выявленной на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» разницы делается дополнительная либо сторнировочная запись в дебет субсчета 08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо». Одновременно корректируется стоимость оприходованных животных, отраженная на счете 01-4 «Скот рабочий и продуктивный».

Для отражения операций по приобретению взрослых животных у племязаводов и других организаций в целях увеличения основного стада предназначен субсчет 08-7 «Приобретение взрослых животных». По дебету данного счета отражаются все затраты, осуществляемые организацией в связи с приобретением животных, в корреспонденции с соответствующими счетами учета затрат:

Дт счета 08-7 «Приобретение взрослых животных», Кт счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Дт счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», Кт счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дт счета 08-7 «Приобретение взрослых животных», Кт счетов 23 «Вспомогательные производства», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 10 «Материалы», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Дт счета 01-4 «Скот рабочий и продуктивный», Кт счета 08-7 «Приобретение взрослых животных».

Взрослые животные, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, к которой прибавляются фактические расходы по доставке животных в организацию. Рыночная стоимость животных, полученных безвозмездно, записывается в дебет счета 08 с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов».

Затраты по завершённым операциям формирования основного стада списывают с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства».

3.7. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

Отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с проведением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР), следует осуществлять в соответствии с требованиями ПБУ 17/02.

Настоящее Положение применяется в отношении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ:

- по которым получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке;
- по которым получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства.

Если, например, по результатам НИОКР будет получен патент на изобретение или другой подобный документ, то организация должна принять созданные объекты в качестве нематериальных активов.

ПБУ 17/02 не распространяется на расходы:

- по освоению природных ресурсов;
- на подготовку и освоение производства;

связанные с совершенствованием технологии и организации производства, улучшением качества продукции, ее дизайна и других эксплуатационных свойств.

Расходы на НИОКР признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и др.);
- использование результатов работ для производственных и управленческих нужд приводит к получению будущих экономических выгод;
- использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано.

В случае невыполнения хотя бы одного из вышеперечисленных условий расходы организации, связанные с выполнением НИОКР, признаются прочими расходами отчетного периода.

Расходы на НИОКР должны учитываться в качестве вложений во внеоборотные активы на счете 08, субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Аналитический учет расходов по НИОКР ведется обособленно по видам работ, договорам (заказам). Единицей бухгалтерского учета расходов является инвентарный объект – совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

3.8. Учет финансирования долгосрочных инвестиций

Финансирование долгосрочных инвестиций сводится к двум вариантам:

за счет собственного капитала;

смешанное финансирование за счет собственного капитала и заемного капитала.

В целом структуру источников можно представить на рис. 3.1.

Выбор варианта зависит от следующих факторов:

- достаточности собственных финансовых ресурсов;
- стоимости долгосрочного финансового кредита в сравнении с уровнем прибыли и его доступности;
- достигнутого соотношения использования собственного капитала и заемного капитала.



Рис. 3.1. Структура источников финансирования долгосрочных инвестиций

Основным источником, конечно же, является собственный капитал, который имеет следующую структуру (рис. 3.2):



Рис. 3.2. Структура собственного капитала

К собственным средствам также относят амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, которые в силу требований бухгалтерского законодательства являются регулятивами к балансу и потому в составе собственного капитала не отражаются.

В соответствии с требованиями бухгалтерского и налогового учета организации могут применять различные методы начисления амортизации (так называемые налоговые льготы) с целью формирования налогообложения прибыли и финансирования капитальных вложений.

С целью осуществления контроля за состоянием и использованием средств на финансирование долгосрочных инвестиций организации могут образовывать фонды накопления.

Поступление заемных средств, в частности кредитов банка, для финансирования долгосрочных инвестиций учитывают по кредиту счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. На суммы погашенных кредитов

дебетуют счет 67 в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Порядок кредитования, условия выдачи кредитов и их погашения регулируются банковским законодательством и кредитными договорами.

Расходы организации по уплате процентов за пользование кредитными ресурсами банков на осуществление долгосрочных инвестиций относятся в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Проценты, уплаченные после ввода в эксплуатацию объектов внеоборотных активов, и просроченные проценты относятся в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Вопросы и задания

1. Что относят к долгосрочным инвестициям?
2. На каком счете ведется учет долгосрочных инвестиций?
3. Назовите субсчета счета вложений во внеоборотные активы.
4. Включаются ли расходы по монтажу оборудования в первоначальную стоимость объектов основных средств?
5. На каком счете учитывается оборудование, требующее монтажа?
6. В чем отличие учета операций по строительству, осуществляемому подрядным способом, от операций по строительству хозяйственным способом?
7. Начисляется ли амортизация по земельным участкам?
8. Как осуществляется учет земель в организациях?
9. Каким документом регулируется учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы?
10. Какие существуют источники финансирования долгосрочных инвестиций?

Тесты

1. Нормативным документом, регулирующим отражение в бухгалтерском учете операций по учету долгосрочных инвестиций, выступает:

- а) ПБУ 6/01;
- б) ПБУ 4/99;
- в) ПБУ 2/94.

2. По каким объектам долгосрочных вложений в основные средства амортизация не начисляется:

- а) продуктивному скоту;
- б) земле;
- в) оборудованию к установке?

3. Поступление объектов основных средств в счет целевого финансирования отражается в бухгалтерском учете записью:

- а) Дт счета 01, Кт счета 60;
- б) Дт счета 08, Кт счета 01;
- в) Дт счета 08. Кт счета 86.

4. Первоначальная стоимость объектов внеоборотных активов, полученных безвозмездно, формируется исходя из их:

- а) текущей рыночной стоимости на дату принятия к учету;
- б) восстановительной стоимости по балансу инвестора;
- в) согласованной сторонами стоимости.

5. Отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с проведением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР), следует осуществлять в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету:

- а) ПБУ 17/02;
- б) ПБУ 2/94;
- в) ПБУ 6/01.

6. К затратам по формированию основного стада относятся затраты:

- а) по выращиванию молодняка животных;
- б) по выращиванию кормовых культур, идущих на корм основному стаду;
- в) по приобретению племенных животных у сторонних организаций.

7. Расходы на НИОКР признаются в бухгалтерском учете при наличии одного из условий:

- а) сумма расхода превышает 20 000 руб.;
- б) использование результатов работ для производственных и управленческих нужд, возможно, приведет к получению будущих экономических выгод;
- в) использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано.

8. Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» рассчитывается как:

- а) сумма сальдо на начало периода и на конец периода, деленная на два;
- б) сумма сальдо на начало периода плюс дебетовый оборот за период минус кредитовый оборот за период;

с) сумма сальдо на начало периода плюс кредитовый оборот за период минус дебетовый оборот за период.

9. *Внесение объектов вложений во внеоборотные активы в качестве взноса в уставный капитал отражается:*

- а) по кредиту счета 75;
- б) по дебету счета 75;
- с) по кредиту счета 08.

10. *Одним из основных источников финансирования новых долгосрочных инвестиций служат:*

- а) амортизационные отчисления;
- б) кредиторская задолженность поставщикам;
- с) долгосрочные кредиты банка.

11. *После оприходования вложения во внеоборотные активы, полученного безвозмездно, и ввода основного средства в эксплуатацию часть доходов будущих периодов признается доходами отчетного периода:*

- а) в сумме, пропорциональной стоимости основного средства;
- б) в сумме, равной 100 % стоимости данных вложений;
- с) в сумме, начисленной амортизации по основному средству за отчетный период.

12. *При хозяйственном способе строительства затраты группируются на отдельном аналитическом счете, при этом выделяют одну из статей:*

- а) амортизация;
- б) накладные расходы;
- с) проценты за кредит.

13. *При приобретении земельных долей у физического лица в учете возникла задолженность данному лицу, которую следует отразить проводкой:*

- а) Дт счета 08-1, Кт счета 76-9
- б) Дт счета 01-6, Кт счета 76-9
- с) Дт счета 08-1, Кт счета 75-1.

Глава 4

Учет основных средств

Основные средства – это внеоборотные активы, отвечающие определенным критериям и обладающие материально-вещественной структурой. Основные средства представляют собой часть имущества, используемого в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Не относятся к основным средствам и учитываются в составе средств в обороте предметы со сроком полезного использования менее 12 месяцев независимо от их стоимости.

К основным средствам в организации относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты. В составе основных средств учитываются также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы), капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно доле в общей собственности.

4.1. Порядок принятия к учету основных средств и их классификация

ПБУ 6/01 «Учет основных средств» содержит критерии выделения основных средств из множества внеоборотных активов. В соответствии с данным документом актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Способность приносить экономические выгоды определяется длительностью использования основного средства в хозяйственной деятельности организации. Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ) в натуральном выражении, ожидаемого к получению в результате использования основных средств.

Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в п. «г» указанных критериев, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Для организации учета основных средств применяется единая типовая *классификация основных средств*, в соответствии с которой основные средства группируются по следующим признакам: видам, принадлежности, назначению, использованию.

По *видам* основные средства объединяются в следующие группы:

- 1) здания и сооружения;
- 2) рабочие и силовые машины;
- 3) оборудование;
- 4) транспортные средства;
- 5) передаточные устройства;
- 6) вычислительная техника;
- 7) производственный и хозяйственный инвентарь;
- 8) скот рабочий, продуктивный и племенной;
- 9) насаждения многолетние;
- 10) капитальные затраты по улучшению земель (без сооружений);
- 11) прочие основные средства.

По *принадлежности* основные средства подразделяют:

- 1) на собственные, принадлежащие организации по праву собственности (в том числе сданные в аренду без права выкупа);
- 2) на находящиеся в оперативном управлении и хозяйственном ведении;
- 3) на полученные в аренду без права выкупа.

По *назначению* основные средства организации подразделяются:

1) на производственные – основные средства, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности, т. е. непосредственно или косвенно участвующие в процессе производства;

2) на непроизводственные – не используемые при осуществлении обычных видов деятельности, т. е. основные средства, используемые в сфере бытового обслуживания, ЖКХ, общественном питании и т. п.

По *степени использования* основные средства подразделяются на находящиеся:

1) в эксплуатации;

2) в запасе (резерве);

3) в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации;

4) на консервации.

Эта группировка обеспечивает исчисление сумм амортизации.

В соответствии с ПБУ 6/01 единицей бухгалтерского учета основных средств является *инвентарный объект*, под которым признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы.

В свою очередь, *комплекс конструктивно сочлененных предметов* – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, но не самостоятельно.

При установлении единицы бухгалтерского учета также следует учитывать положение ПБУ 6/01, согласно которому в случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть должна учитываться как самостоятельный инвентарный объект.

По отдельным классификационным группам основных средств инвентарным объектом считается:

- по зданиям – каждое отдельно стоящее здание с его внутренними устройствами (система отопления, водогазопровод, канализация, вентиляционные устройства) и надворные постройки (сарай, забор и др.);

- по сооружениям – каждое обособленное сооружение с устройствами, составляющими с ним органическое целое (мост вместе с опорами, фермами, подъездами и подходами к нему);

- по силовым машинам и оборудованию – каждая силовая машина с фундаментом и приспособлениями к ней и принадлежностями, приборами и индивидуальным ограждением;

- по рабочим машинам и производственному оборудованию – каждый станок или аппарат, включая входящие в его состав приспособления, принадлежности и приборы, ограждение, а также фундамент, на котором смонтирован инвентарный объект;

- по транспортным средствам – каждый объект транспортных средств с включением относящихся к нему приспособлений и принадлежностей (автомобиль грузовой, включая запасные колеса с камерой и покрышкой и комплект инструмента);

- по передаточным устройствам – каждое самостоятельное устройство, не являющееся составной частью здания или сооружения;

- по инструментам и инвентарю – каждый предмет, который имеет самостоятельное значение и не является составной частью какого-либо инвентарного объекта (машины, станка, аппарата и. д.).

Капитальные вложения в земельные участки, на коренное улучшение земель, в объекты природопользования учитываются как отдельные инвентарные объекты по видам объектов капитальных вложений.

Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту, независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, при принятии его к бухгалтерскому учету должен присваиваться соответствующий инвентарный номер. Номер, как правило, состоит из восьми знаков: первые три знака обозначают субсчет, четвертый – группу и последние четыре знака – порядковый номер предмета в группе. По тем субсчетам, по которым не выделены группы, четвертый знак обозначается нулем.

В случаях, когда инвентарный объект имеет несколько частей, имеющих разный срок полезного использования и учитывающихся как отдельные инвентарные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер. Если по объекту, состоящему из нескольких частей, установлен общий для объекта срок полезного использования, указанные части объекта числятся за одним инвентарным номером.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его нахождения в данной организации и может быть обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесен краской или иным способом.

4.2. Оценка основных средств и их документальное отражение в учете

Объекты основных средств, поступающие в организацию, при принятии их к бухгалтерскому учету должны получить соответствующую оценку в денежном выражении. Различают три вида оценки основных средств: первоначальную, восстановительную и остаточную.

В бухгалтерском учете основные средства принимаются к учету по *первоначальной стоимости*. Первоначальной стоимостью объекта основных средств, приобретенного за плату, признается сумма фактически произведенных организацией затрат на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Первоначальной стоимостью для объектов основных средств считается:

- для зданий и сооружений при подрядном способе их строительства – сметная стоимость объекта, при строительстве хозяйственным способом – фактическая себестоимость их возведения;
- для оборудования – величина затрат на приобретение, включая расходы на доставку, монтаж, установку и т. п.;
- для объектов основных средств, поступивших безвозмездно, – их стоимость по данным бухгалтерского учета передающей стороны, с добавлением в необходимых случаях затрат на доставку и установку объекта;
- для основных средств, бывших в эксплуатации и приобретенных за плату, – фактические затраты на приобретение, доставку и установку.

Первоначальная стоимость основных средств при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством этих основных средств. Учет и формирование затрат на производство основных средств осуществляются орга-

низацией в порядке, установленном для учета затрат соответствующих видов продукции, изготавливаемых этой организацией.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету. При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения оценщиков.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается 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. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Оценка объекта основных средств, стоимость которого при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость основных средств, отражаемая в бухгалтерском учете, также называется балансовой стоимостью.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к учету, не подлежит изменению, кроме случаев, оговоренных в законодательстве. Изменение первоначальной стоимости допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации соответствующих объектов. Увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости основных средств относится на добавочный капитал организации.

Восстановительная стоимость – стоимость, используемая при реализации механизма переоценки основных средств. В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 коммерческая организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на добавочный капитал организации, если иное не установлено законодательством Российской Федерации. Переоценка осуществляется организацией самостоятельно или путем привлечения экспертов.

Целью переоценки, особенно в период инфляции, является приведение балансовой стоимости основных средств в соответствие с действующими ценами и условиями воспроизводства. С течением времени первоначальная стоимость основных средств отклоняется от стоимости аналогичных основных средств, приобретаемых или производимых в современных условиях.

Для устранения этого отклонения необходимо периодически осуществлять переоценку основных средств и определять восстановительную стоимость.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) переоценке не подлежат.

При определении текущей (восстановительной) стоимости могут быть использованы:

- данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- оценка бюро технической инвентаризации;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости основных средств;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций.

Решение организации о проведении переоценки по состоянию на начало отчетного года должно быть оформлено соответствующим распорядительным документом (приказом), обязательным для всех служб организации, которые будут задействованы в переоценке. Такой документ должен включать перечень входящих в группу однородных основных средств.

Периодичность переоценки необходимо закрепить в приказе об учетной политике организации. Бухгалтерские проводки по переоценке, проведенной в отчетном году, оформляются 31 декабря отчетного года. Однако при составлении годового баланса за отчетный год их не учитывают. Результаты переоценки учитывают во входящем сальдо на начало года в балансе за I квартал следующего года.

Увеличение стоимости объектов основных средств, оборудования к установке и капитального строительства при переоценке отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал». Если в предыдущие годы в организации переоцениваемый объект был уценен и результат уценки был списан как операционный расход, то сумма дооценки, равная сумме уценки, зачисляется как прочий доход на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток) и должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации. Эта сумма уценки относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм его дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной на счет 83 «Добавочный капитал» в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток) и также должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации. При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации: дебет счета 83, кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Увеличение суммы амортизации при переоценке основных средств отражается по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счета 83, а уменьшение износа – по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 83.

Остаточная стоимость – это стоимость, по которой объект отражается в бухгалтерском балансе. Она исчисляется как разность между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации по объекту (или группе объектов) основных средств на определенную дату.

Движение основных средств связано с хозяйственными операциями по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств. Учет основных средств организуют так, чтобы можно было установить наличие основных средств по каждой классификационной группе и отдельно по каждому объекту, местам нахождения и источникам их приобретения, что обеспечивается аналитическим учетом основных средств на *карточках*, открываемых для каждого инвентарного объекта, и синтетическим учетом в целом по счету 01 «Основные средства». Все операции по движению основных средств оформляются типовыми формами первичной учетной документации.

Поступающие основные средства принимает специальная комиссия, назначаемая руководителем организации. Независимо от способа приобретения все поступающие в организацию объекты основных средств должны быть своевременно оприходованы и документально оформлены. Комиссией составляется акт о приеме-передаче объектов основных средств (ф. № ОС-1). Данный акт используется как при приобретении объектов основных средств со стороны, так и изготовленных (сооруженных) в организации.

В акте содержится краткая информация, характеризующая данный объект и его соответствие техническим условиям. Акт составляется на каждый объект отдельно или на несколько однотипных объектов, если они имеют одинаковую стоимость и были приняты в эксплуатацию в одном календарном месяце. После положительного заключения комиссии, основанного на сопоставлении и проверке сопроводительных и расчетных документов, акт утверждается руководителем организации. Затем документ с прилагаемой технической документацией по принятому объекту представляется в бухгалтерию. На основе этих документов в бухгалтерии составляются инвентарные карточки учета основных средств.

Приобретение объекта основных средств представителем организации непосредственно на предприятии поставщика, на базе снабжения или на транспортном терминале осуществляется на основании доверенности. Если при приемке объектов основных средств обнаруживаются какие-либо несоответствия, неисправности или выявляется недостача, составляется коммерческий акт, на основании которого предъявляется иск поставщику либо транспортной организации (в зависимости от того, по чьей вине он произошел).

Прием-сдачу основных средств из капитального ремонта, реконструкции и модернизации проводит также специальная комиссия. При этом оформляют акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов (ф. № ОС-3).

После оприходования основных средств необходимо обеспечить контроль за их сохранностью, внутрихозяйственным перемещением и использованием. Такой контроль обеспечивается путем закрепления инвентарных объектов основных средств (с присвоением им инвентарных номеров) за хозяйственными подразделениями и материально ответственными лицами, а также осуществлением комплекса мероприятий, называемых инвентарным учетом. При этом составляется инвентарный список основных средств по месту их нахождения, эксплуатации (ф. № ОС-9 и № ОС-13).

Для осуществления пообъектного аналитического учета в бухгалтерии организации на каждый объект основных средств заводится индивидуальная инвентарная карточка типовой формы № ОС-6 (для зданий, сооружений, машин, оборудования, транспортных средств, инвентаря производственного и хозяйственного). Заполняются инвентарные карточки на основе первичных документов – актов, технических паспортов и прочей документации. Затем инвентарные карточки целесообразно зарегистрировать в специальных описях, записи в которых производятся по классификационным группам основных средств в соответствии с требованиями бухгалтерской отчетности.

Зарегистрированные в описи карточки помещают в картотеку основных средств. В картотеке их группируют по отраслевым классификационным группам, а внутри групп – по местам

нахождения, эксплуатации и по видам. Карточки недействующих и законсервированных объектов основных средств группируют отдельно.

Организациям, имеющим небольшое количество основных средств, разрешается вести их пообъектный учет в инвентарной книге. Записи в книге производятся в разрезе классификационных групп (видов) основных средств, по местам их нахождения и прочим реквизитам.

Инвентарные карточки на поступившие, выбывшие и перемещенные внутри организации основные средства после соответствующих записей до конца месяца не раскладываются, а хранятся отдельно. Это необходимо потому, что на основе некоторых из них ежемесячно составляется расчет амортизации основных средств. Кроме того, по окончании месяца карточки с записями за данный месяц группируются по классификационным видам основных средств, суммируются обороты по поступлению и выбытию средств по каждому виду и записываются в карточку движения основных средств.

Для определения непригодности объектов основных средств к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности его восстановления, а также для оформления документации на списание указанных объектов в организации (если наличие основных средств является существенным) приказом руководителя может быть создана постоянно действующая комиссия. В ее состав входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер), заместитель руководителя, главный инженер, лица, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств, и т. п. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители соответствующих инспекций.

Решение комиссии о списании объекта основных средств оформляется актом о списании объектов основных средств (ф. № ОС-4), актом о списании автотранспортных средств (ф. № ОС-4А), актом о списании производственного и хозяйственного инвентаря (ф. № МБ-8).

В данных актах отражается первоначальная стоимость объекта, сумма износа на момент выбытия, указываются выводы и решения комиссии по вопросам, входящим в ее компетенцию, и т. п. Акты утверждаются руководителем организации. На основании оформленного акта на списание основных средств в инвентарной карточке (инвентарной книге) делается отметка о выбытии объекта. Соответствующие записи производятся в документе, открываемом по месту его нахождения.

Продажа, безвозмездная передача объектов основных средств, осуществляемая по договору дарения, и передача организацией основных средств в собственность другого юридического или физического лица, совершаемая по договору мены, оформляется актом о приеме-передаче объекта основных средств (ф. № ОС-1).

4.3. Аналитический и синтетический учет основных средств

Аналитический учет основных средств в организации ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. Основным регистром аналитического учета основных средств являются инвентарные карточки. На лицевой стороне инвентарных карточек указывают: номер объекта; год выпуска (постройки); дату и номер акта о приемке; местонахождение; первоначальную стоимость; норму амортизационных отчислений; сумму начисленной амортизации; внутреннее перемещение; причину выбытия.

На оборотной стороне инвентарных карточек указывают сведения о дате и затратах по достройке, дооборудованию, реконструкции и модернизации объекта, выполненным ремонтных работах, а также краткую индивидуальную характеристику объекта.

Инвентарные карточки могут использоваться для группового учета однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость, одинаковое производственно-хозяйственное назначение и поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце.

Учет объектов основных средств по месту нахождения осуществляют лица, ответственные за сохранность этих средств.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации предназначен балансовый счет 01 «Основные средства». Синтетический счет 01 «Основные средства» является активным инвентарным счетом и предназначен для обобщения данных о наличии и движении основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении, залоге. Кроме того, для организации синтетического учета основных средств применяют счета:

- 02 «Амортизация основных средств» (пассивный счет);
- 08 «Вложения во внеоборотные активы» (активный счет);
- 91 «Прочие доходы и расходы» (активно-пассивный счет).

По дебету счета 01 «Основные средства» отражают остаток основных средств на отчетную дату и поступившие основные средства, по кредиту – выбытие основных средств по первоначальной (восстановительной) стоимости.

Поступление основных средств записывается по дебету данного счета в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Среди возможных ситуаций выбытия основных средств выделяют следующие:

- вклад в уставный капитал других организаций;
- продажа;
- безвозмездная передача, дарение;
- хищение;
- стихийные бедствия;
- списание вследствие морального и физического износа.

Решение о списании (выбытии) основных средств принимает, как мы уже отметили выше (если наличие основных средств является существенным), специально созданная комиссия.

В компетенцию комиссии входит:

- осмотр объекта, подлежащего списанию, с использованием необходимой технической документации, а также данных бухгалтерского учета, установление непригодности объекта к восстановлению и дальнейшему использованию;

- установление причин списания объекта (физический и моральный износ, реконструкция, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия, длительное неиспользование объекта для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг для управленческих нужд);

- определение лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объекта основных средств из эксплуатации, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности;

- выявление возможности использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта и оценка исходя из цен возможного использования, контроль за изъятием из списываемых основных средств цветных и драгоценных металлов, определение веса и сдача на соответствующий склад;

- составление акта о списании объектов основных средств (ф. № ОС-4), акта о списании автотранспортных средств (ф. № ОС-4а) (с приложением актов об авариях и указанием причин, вызвавших аварию, если они имели место).

Операции по безвозмездной передаче основных средств отражаются в учете в обычном порядке, причем данная операция облагается налогом на добавленную стоимость. Плательщиком налога является передающая сторона. Налогооблагаемой базой является рыночная стоимость передаваемого основного средства, но она должна быть не ниже балансовой (остаточной) стоимости. Начисленный налог включается в состав прочих расходов предприятия. Убыток от безвозмездной передачи не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Продажа основных средств формирует прочие доходы (расходы) организации. Выбытие основных средств в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» во всех случаях отражается на сопоставляющем счете 91 «Прочие доходы и расходы». При этом к счету 01 «Основные средства» открывается субсчет «Выбытие основных средств». По дебету этого субсчета отражают первоначальную стоимость выбывающего объекта основных средств, а по кредиту – сумму начисленной амортизации. По завершении процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы».

При списании основных средств без применения отдельного субсчета 01 «Выбытие основных средств» дебетуется счет 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с кредитом счета 01 «Основные средства» и далее с кредита счета 01 остаточная стоимость объекта основных средств списывается в дебет счета 91-2 (табл. 4.1).

Регистром синтетического учета основных средств служит журнал-ордер № 13, записи в котором производят на основании первичных учетных документов.

Таблица 4.1**Типовая корреспонденция счетов по учету основных средств**

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспондирующие счета | | Первичные документы |
|-------|--|-------------------------|---------------------|---|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1 | Переведены в состав основных средств объекты, приобретенные для предоставления за плату во временное пользование | 01 | 03 | Акт о приеме-передаче объекта основных средств (ф. № ОС-1) |
| 2 | Приняты к учету основные средства, внесенные учредителями в счет их вкладов в уставный капитал организации | 08-4 01-1, 2, 3 | 75-1 08-4 | Акт о приеме-передаче объекта основных средств (ф. № ОС-1) |
| 3 | Оприходованы объекты основных средств, возвращенных по окончании договора доверительного управления имуществом | 01-1,2,3 | 79 | Акт о приеме-передаче объекта основных средств (ф. № ОС-1) |
| 4 | Оприходованы объекты основных средств согласно договору простого товарищества (участникам, ведущим общие дела) | 01-1,2,3 | 80 | Акт о приеме-передаче объекта основных средств (ф. № ОС-1) |
| 5 | Учтена переоценка (дооценка) стоимости основных средств | 01 | 83 | Бухгалтерская справка, акт переоценки основных средств |
| 6 | Отражено выбытие основных средств: на первоначальную стоимость на сумму начисленного износа | 01-11 02 | 01-1, 2, 3 01-11 | Акт о списании объекта основных средств (ф. № ОС-4), акт о списании автотранспортных средств (ф. № ОС-4а) |

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспондирующие счета | | Первичные документы |
|-------|--|-------------------------|--------|---|
| | | Дебет | Кредит | |
| 7 | Переданы основные средства подразделениям, выделенным на отдельный баланс; переданы основные средства доверительному управляющему | 79 | 01 | Акты о списании, акт о приеме-передаче объекта основных средств (ф. № ОС-1) |
| 8 | Отражено выбытие объектов основных средств участником, ведущим общие дела по договору простого товарищества | 80 | 01 | Акт о приеме-передаче объекта основных средств (ф. № ОС-1) |
| 9 | Отражено уменьшение стоимости основных средств в результате переоценки | 83 | 01 | Акт переоценки внеоборотных активов |
| 10 | Отражена остаточная стоимость выбывших основных средств (при их продаже, передаче безвозмездно и др.) | 91-2 | 01-11 | Акт о приеме-передаче объекта основных средств (ф. № ОС-1) |
| 11 | Учтена стоимость недостающих или испорченных основных средств | 94 | 01-11 | Инвентаризационная опись основных средств (ф. № ИНВ-1), сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств (ф. № ИНВ-18) |
| 12 | Отражена остаточная или первоначальная стоимость основных средств, выбывших или испорченных в связи с чрезвычайными обстоятельствами | 91 | 01 | Акт о списании объекта основных средств (ф. № ОС-4), инвентаризационная опись основных средств (ф. № ИНВ-1), сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств (ф. № ИНВ-18) |

4.4. Учет начисления амортизации основных средств

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. *Амортизация* – исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» амортизационные отчисления включаются в состав расходов по обычным видам деятельности.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Кроме того, амортизация не начисляется по:

- объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.);
- объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т. п.);
- продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста.

По указанным объектам основных средств и объектам основных средств некоммерческих организаций производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

Амортизация начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия основного средства к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. Окончанием начисления амортизации следует считать первое число месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или его списания с бухгалтерского учета.

Начисление амортизации приостанавливается в случае:

- передачи по договору в безвозмездное пользование;
- нахождения объекта на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации;
- перевода объекта основных средств по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев;
- проведения ремонта продолжительностью свыше 12 месяцев.

В соответствии с п. 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации» амортизация признается в качестве расхода исходя из:

- величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов;
- срока полезного использования;
- принятых организацией способов начисления амортизации.

Согласно ст. 258 НК РФ срок полезного использования основных средств определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

Срок полезного использования основного средства организация определяет исходя из следующих факторов:

- ожидаемого срока использования объекта в соответствии с предполагаемой производительностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации, естественных условий и влияния внешней среды, системы проведения ремонта;

- планируемого объема производства продукции или работ в результате практического применения этого объекта;
- ограничений, вытекающих из нормативных правовых актов.

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

В зависимости от срока полезного использования основные средства подразделяются на 10 амортизационных групп:

1-я группа – средства со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;

2-я группа – от 2 до 3 лет включительно;

3-я группа – от 3 до 5 лет включительно;

4-я группа – от 5 до 7 лет включительно;

5-я группа – от 7 до 10 лет включительно;

6-я группа – от 10 до 15 лет включительно;

7-я группа – от 15 до 20 лет включительно;

8-я группа – от 20 до 25 лет включительно;

9-я группа – от 25 до 30 лет включительно;

10-я группа – средства со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Сущность *линейного способа* состоит в том, что годовая сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Пример 4.1

Приобретен объект стоимостью 120 000 руб. со сроком полезного использования в течение 5 лет. Годовая норма амортизационных отчислений – 20 %. Годовая сумма амортизационных отчислений составит:

$$120\,000 \times 20 \% / 100 \% = 24\,000 \text{ (руб.)}$$

При *способе уменьшаемого остатка* годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, устанавливаемого в соответствии с законодательством Российской Федерации. Коэффициент ускорения применяется по перечню высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования, устанавливаемому федеральными органами исполнительной власти.

Пример 4.2

Приобретен объект основных средств стоимостью 300 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. В учетной политике установлен коэффициент ускорения 2. Норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляет 20 % (100 % / 5 лет), и увеличенная на коэффициент 2, составит 40 %.

Начисленные суммы амортизации по годам составят:

в 1-й год: $300\,000 \times 40\% = 120\,000$ (руб.);

во 2-й год: $(300\,000 - 120\,000) \times 40\% = 72\,000$ (руб.);

в 3-й год: $(180\,000 - 72\,000) \times 40\% = 43\,200$ (руб.);

в 4-й год: $(108\,000 - 43\,200) \times 40\% = 25\,920$ (руб.);

в 5-й год: $(64\,800 - 25\,920) \times 40\% = 15\,552$ (руб.).

Таким образом, по истечении срока полезного использования объекта при применении данного метода амортизации остается несписанный остаток в сумме 23 300 руб. Эту стоимость можно также списать последовательно в будущих периодах при условии дальнейшего использования объекта основных средств. Применение данного метода позволяет организации в первые годы эксплуатации основного средства списывать на затраты большую часть амортизационных отчислений, тем самым обеспечивая более быструю окупаемость капитальных вложений. Что касается несписанного остатка стоимости объекта, то это объективно вполне оправданно; при списании основного средства в результате окончания срока его использования практически любой объект будет иметь какую-либо минимальную стоимость, выражающуюся в стоимости остающихся запасных частей, узлов, деталей и прочих составляющих, которые могут иметь вторичное применение.

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе – число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока службы объекта.

Пример 4.3

Приобретен объект основных средств стоимостью 200 000 руб. Срок полезного использования установлен 6 лет. Сумма чисел лет срока службы составляет 21 (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6).

Начисленные суммы амортизации по годам составят:

в 1-й год: $200\,000 \times 6 / 21 = 57\,140$ (руб.);

во 2-й год: $200\,000 \times 5 / 21 = 47\,620$ (руб.);

в 3-й год: $200\,000 \times 4 / 21 = 38\,100$ (руб.);

в 4-й год: $200\,000 \times 3 / 21 = 28\,570$ (руб.);

в 5-й год: $200\,000 \times 2 / 21 = 19\,050$ (руб.);

в 6-й год: $200\,000 \times 1 / 21 = 9\,520$ (руб.).

Итого сумма амортизации – 200 000 руб.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта

основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Пример 4.4

Приобретен грузовой автомобиль грузоподъемностью более 2 т с предполагаемым пробегом до 400 000 км стоимостью 100 000 руб. В отчетном периоде пробег должен составить 10 000 км. Годовая сумма амортизационных отчислений составит:

$$10\,000 \times 100\,000 / 400\,000 = 2500 \text{ (руб.)}.$$

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств в течение отчетного года производится ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере $\frac{1}{12}$ исчисленной годовой суммы. В случае принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету в течение отчетного года годовой суммой амортизации считается сумма, определенная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, до отчетной даты годовой бухгалтерской отчетности.

Начисление амортизации оформляют специальной разработочной таблицей – «Расчет амортизации основных средств» – или машинограммой аналогичного содержания. Эти регистры служат основанием для отражения амортизации и износа основных средств на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Если в учетной политике предусмотрены две нормы амортизации (для целей бухгалтерского и налогового учета), то, естественно, выполняются два вида расчетов.

Для целей налогообложения начисление амортизации имеет существенные особенности. Основное отличие состоит в том, что амортизация может начисляться двумя методами:

- линейным;
- нелинейным (аналогично методу уменьшаемого остатка с некоторыми особенностями, указанными в ст. 259 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ).

Линейный метод должен применяться при начислении амортизации по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам, входящим в восьмую-десятую амортизационные группы основных средств. По остальным основным средствам можно применять любой из двух вышеуказанных методов.

Кроме того, в налоговом учете при начислении амортизации применяют специальные коэффициенты:

- в отношении основных средств, работающих в условиях агрессивной внешней среды и (или) повышенной сменности (кроме основных средств 1, 2 и 3 амортизационных групп), к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент ускорения, но не выше 2.⁶ Под агрессивной средой понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) иницирования аварийной ситуации;
- для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), к основной норме амортизации налогоплательщик, у которого данное основное средство должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды, вправе применять специальный коэффициент ускорения, но не выше 3.

⁶ Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 19 октября 2007 г. № 03-03-06/1/727.

Данное положение также не распространяется на основные средства, относящиеся к первым трем амортизационным группам, в случае если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом;

- в отношении основных средств, используемых для научно-технической деятельности, разрешено применять к основной норме амортизации коэффициент, равный 3;
- по легковым автомобилям и микроавтобусам первоначальной стоимостью свыше соответственно 600 000 и 800 000⁷ руб. коэффициент ускорения равен 0,5. При этом в целях налогообложения прибыли организация может учесть амортизационные расходы по автомобилю как в периоде его эксплуатации, так и в периоде его временного простоя при условии, что деятельность, в которой используется автомобиль, организацией не приостанавливается, а приостановка эксплуатации автомобиля вызвана объективными причинами (ремонт, сезонное производство, отсутствие заказов и т. п.).

Допускается также начисление амортизации по пониженным нормам по решению руководителя организации, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения. Использование пониженных норм амортизации допускается с начала налогового периода и в течение всего налогового периода.

Особенность начисления амортизации для целей налогообложения состоит также и в том, что первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств должна определяться без учета результатов переоценки основных средств, проводимой после 1 января 2002 г.

В соответствии с Федеральным законом от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ с 1 января 2006 г. организациям предоставлено право применять так называемую налоговую льготу – списывать часть стоимости основных средств в виде амортизационной премии. Амортизационная премия составляет 10 % стоимости основного средства и может одновременно включаться в состав косвенных расходов для налогообложения по основным средствам, которые начали амортизироваться не раньше 1 января 2006 г.

Амортизационную премию нельзя применять к стоимости основных средств, полученных безвозмездно. Также амортизационная премия не применяется:

- к основным средствам, полученным в качестве вклада в уставный капитал;
- к имуществу, переданному в лизинг.

Указанная льгота является правом, а не обязанностью налогоплательщика, поэтому налогоплательщик сам решает, применять амортизационную премию или нет.

Данный Закон устанавливает также правила списания расходов на модернизацию – 10 % расходов списываются сразу, оставшиеся 90 % включаются в первоначальную стоимость основных средств и списываются через амортизационные отчисления. С 1 января 2007 г. также в виде амортизационной премии можно списывать в себестоимость продукции (работ, услуг) 10 % стоимости затрат на реконструкцию основных средств.

Если амортизация не начислена полностью, но основное средство ликвидируется по каким-либо причинам, то суммы НДС по таким основным средствам, ранее принятые к вычету, подлежат восстановлению на взаиморасчеты с бюджетом. При этом суммы налога, подлежащие восстановлению, исчисляются исходя из остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств, предназначен счет 02 «Амортизация основных средств».

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета

⁷ Норматив стоимости основных средств изменен с 1 января 2008 г. в соответствии с п. 29 ст. 1 Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 216-ФЗ.

затрат на производство или расходов на продажу (в зависимости от того, где и в каких целях эксплуатируется данный объект).

Аналитический учет по счету 02 ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета призвано обеспечить возможность сбора данных о начисленной амортизации основных средств, что необходимо для составления бухгалтерской отчетности и, в конечном итоге, управления организацией.

4.5. Учет восстановления основных средств

Восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. При этом если восстановление объекта превышает срок 12 месяцев, то начисление амортизационных отчислений приостанавливается.

Восстановление основных средств необходимо для их поддержания в рабочем состоянии. Своевременно произведенный ремонт обеспечивает ритмичность работы организации, сокращает простои, увеличивает срок службы основных средств.

Ремонт объектов основных средств может осуществляться собственными силами предприятия – хозяйственным способом либо путем обращения к услугам сторонних организаций – подрядным способом. Независимо от выбранного способа по объекту, подлежащему ремонту, предварительно составляется ведомость дефектов. В ней указываются виды и характер предполагаемых работ, устанавливаются вероятные сроки их выполнения, необходимые для замены материалы, детали и т. п., производится расчет сметной стоимости ремонта.

Ремонт основных средств следует проводить в соответствии с планом, который формируется по видам основных средств, подлежащих ремонту, в денежном выражении исходя из системы планово-предупредительного ремонта, разрабатываемого организацией с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и других факторов. Системой планово-предупредительного ремонта предусматриваются три вида ремонта: текущий, средний и капитальный.

К текущему и среднему ремонту основных средств относятся работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии.

К капитальному ремонту относится ремонт:

- оборудования и транспортных средств – полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулирование и испытание агрегата;
- зданий и сооружений, при котором производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на наиболее прочные и экономичные.

Затраты по модернизации и реконструкции основных средств (включая затраты по модернизации основных средств, осуществляемые во время капитального ремонта) учитываются как капитальные вложения. Эти затраты относятся на увеличение первоначальной стоимости основных средств и на добавочный капитал в том случае, если в результате этих работ происходит улучшение технических характеристик основных средств (срок полезного использования, мощность, качество и т. п.), в остальных случаях эти затраты возмещаются за счет собственных источников.

Для производственных организаций к счету 23 «Вспомогательные производства», предназначенному для учета ремонта основных средств, предусмотрены следующие субсчета:

23-1 «Ремонтные мастерские»;

23-2 «Ремонт зданий и сооружений».

Затраты, производимые на ремонт основных средств, отражаются в соответствующих первичных документах по учету операций отпуска (расхода) материальных ценностей, начисления оплаты труда, задолженности поставщикам за выполненные работы и других расходов. Затраты по ремонту организации могут относить сразу на счета издержек производства и обращения или создавать ремонтный фонд для накопления средств на проведение ремонтных работ, особенно на предприятиях с сезонным характером производства.

При текущем ремонте расходы оформляются бухгалтерскими записями:

Дт счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.,

Кт счетов 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

При капитальном ремонте заключается договор на его проведение. Выписывается наряд-заказ, и объект сдается подрядчику. В бухгалтерском учете делают записи:

Дт счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет 1 «Ремонтные мастерские» или 2 «Ремонт зданий и сооружений»;

Дт счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кт счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

После окончания ремонта оформляется и предъявляется счет-фактура, платежное требование. Сумма НДС предъявляется к возмещению из бюджета на основании счета-фактуры. При этом она записывается по дебету счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость», и кредиту счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

В целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт основных средств (в том числе арендованных) в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать резерв расходов на ремонт – ремонтный фонд.

Порядок создания резерва должен быть отражен в учетной политике организации. Для принятия решения об образовании резерва расходов на ремонт основных средств используются документы, подтверждающие правильность определения ежемесячных отчислений, как, например, дефектные ведомости (обосновывающие необходимость проведения ремонтных работ); данные о первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объектов основных средств; сметы на проведение ремонтов; нормативы и данные о сроках проведения ремонтов; итоговый расчет отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств.

Сумма резерва ежемесячно включается в себестоимость в размере норматива, установленного организацией самостоятельно. Норматив разрабатывается сроком на пять лет в твердой фиксированной сумме или в процентах к первоначальной стоимости основных средств. Правильность и соответствие сумм образованного резерва и его использования условиям работы организации периодически (а на конец года обязательно) проверяются по данным смет, расчетов и при необходимости корректируются. Работы по сдаче-приемке оформляются актом.

Для учета наличия и движения сумм резерва используется счет 96 «Резервы предстоящих расходов» по статье «Резерв предстоящих затрат по ремонту основных средств». Счет 96 пассивный, сальдо по данной статье отражает сумму неиспользованного резерва на указанные работы, т. е. по целевому назначению. Оборот по дебету – использование резерва на оплату работ и услуг, связанных с осуществлением ремонтных работ; оборот по кредиту – суммы ежемесячно создаваемого резерва за счет включения их в себестоимость, затраты организации.

Создание ремонтного фонда оформляется бухгалтерской записью:

Дт счета 20 «Основное производство» (25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.),

Кт счета 96, субсчет 3 «Резервы на ремонт и гарантийное обслуживание».

После завершения ремонтных работ и приемки отремонтированных объектов по акту производится запись:

Дт счета 96, субсчет 3 «Резервы на ремонт и гарантийное обслуживание»,

Кт счета 23, субсчета 2 «Ремонт зданий и сооружений».

При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств излишне зарезервированные суммы в конце года сторнируются. В случае, когда окончание ремонтных работ по объектам основных средств с длительным сроком их производства и существенным объемом указанных работ происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва на ремонт основных средств не сторнируется. По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва относится на финансовые результаты отчетного периода.

Если ремонт основных средств в течение года производится неравномерно и организацией не создается ремонтный фонд, возможен вариант отражения расходов в учете с использованием счета 97 «Расходы будущих периодов». В этом случае учетной политикой организации должно быть предусмотрено, что расходы на ремонт сначала списываются на расходы будущих периодов, а затем в течение срока, определенного руководством организации, эти расходы равными долями списывают на себестоимость изготавливаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. В таком случае отнесение затрат на ремонт будет более равномерным, что позволит избежать скачков себестоимости.

При отражении операций, связанных с модернизацией и реконструкцией (достройка, дооборудование) основных средств (затраты на которые согласно законодательству увеличивают первоначальную стоимость объекта), в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

Дт счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,
Кт счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
Дт счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»,
Кт счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
Дт счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,
Кт счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»;
Дт счета 01 «Основные средства»,
Кт счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Аналитический учет операций по ремонту основных средств ведется в лицевом счете (производственном отчете) и в ведомости учета затрат по капитальным вложениям и ремонту. В лицевых счетах по статье «Содержание основных средств» выделяют отдельной строкой «Ремонт основных средств» по каждому объекту учета. Ежемесячно подсчитывают суммы затрат за месяц и нарастающим итогом с начала года.

4.6. Инвентаризация основных средств

Инвентаризация – это прием ревизии, используемый для проверки соответствия фактического наличия средств в натуре данным бухгалтерского учета, а также для выяснения сохранности собственности в организации. При этом фактическое наличие ценностей записывается в инвентаризационные описи, на основании которых и данных бухгалтерского учета составляют сличительные ведомости, где выводятся недостачи и излишки ценностей. В процессе инвентаризации проверяется также реальность числящихся на балансе объектов основных средств.

Проведение инвентаризации основных средств и отражение ее результатов в учете осуществляются согласно Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Инвентаризация основных средств является обязательной в следующих случаях:

- при реорганизации предприятия (слияние, разделение, присоединение, выделение, преобразование) – на дату составления бухгалтерского баланса;
- при выдаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- после стихийных бедствий (немедленно после их окончания);
- перед составлением годового отчета (не ранее 1 октября);
- при выявлении факторов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Инвентаризацию основных средств, кроме скота, проводят не менее одного раза в год и не ранее 1 октября отчетного года. Здания, сооружения и другие недвижимые объекты разрешено инвентаризовать не реже одного раза в год, библиотечные фонды – не менее одного раза в 5 лет по состоянию на 1 декабря. Животных должны инвентаризовать ежеквартально (на 1 апреля, 1 июля, 31 декабря отчетного года).

Количество и сроки инвентаризаций определяются в организации руководителем, кроме случаев, когда ее проведение является обязательным, и фиксируются в учетной политике.

Для проведения инвентаризации приказом руководителя создается комиссия, в состав которой включают главных специалистов, бухгалтера и других, но не менее трех человек. Инвентаризацию проводят в присутствии материально ответственного лица. За правильность и своевременность проведения инвентаризации несут ответственность руководитель организации и главный бухгалтер.

Перед проведением инвентаризации уточняется правильность оформления первичной учетной документации по наличию и движению основных средств (инвентарные карточки или книги, акты о приеме-передаче объекта и т. д.). При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета и технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

Материально ответственные лица в письменной форме должны подтвердить, что все приходные и расходные документы на основные средства сданы в бухгалтерию, принятые объекты оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Фактическое наличие и техническое состояние объектов устанавливаются членами инвентаризационной комиссии совместно с материально ответственными лицами путем непосредственного осмотра по месту нахождения.

При проведении инвентаризации по основным средствам применяются следующие формы инвентаризационных описей:

- инвентаризационная опись основных средств (ф. № ИНВ-1);

- сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств (ф. № ИНВ-18) – применяется для отражения результатов инвентаризации основных средств и нематериальных активов, по которым выявлены отклонения от данных бухгалтерского учета;
- акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств (ф. № ИНВ-10) – применяется при инвентаризации незаконченных ремонтов зданий, сооружений, машин, оборудования и других объектов основных средств.

Все документы составляются в двух экземплярах и подписываются членами комиссии отдельно по каждому месту нахождения объектов и лицом, ответственным за сохранность объекта. Один экземпляр передается в бухгалтерию, а второй остается у материально ответственного лица. Неучтенные основные средства, а также основные средства, по которым выявлена недостача, записываются в сличительную ведомость результатов инвентаризации основных средств (ф. № ИНВ-18).

Стоимость неучтенных объектов ставится на учет в экспертной оценке, ориентируясь на современную оценку их воспроизводства. Такие объекты в указанной оценке с отражением суммы износа (исходя из фактического состояния этих объектов) оформляются отдельным актом.

На основные средства, не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода объектов в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты в негодность.

Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне организации, инвентаризируются по документам, подтверждающим их действительное местонахождение.

Если обнаружены излишки основных средств, то составляется проводка:

Дт счета 01 «Основные средства»,

Кт счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостача или порча основных средств отражается по:

Дт счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,

Кт счета 01 «Основные средства».

Одновременно списывается амортизация недостающего объекта основных средств:

Дт счета 02,

Кт счета 94.

При невозможности отнесения недостающих основных средств на конкретных виновных лиц эти средства списываются по остаточной стоимости бухгалтерской проводкой:

Дт счета 91 «Прочие доходы и расходы»,

Кт счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Инвентаризация завершается составлением протокола. В нем указываются сведения о выявленных недостачах или излишках, в том числе о причинах их возникновения с указанием виновных лиц и мер, которые следует к ним применить. Протокол утверждает руководитель организации.

4.7. Учет объектов основных средств при аренде и лизинге

Доходные вложения в материальные ценности определяются как имущество, предоставляемое за плату во временное владение и пользование (включая предоставленное по договору финансовой аренды и по договору проката).

Предоставление арендодателем (наймодателем) арендатору имущества, которое не теряет своих натуральных свойств в процессе его использования, за плату во временное владение и пользование или во временное пользование оформляется договором аренды (имущественного найма). Отдельными видами договора аренды являются договоры: проката, аренды транспортных средств (с экипажем, без экипажа), аренды здания или сооружения, финансовой аренды (лизинга). Договором аренды может быть предусмотрен переход арендованного имущества в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены.

Согласно п. 1 ст. 609 Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ) независимо от срока договор аренды должен быть заключен в письменной форме, если хотя бы одной из сторон является юридическое лицо. В договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды, его стоимость, срок аренды, размер, порядок, условия и сроки внесения арендной платы, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в состоянии, соответствующем условиям договора и назначению имущества, другие условия аренды.

Аренда как объект учета бывает текущей и долгосрочной. Текущая аренда регулируется договором аренды, заключаемым арендодателем с арендатором. Срок такой аренды не может быть более года. Процедура заключения договора аренды, его содержание и имущественные права сторон нормативно закреплены гл. 34 ГК РФ. При отсутствии указания в договоре срока аренды считается, что такой договор заключен на неопределенный срок. В подобной ситуации каждая из сторон исходя из своих интересов вправе в любое время отказаться от договора при одном условии: инициатор расторжения договора должен поставить об этом в известность другого участника не позднее чем за один месяц, а при аренде недвижимого имущества – за три месяца.

Договор аренды здания, заключенный на срок не менее одного года, подлежит государственной регистрации в соответствии со ст. 651 ГК РФ.

Объект основных средств, полученный по договору текущей аренды, арендатором учитывается на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Имущество, передаваемое в текущую аренду, должно отражаться в бухгалтерском учете арендодателя обособленно. Организация-арендодатель открывает на соответствующих счетах учета имущества отдельные субсчета для учета имущества, передаваемого в аренду. В бухгалтерском учете отражается запись:

Дт счета 01, субсчет 2 «Основные средства, переданные в аренду»,

Кт счета 01, субсчет 1 «Основные средства, находящиеся в эксплуатации».

Договором аренды может быть предусмотрено предварительное внесение арендной платы в счет будущих доходов. Если предоставление имущества в аренду не является предметом деятельности организации, то суммы арендной платы, поступившие в счет будущих доходов, отражаются в учете арендодателя на счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Доходы, полученные в счет будущих периодов».

Если организация приобретает имущество, специально предназначенное для сдачи в аренду, его приходуется по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В условиях финансовой аренды (лизинга) объектом договора является новое имущество с четко определенными объемом передаваемых прав собственности и сроком пользования, порядком учета, содержания и ремонта, а также расчетов (графика платежей) и др.

Регулирование лизинговых сделок осуществляется на основе ГК РФ (ст. 650–670) и Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

Объектом лизинга могут быть организации и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, которое относится к основным средствам и используется в предпринимательской деятельности.

Имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору лизинга, может учитываться как на балансе лизингополучателя, так и лизингодателя. Это имущество включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой данное имущество должно учитываться по договору лизинга (п. 7 ст. 258 НК РФ).

Лизингополучателем признается юридическое лицо или гражданин, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, получающий имущество в пользование по договору лизинга за определенную плату. Не могут быть предметом лизинга земельные участки и другие природные объекты, а также имущество, которое по законодательству запрещено для свободного обращения или для которого установлен отдельный порядок обращения.

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то у лизингополучателя поступившее лизинговое имущество учитывается на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Начисленные лизингодателю лизинговые платежи отражаются по дебету счетов учета издержек производства и обращения и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам». При погашении задолженности дебетуют счет 76 и кредитуют счета учета денежных средств. При возврате лизингового имущества лизингодателю его стоимость списывают со счета 001.

Если по условиям договора финансовой аренды лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, затраты, связанные с получением лизингового имущества, учтенные на счете учета капитальных вложений при принятии указанного имущества к бухгалтерскому учету, списываются на дебет счета учета основных средств на отдельный субсчет «Арендованное имущество». Начисленные лизингодателю платежи отражают по дебету счета 76, субсчет «Арендные обязательства», и кредиту счета 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

Продавцом лизингового имущества является организация-изготовитель или другое юридическое лицо, или гражданин, продающий имущество, представляющее собой объект лизинга.

На рынке лизинговых услуг в качестве **лизингодателя** выступают: финансовые лизинговые компании; брокерские лизинговые фирмы; банковские организации; страховые пенсионные фонды; филиалы промышленных корпораций и банков, занимающиеся лизинговым обслуживанием; специализированные (сервисные) лизинговые компании, ориентирующие свою деятельность на узкий сегмент рынка, поставляющие оборудование определенного типа.

Затраты, связанные с осуществлением капитальных вложений по приобретению лизингового имущества, отражаются у лизингодателя на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств». Лизинговое имущество приходится так же, как и в случаях с арендой по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» с кредита счета 08. Передача лизингового имущества лизингополучателю отражается записями в аналитическом учете по счету 03.

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество поставляется его продавцом непосредственно лизингополучателю, минуя лизингодателя, то указанные выше записи осу-

ществляют в бухгалтерском учете транзитом на основании первичного учетного документа лизингополучателя.

При возврате лизингового имущества лизингодателю (если по условиям договора лизинговое имущество учитывалось на балансе лизингополучателя и при условии внесения всей суммы предусмотренных договором финансовой аренды лизинговых платежей) отражение такого имущества в бухгалтерском учете лизингополучателя производится в общеустановленном порядке списания на счет учета основных средств в корреспонденции: кредит счета учета основных средств, субсчет «Арендованное имущество», – в размере первоначальной стоимости и дебет счета учета амортизации, субсчет «Амортизация имущества, сданного в лизинг», – на сумму начисленной амортизации.

При выкупе лизингового имущества (если по условиям договора финансовой аренды лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя) его стоимость на дату перехода права собственности списывается лизингополучателем с забалансового счета. Одновременно лизингополучатель делает запись на указанную стоимость по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета амортизации основных средств.

К основной норме амортизации по имуществу, которое является предметом договора лизинга, может применяться специальный коэффициент. При этом величина данного коэффициента не может превышать 3 (п. 7 ст. 259 НК РФ). Применение ускоренной амортизации является правом, а не обязанностью налогоплательщика. Лизингополучатель может воспользоваться указанным правом, а может и не воспользоваться им и применять общий порядок амортизации. Решение о применении либо неприменении специального коэффициента амортизации в отношении предмета лизинга должно быть закреплено в утверждаемой приказом руководителя учетной политике организации. В противном случае нельзя считать, что организацией принято решение о его применении.

Возврат объектов основных средств после окончания срока аренды отражается в бухгалтерском учете:

- арендодателем – списанием со счета по учету арендованных основных средств на счет по учету основных средств;
- арендатором – списанием с забалансового счета.

Вопросы и задания

1. С какой целью ведется бухгалтерский учет основных средств?
2. В чем особенность имущества, выступающего как основные средства?
3. Какие виды имущества в учете относятся к основным средствам?
4. По каким признакам осуществляется классификация основных средств и с какой целью?
5. Назовите способы поступления в организацию основных средств.
6. В какой оценке принимаются к учету основные средства?
7. Что такое амортизация основных средств и как она отражается в учете?
8. К каким финансовым последствиям приводит использование различных методов начисления амортизации?
9. Какие расходы включаются в первоначальную стоимость основного средства?
10. Назовите первичные документы по поступлению и выбытию основных средств.
11. Назовите наиболее характерные операции по выбытию основных средств. Каков порядок их регистрации в учете?
12. Какие бывают виды ремонта и каков порядок отражения в учете затрат на их проведение?
13. Когда проводится инвентаризация основных средств и как оформляются ее результаты?
14. В каких случаях может изменяться стоимость основных средств?
15. Чем аренда отличается от лизинга?
16. Зачем нужна переоценка основных средств?
17. Как организуется учет результатов инвентаризации основных средств?
18. Как влияет на финансовый результат организации установленный в учетной политике стоимостной лимит основных средств?
19. В чем особенности проведения инвентаризации основных средств?
20. В чем особенности начисления амортизации для целей налогового учета?

Тесты

1. Фактическими затратами на приобретение оборудования, предназначенного для выпуска продукции, признаются:

- а) суммы, уплаченные поставщику, включая НДС;
- б) расходы на доставку оборудования;
- с) заработная плата работников отдела материально-технического снабжения.

2. Классификация приобретения комплекта какого-либо имущества, например набора инструментов, как единого основного средства:

- а) не допускается;
- б) допускается только в случае, если все предметы комплекта имеют одинаковый срок полезного использования;
- с) допускается с указанием перечня предметов, входящих в комплект, в инвентарной карточке учета основных средств.

3. Стоимость объекта основных средств, приобретенного за иностранную валюту, определяется путем пересчета его стоимости в иностранной валюте в рубли по официальному курсу Банка России на дату:

- а) перехода права собственности к покупателю;
- б) оплаты стоимости поставщику;
- с) пересечения границы Российской Федерации;
- д) ввода в эксплуатацию.

4. При безвозмездной передаче основных средств их стоимость облагается НДС:

- а) в любом случае;
- б) кроме случаев, перечисленных в гл. 25 НК РФ;
- с) кроме случаев, перечисленных в ст. 39 и 149 НК РФ.

5. Определение непригодности объектов основных средств к дальнейшей эксплуатации является функцией:

- а) главного бухгалтера;
- б) главного инженера;
- с) главного механика;
- д) специально созданной комиссии.

6. Сумма амортизационных отчислений объектов основных средств способом уменьшаемого остатка определяется исходя:

- а) из первоначальной или текущей стоимости (в случае проведения переоценки) объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;
- б) из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования в соответствии с законодательством;
- с) из первоначальной или текущей стоимости (в случае проведения переоценки) объекта и соотношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования.

7. Учет арендованных основных средств на счете 001 «Арендованные основные средства» должен быть организован по стоимости:

- а) первоначальной, определенной собственником;
- б) первоначальной или восстановительной, определенной собственником;
- с) указанной в договоре аренды.

8. Организация имеет право переоценивать основные средства один раз в год:

- а) на 1 января отчетного года;
- б) на любую дату;
- с) на 31 декабря отчетного года.

9. Расходы по модернизации и реконструкции объектов основных средств списывают:

- а) на увеличение первоначальной стоимости объектов;
- б) на общепроизводственные расходы;
- с) на расходы основного производства;
- д) на общехозяйственные расходы.

10. Амортизация по основным средствам для целей бухгалтерского учета начисляется по нормам, утвержденным:

- а) специально созданной в организации комиссией;
- б) постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072;
- с) главой 25 НК РФ.

11. Амортизация основных средств, сданных в аренду, отражается по кредиту счета 02 и дебету счета:

- а) учета затрат по основным видам деятельности;
- б) операционных расходов;
- с) прочих расходов.

12. Прирост стоимости основных средств при их переоценке оформляется бухгалтерской записью:

- а) Дт счета 01 «Основные средства», Кт счета 83 «Добавочный капитал»;
- б) Дт счета 01 «Основные средства», Кт счета 98 «Доходы будущих периодов»;
- с) Дт счета 01 «Основные средства», Кт счета 82 «Резервный капитал».

13. В случае если учетной политикой организации предусмотрено создание ремонтного фонда, ежемесячные отчисления в этот фонд отражаются по дебету счетов учета затрат и кредиту счета:

- а) 82 «Резервный капитал»;
- б) 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- с) 97 «Расходы предстоящих платежей».

14. По каким объектам основных средств амортизация не начисляется:

- а) находящимся в цехе;
- б) находящимся на текущем ремонте в течение двух недель;
- с) находящимся на консервации более трех месяцев по решению руководителя?

15. Какую бухгалтерскую проводку следует признать правильной при отражении сумм оплаченных подотчетным лицом при приобретении основных средств в организации розничной торговли:

- а) Дт счета 01, Кт счета 71;

б) Дт счета 08, Кт счета 71;

с) Дт счета 08, Кт счета 71 и одновременно Дт счета 19, Кт счета 71?

Глава 5

Учет материально-производственных запасов

Для осуществления бесперебойного процесса производства организации необходимо иметь в достаточном количестве различные производственные запасы, поэтому у хозяйствующих субъектов возникает необходимость в приобретении сырья, материалов и др. **Материально-производственные запасы** – понятие, неотъемлемо присущее экономике в целом и требующее адекватного отражения в бухгалтерском учете. Под *производственными запасами* понимают различные вещественные элементы производства, используемые в качестве предметов труда в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции. Материально-производственные запасы – это совокупность материального имущества, принадлежащего к оборотным активам. Сюда относятся: материалы, незавершенное производство, готовая продукция, товары. В этой главе будет уделено внимание учету материально-производственных запасов, расходы на приобретение которых капитализируются на основных счетах: 10 «Материалы» и 41 «Товары».

Материально-производственные запасы являются основным (после денежных средств) оборотным активом большинства организаций, относящихся к торговой и производственной сфере. Поскольку материально-производственные запасы являются основным материальным элементом производственного цикла, их учет исключительно важен для всех его уровней и пользователей. В большинстве отраслей материальные запасы также составляют основу прямых материальных затрат в себестоимости продукции или себестоимости продаж.

Любая организация ведет свою деятельность с целью получения материальных (или каких-либо иных) выгод. Для определения выгодности данного вида деятельности в первую очередь необходимо знать объем средств, истраченных на производство продукта или услуги. Также, несомненно, важной является информация о наличии на складах товаров или материалов, необходимых для функционирования организации. Помимо денежных средств товарно-материальные ценности – самые ликвидные активы организации, и, таким образом, реальные остатки этих ценностей и их стоимость являются ключевыми показателями для расчета стоимости организации в целом.

В большинстве случаев именно материально-производственные запасы составляют основную часть себестоимости продукции, которая показывает эффективность данного вида деятельности как такового, а также действенность управленческих усилий. Для торговых и производственных организаций детальный материальный учет является наиболее важным. В организациях, оказывающих консультационные услуги, более важным будет учет материальных ценностей, используемых для поддержания функционирования офиса и консультантов. Данные затраты относятся к косвенным затратам фирмы в целом.

Четкий учет товарно-материальных ценностей также важен вследствие существенного влияния правильности расчета товарных запасов на финансовую отчетность и финансовый результат организации в целом. Существует мнение, что основной целью материального учета является именно точное определение прибыли (и, как следствие, оценка собственного капитала), а не фактической стоимости запасов. Большинство инвесторов и кредиторов принимают свои решения на основе размеров прибыли, указанной в финансовой отчетности, и оценки запасов.

Принципы учета запасов установлены МСФО 2 «Запасы».

Запасы – активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности или для производства товаров (услуг) с последующей их продажей, а также сырье и материалы, исполь-

зуемые в процессе производства. Запасы также включают недвижимость, предназначенную для перепродажи. В соответствии с МСФО 2 запасы классифицируются следующим образом:

- товары, земля и другое имущество, закупленные и хранящиеся для перепродажи;
- готовая продукция, выпущенная компанией;
- незавершенная продукция, выпущенная компанией и включающая сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе.

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» в российской практике бухгалтерского учета в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и прочих активов при производстве продукции для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары;
- используемые для управленческих нужд организации.

Заметим, что в соответствии с МСФО 2 «Запасы» к материально-производственным запасам относятся незавершенное производство и недвижимость, предназначенная для перепродажи. В ПБУ 5/01 в отличие от МСФО 2 не относят к запасам активы, используемые при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации более чем 12 месяцев или больше обычного операционного цикла.

5.1. Оценка стоимости материально-производственных запасов и их документальное оформление

В зависимости от назначения и роли в производстве материальные запасы классифицируются по следующим видам:

- 1) сырье;
- 2) покупные полуфабрикаты;
- 3) топливо;
- 4) запасные части;
- 5) строительные материалы;
- 6) инвентарь и хозяйственные принадлежности;
- 7) тара и тарные материалы;
- 8) вспомогательные материалы;
- 9) специальная одежда и специальная оснастка;
- 10) прочие.

Внутри каждой из перечисленных групп производственные запасы подразделяют на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждая из этих групп материалов отлична от других как по своему физическому состоянию, так и по происхождению, поступлению в организацию, использованию в целях производства, способам хранения и множеству других признаков. Все эти особенности и диктуют задачи и требования, предъявляемые к учету материально-производственных запасов.

С целью успешного решения этих задач организации должны правильно организовать складское хозяйство, совершенствовать систему документооборота, следить за подбором и подготовкой кадров материально ответственных лиц, связанных с учетом, обеспечить своевременное и полное ведение синтетического и аналитического учета материальных ценностей. Для этого в организации необходимо:

- иметь номенклатуру – ценник;
- установить четкую систему документации и документооборота;
- проводить в установленном порядке инвентаризацию и контрольные выборочные проверки остатков материалов, своевременно отражать в учете их результаты.

Номенклатура – систематизированный перечень наименований материалов, полуфабрикатов, запасных частей, топлива и других материальных ценностей, используемых в данной организации. Номенклатура материальных ценностей должна содержать следующие данные о каждом материале: технически правильное наименование (в соответствии с общесоюзными стандартами – ГОСТ); полную характеристику (марка, сорт, размер, единица измерения и пр.); номенклатурный номер – условное обозначение, заменяющее, по существу, перечисленные признаки. Если же в номенклатуре указана учетная цена каждого вида материалов, то она называется номенклатурой-ценником.

Впоследствии при выписке каждого документа по движению материалов в нем указывается не только наименование материала, но и его номенклатурный номер, что позволяет избежать ошибок при записях в складском и бухгалтерском учете материалов.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования *единицей материально-производственных запасов* может быть **номенклатурный номер**, партия, однородная группа и т. п.

Учет запасов производится в двух измерителях – денежном и вещественном (количественном).

Материалы могут поступать в организацию по договорам купли-продажи (договорам поставки и др.); при внесении в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации; при получении организацией безвозмездно (включая договор дарения); путем изготовления материалов силами организации, а также в результате выбытия основных средств или другого имущества.

В соответствии с ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактическими затратами на приобретение материально-производственных запасов могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении силами организации определяется, исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство материально-производственных запасов осуществляются организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Материально-производственные запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и предусмотренных вышеуказанным Положением.

Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Фактическую себестоимость материалов можно рассчитать только по окончании месяца, когда бухгалтерия будет иметь слагаемые этой себестоимости (платежные документы поставщиков материалов или счета-фактуры за перевозку, погрузочно-разгрузочные работы и прочие расходы). Движение же материалов происходит в организациях ежедневно, и документы на приход и расход материалов должны оформляться своевременно, по мере совершения операций, и находить отражение в учете. Поэтому появляется необходимость использовать в текущем учете твердые, заранее установленные цены, называемые учетными (ими могут быть или договорные, или плановые цены).

При использовании плановых цен ежемесячно рассчитываются суммы и проценты отклонений фактической себестоимости от плановой (экономия или перерасход). Этот показатель дает возможность оценить процесс заготовления материалов. Отклонения от плановых цен рассчитываются не по каждому номенклатурному номеру материалов, а по группам материалов (основные, вспомогательные материалы, топливо и т. д.). При расчете берутся остатки материалов на начало месяца и их поступление за отчетный период.

На материалы, поступающие от поставщика, организация получает расчетные документы (платежные требования, платежные требования-поручения, счета, товарно-транспортные накладные и т. п.) и сопроводительные документы (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения и др.).

Организация устанавливает порядок приемки, регистрации, проверки, акцептования и прохождения расчетных документов на поступающие материалы с учетом условий поставок, транспортировки (доставки до организации), организационной структуры организации и функциональных обязанностей подразделений (отделов, складов) и должностных лиц. При этом необходимо:

- зарегистрировать документы в журнале учета поступающих грузов;
- проверить соответствие данных этих документов договорам поставки (другим аналогичным договорам) по ассортименту, ценам и количеству материалов, способу и срокам отгрузки и другим условиям поставки, предусмотренным договором;
- проверить правильность расчетов в расчетных документах;
- акцептовать (оплатить) расчетные документы полностью или частично или мотивированно отказать от акцепта (от оплаты);
- определить фактические размеры ответственности в случае нарушения условий договора;
- передать документы в подразделения организации (бухгалтерскую службу, финансовый отдел и т. п.) в сроки, предусмотренные правилами документооборота организации.

Материалы должны приходоваться в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, в штуках). По этим же единицам измерения устанавливается учетная цена.

Учет материальных ресурсов в любой производственной организации возложен на материально ответственное лицо или бригаду материально ответственных лиц. Материально ответственным лицом может быть как заведующий складом, так и любой другой работник, достигший 18-летнего возраста. Если численность работников организации невелика и номенклатура производственных запасов небольшая, можно не содержать штатных складских работников, а их функции по приемке и отпуску материалов, обеспечению сохранности производственных запасов возложить на работников, чья деятельность непосредственно связана с использованием материалов, в порядке совмещения. С работниками необходимо заключить договор о полной материальной ответственности. По мере поступления материалы закрепляются за материально ответственным лицом.

Приемка и оприходование поступающих материалов и тары (под материалы) оформляется соответствующими складами, как правило, путем составления приходных ордеров (ф. № М-4, как и другие формы, о которых речь идет далее, утверждена постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а) при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству).

На массовые однородные грузы, прибывающие от одного и того же поставщика (например, ГСМ) несколько раз в течение дня, допускается составление одного приходного ордера в целом за день. При этом на каждую отдельную приемку материала в течение дня делаются записи на обороте ордера, которые в конце дня подсчитываются и общий итог записывается в приходный ордер.

Для получения материалов со склада поставщика или от транспортной организации уполномоченному лицу выдаются соответствующие документы и доверенность на получение материалов. Оформление доверенностей в организациях производится в порядке, установленном действующим законодательством.

Материалы, поступающие на ответственное хранение, записываются заведующим складом (кладовщиком) в специальную книгу (карточку), хранятся на складе обособленно и не могут расходоваться.

Материалы, закупленные подотчетными лицами организации, подлежат сдаче на склад. Оприходование материалов производится в общеустановленном порядке на основании оправдательных документов, подтверждающих покупку (счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордеру – при покупке у другой организации за наличный расчет, акт или справка – о покупке на рынке или у населения), которые прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

К выбытию материально-производственных запасов относится:

- их отпуск в производство;
- продажа;
- списание;
- безвозмездная передача.

Под отпуском материалов в производство понимается их выдача со склада непосредственно для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также отпуск материалов для управленческих нужд организации. Отпуск материалов на склады подразделений организации и на площадки строительства рассматривается как внутреннее перемещение. Порядок отпуска материалов со склада (кладовой) цеха, подразделения организации устанавливается руководителем подразделения организации по согласованию с главным бухгалтером организации.

Стоимость материалов, отпускаемых со складов организации в подразделения и из подразделений на участки, в бригады, на рабочие места в аналитическом учете, как правило, определяется по учетным ценам. По мере отпуска материалов со складов (кладовых) подразделения на участки, в бригады, на рабочие места они списываются со счетов учета материальных ценностей и зачисляются на соответствующие счета учета затрат на производство.

Отпуск материалов со складов (кладовых) организации на производство (участкам, бригадам, на рабочие места), как правило, должен осуществляться на основе предварительно установленных лимитов. Лимиты отпуска материалов на производство устанавливаются отделом снабжения или другими подразделениями (должностными лицами) по решению руководителя организации. Лимиты на отпуск материалов устанавливаются на основе разработанных соответствующими службами организации норм расхода материалов, производственных программ подразделений организации, с учетом остатков (переходящих запасов) материалов на начало и конец планируемого периода. Внесение изменений в лимиты (в связи с уточнением объемов незавершенного производства и остатков неиспользованных материалов в подразделениях организации, изменением и (или) перевыполнением производственной программы, изменением норм расхода, заменой материалов, исправлением ошибок, допущенных при расчете лимита, и т. д.) производится с разрешения тех же лиц, которым предоставлено право их утверждения.

В соответствии с ПБУ 5/01 при отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией (товаров, учитываемых по продажной (розничной) стоимости) одним из следующих методов:

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.