

Хамидуллина З.Ч.

Бухгалтерский финансовый учет

Часть 1

От автора

В соответствии с федеральным законодательством РФ все юридические лица (организации) и индивидуальные предприниматели обязаны вести бухгалтерский учет и представлять отчетность налоговым инспекциям, органам социального обеспечения, собственникам и другим заинтересованным органам.

Бухгалтерский учет — это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации (индивидуального предпринимателя), их движении и финансовых результатах путем сплошного, непрерывного документального оформления всех хозяйственных операций. Имея в виду документальную обоснованность всех фактов деятельности хозяйствующих субъектов, бухгалтерский учет можно назвать точной экономической наукой.

Бухгалтерский учет ведут с целью формирования полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении и финансовом состоянии, необходимой различным пользователям бухгалтерской отчетности. Кроме того, публикуемая финансовая отчетность, составленная по европейским или мировым правилам, является международным средством общения предпринимателей всех уровней.

Без правильного ведения бухгалтерского учета не представляется возможным:

- получать полную и достоверную информацию о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности;

- обеспечивать контроль за наличием имущества и рациональным использованием всех видов ресурсов;

- своевременно устанавливать недостатки в хозяйственной деятельности, выявлять и мобилизовывать резервы, разрабатывать меры по их использованию;

- правильно рассчитываться с финансовыми организациями и внебюджетными фондами.

В системе управления организаций бухгалтерская служба выполняет ряд функций, основными из которых являются:

информационная;

обеспечения сохранности собственности;

аналитическая;

прогнозная.

Автор надеется, что данный учебный курс, как для студентов, так и для практических работников бухгалтерской и финансовой служб организации, послужит путеводителем в учебной и деловой карьере.

Раздел 1. Общие принципы бухгалтерского (финансового) учета

1. Бухгалтерский (финансовый) учет в управлении организацией

1.1. Понятие, сущность бухгалтерского (финансового) учета

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 (п. 1, ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

В соответствии со ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций. Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

- ввести в штат должность бухгалтера;

- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

- вести бухгалтерский учет лично.

Бухгалтерский учет является сплошным и непрерывным во времени, он строго документирован, используются специфические приемы и способы обработки учетных данных, организуется в рамках отдельных хозяйствующих субъектов.

В зависимости от целевого назначения информации, состава ее пользователей различают бухгалтерский финансовый учет и бухгалтерский управленческий учет.

Под финансовым учетом понимается бухгалтерский учет, осуществляемый с целью получения информации, необходимой для

внешних пользователей. Он строго регламентирован и подчиняется установленным положениям (стандартам).

Управленческий учет — учет внутри организации, необходимый для управления экономическими ресурсами, представляет собой часть бухгалтерского учета, также осуществляется на основе принятых Положений (нормативных актов, инструкций). Наряду с этим в системе управленческого учета следует исходить из технологии и организации производства.

Бухгалтерский финансовый и управленческий учет осуществляются на одних и тех же принципах в одном хозяйствующем субъекте в одно и то же время, дополняя друг друга необходимой информацией.

1.2. Задачи бухгалтерского (финансового) учета

Основными документами, регламентирующими бухгалтерский (финансовый) учет, являются Федеральный закон «О бухгалтерском учете», «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», которые обеспечивают единство методологии бухгалтерского учета и отчетности в стране, порядок его ведения, составления и представления бухгалтерской отчетности. Федеральным законом «О бухгалтерском учете» сформулированы следующие задачи бухгалтерского учета:

формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, используемой внутренними и внешними пользователями бухгалтерской информации;

обеспечение информацией, необходимой для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых результатов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов, обеспечение ее финансовой устойчивости.

1.3. Функции бухгалтерского (финансового) учета

В системе управления хозяйственной деятельностью предприятия бухгалтерский учет выполняет ряд функций.

Основные функции бухгалтерского учета представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1

Основные функции бухгалтерского учета

Функция	Содержание
Контрольная	Обеспечивает контроль за выполнением планов, мерой труда и мерой потребления, сохранностью собственности
Информационная	Фиксирует фактическое состояние хозяйствующего субъекта
Функция обратной связи	Отражает обратную связь в хозяйственной системе и ход выполнения управленческих решений
Аналитическая функция	Определяет возможность проведения анализа финансового состояния организации

Контрольная функция имеет большое значение в условиях развития рыночных отношений и различных форм собственности. Работники бухгалтерии, аудиторских фирм, налоговых служб осуществляют контроль за сохранностью и движением имущества организаций, а также правильностью и своевременностью расчетов с государством и другими субъектами хозяйственных взаимоотношений.

Обеспечение сохранности имущества — функция, имеющая особое значение в условиях рыночных отношений и наличия различных форм собственности. Выполнение данной функции зависит от действующей системы учета и определенных предпосылок:

наличия специализированных складских помещений, оснащенных средствами оргтехники;

совершенствования самой системы учета, использования экономических ресурсов, применения обоснованных методов выявления недостатков, растрат, хищений;

использования современных средств автоматизации для сбора, обработки и передачи информации. С помощью бухгалтерского учета осуществляются три вида контроля — предварительный, текущий и последующий.

Информационная функция — одна из главных функций бухгалтерского учета. Данные бухгалтерского учета являются основным источником информации, используемой на разных уровнях управления. Бухгалтерская информация используется в управлении для планирования, прогнозирования, выработки тактики и стратегии деятельности организаций. Для того, чтобы эта информация удовлетворяла всех пользователей, она должна быть достоверной, объективной, своевременной и оперативной.

Функция обратной связи означает, что бухгалтерский учет формирует и передает информацию обратной связи, т.е. информацию о фактических параметрах развития объекта управления. Основными компонентами информационной системы обратной связи применительно к бухгалтерскому учету являются:

- в качестве ввода — неупорядоченные данные;
- в качестве процесса — обработка данных;
- в качестве вывода — упорядоченная информация.

Аналитическая функция — данные бухгалтерского учета служат основной информацией для проведения анализа финансового состояния организации.

1.4. Принципы бухгалтерского (финансового) учета

Бухгалтерский учет базируется на ряде принципов. Принципы бухгалтерского (финансового) учета — универсальные положения, применяемые для решения практических задач. Они носят общий характер и являются основой построения концепции бухгалтерского

учета. В настоящее время в отечественном бухгалтерском учете используются общепринятые в мировой практике принципы ведения учета.

Применяемые в международной практике ведения учета принципы можно разделить на две группы.

Базовые принципы, предполагающие определенные условия, создаваемые хозяйствующим субъектом при постановке бухгалтерского учета, которые не должны меняться. Такие базовые принципы принято называть допущениями. К ним относят:

1) имущественную обособленность хозяйствующего субъекта (принцип хозяйственной единицы). Каждый из них рассматривается в бухгалтерском учете в качестве обособленной хозяйственной единицы. Имущество и обязательства хозяйствующего субъекта существуют обособленно от имущества и обязательств собственников данной организации;

2) непрерывность деятельности. Данное допущение исходит из того, что хозяйствующий субъект будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Предполагается, что у организации отсутствуют намерения и необходимость существенно сокращать или ликвидировать свою деятельность, изменять ее характер. Данное предположение важно, с одной стороны, для выбора способов оценки имущества, а с другой — для кредиторов. Они могут быть уверены, что обязательства организации будут погашаться в установленном порядке;

3) последовательность применения учетной политики. Данное допущение означает, что выбранная учетная политика должна применяться в бухгалтерском учете хозяйствующего субъекта последовательно от одного отчетного периода к другому. Это позволит получать сравнимые отчетные показатели;

4) временную определенность фактов хозяйственной деятельности. Это допущение предполагает, что хозяйственные операции следует относить к тому отчетному периоду, в котором они были произведены, не связывая со временем поступления или выплаты денежных средств по данным операциям.

Основные принципы означают, что будут соблюдаться принятые правила организации и ведения бухгалтерского учета. Такие основные принципы принято называть требованиями. К ним можно отнести:

1) требование полноты — в бухгалтерском учете должны отражаться все хозяйственные операции без всякого изъятия;

2) требование осмотрительности — этот принцип означает, что в бухгалтерском учете должны с большей готовностью быть отражены расходы (потери) и пассивы, чем доходы и активы, не допуская создания скрытых резервов;

3) требование своевременности — в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности организации необходимо обеспечить своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности;

4) требование приоритета содержания над формой базируется на том, что факты хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете должны отражаться не только исходя из правовой формы, но из экономического содержания и условий хозяйствования;

5) требование непротиворечивости предполагает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на первое число месяца, а также показателей отчетности данным синтетического и аналитического учета;

6) требование рациональности заключается в экономном и эффективном ведении бухгалтерского учета в зависимости от условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Реализация указанных выше принципов непосредственно связана с разработкой условий построения учетного процесса и каждого хозяйствующего субъекта.

Вопросы для самопроверки

Определите сущность и понятие бухгалтерского (финансового) учета.

Какие задачи ставятся перед бухгалтерским (финансовым) учетом?

Какие функции выполняет бухгалтерский (финансовый) учет?

Перечислите принципы бухгалтерского (финансового) учета.

Какими законодательно-нормативными документами регулируется бухгалтерский (финансовый) учет в РФ?

Какие существуют допущения и требования при формировании учетной политики организации?

Какую роль выполняет бухгалтерский (финансовый) учет в управлении организацией?

Назовите пользователей бухгалтерской информации.

Для какой цели организован бухгалтерский (финансовый) учет?

Каково назначение бухгалтерского (управленческого) учета?

2. Организация бухгалтерского (финансового) учета

2.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета

Все организации и индивидуальные предприниматели на территории Российской Федерации должны вести бухгалтерский и налоговый учет и составлять отчетность в порядке, предусмотренном законодательством.

Основные требования к организации и ведению бухгалтерского учета, подготовке и предоставлению бухгалтерской отчетности предприятия установлены:

Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным Приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. № 34н;

Положениями по бухгалтерскому учету организаций.

Организация и ведение бухгалтерского учета в Российской Федерации регулируется нормативно-правовыми актами, которые в зависимости от назначения и статуса состоят из четырех уровней.

1-й уровень. К 1-му уровню относятся законодательные акты, указы Президента РФ и постановления Правительства:

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;

Гражданский кодекс РФ;

Налоговый кодекс РФ;

другие федеральные законы;

Постановление Правительства РФ «О программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными учетными стандартами финансовой отчетности» от 06.03.1998 г. № 283 и др.

2-й уровень включает российские бухгалтерские стандарты, представляющие собой положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), например, ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации». В настоящее время разработано 21 ПБУ.

3-й уровень. Инструктивные и методические материалы; инструкции, методические указания Министерства финансов, План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению.

4-й уровень. К 4-му уровню относятся:

внутренние документы организации;

учетная политика;

рабочий план счетов;

технологии обработки учетной информации и др.

Все четыре уровня составляют общую взаимосвязанную систему нормативного регулирования бухгалтерского учета.

2.2. Пользователи бухгалтерской отчетности организации

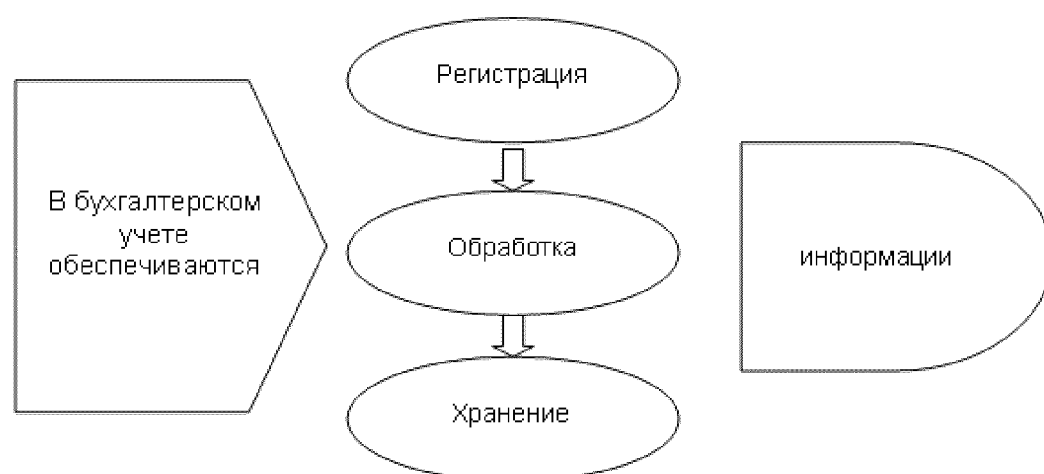
Пользователями бухгалтерской отчетности организации являются: собственники (учредители, участники, акционеры и т.п.) предприятия;

органы статистики;

налоговые и другие контролирующие органы.

В предпринимательской деятельности широко используются данные бухгалтерского учета и отчетности для принятия управленческих решений, оценки привлекательности инвестиций в организацию, определения стоимости организации при ее продаже и тому подобных целей.

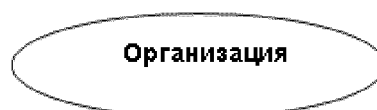
Бухгалтерский учет обеспечивает информацией руководство организации и всех заинтересованных лиц путем регистрации, обработки и хранения учетной информации (рис. 2.1).



Цель — предоставление заинтересованным организациям и лицам данных для принятия управленческих решений

Пользователи бухгалтерской информации

Имеющие прямой финансовый интерес			Имеющие косвенный финансовый интерес			Без финансового интереса		
Инвесторы	Банки	Поставщики и другие кредиторы	Органы			Органы статистики	Аудиторы	Арбитраж
			Уполномоченные управлять госимуществом	Налоговые	Финансовые			
Внешние пользователи								



Внутренние пользователи						
Администрация	Советы	Собственники	Совладельцы	Менеджеры	Руководство и специалисты подразделений	Члены коллектива организации

2.3. Учетная политика организации

Организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

Общепризнанно, что бухгалтерский учет в организации должен осуществляться по определенным правилам. Проблема заключается в установлении такой совокупности правил, реализация которых

обеспечила бы максимальный эффект от ведения учета. При этом под эффектом в данном случае понимается своевременное формирование финансовой и управленческой информации, ее достоверность и полезность для широкого круга заинтересованных пользователей.

Теоретически возможны три подхода к установлению правил постановки бухгалтерского учета в организации:

- 1) централизованный;
- 2) децентрализованный;
- 3) смешанный.

При первом подходе ведение учета регламентируется из единого центра. Причем особого значения не имеет, государственный это орган или общественное объединение.

Второй подход предполагает индивидуализацию правил бухгалтерского учета для каждого хозяйствующего субъекта. Хотя он обеспечивает максимальную адекватность учетных процедур характеру деятельности организации, в современных условиях хозяйствования он неприемлем. Наконец, возможен третий подход (разумное сочетание элементов первого и второго подходов). Мировой опыт подсказывает, что при данном способе за централизованным регулированием остается установление основополагающих правил и принципов ведения учета, обеспечивающих доступность и полезность финансовой информации. Содержание такого регулирования состоит в идентификации этих правил и принципов, а также в определении круга общественно признаваемых приемов и способов ведения учета. Общие правила и принципы конкретизируются в каждой организации исходя из условий деятельности, степени осознания ее особенностей, квалификации персонала, имеющейся технической базы управления. Иначе говоря, хозяйствующие субъекты разрабатывают и проводят собственную учетную политику. Этот подход избран в России для современной постановки бухгалтерского учета.

Согласно Приказу Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики едины и обязательны:

в части формирования — для всех организаций, независимо от формы собственности;

в части раскрытия — для организаций, публикующих свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству РФ, учрежденным документам либо по собственной инициативе.

Диапазон практического применения учетной политики очень широк, особенно в части раскрытия для внешних пользователей данных бухгалтерского учета через финансовую отчетность. Организации подвергаются проверкам вышестоящих организаций, налоговых органов, аудиторских фирм и др. пользователей финансово-бухгалтерской информации.

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета:

- первичного наблюдения;
- стоимостного измерения;
- текущей группировки;
- итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика организации как совокупность правил реализации метода бухгалтерского учета должна обеспечивать максимальный эффект от ведения учета. Под этим понимается своевременное формирование финансовой и управленческой информации, ее достоверность, объективность, доступность и полезность для управленческих решений и широкого круга пользователей, поскольку эффективность решения управленческих проблем организации зависит от решения указанной функции бухгалтерского учета.

В рамках учетной политики организация:

самостоятельно определяет в установленном порядке форму и методы ведения бухгалтерского учета, методы оценки видов имущества и обязательств, а также технологию обработки учетной информации;

разрабатывает систему внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля;

разрабатывает и утверждает формы применяемой первичной документации;

разрабатывает и утверждает порядок проведения инвентаризации и др.

Вопросы для самопроверки

Что Вы понимаете под нормативным регулированием бухгалтерского учета?

Кто такие пользователи информации?

Какие группы пользователей бухгалтерской информации существуют?

Что представляет собой учетная политика организации?

Каково назначение учетной политики организации?

Кто ответственен за формирование учетной политики организации?

Раздел 2. Учет денежных средств и денежных документов

3. Учет кассовых операций

3.1. Задачи учета денежных средств и денежных документов

Хозяйственные связи — необходимое условие деятельности организаций, так как они обеспечивают бесперебойность снабжения, непрерывность процесса производства и своевременность отгрузки и продажи продукции. Оформляются и закрепляются хозяйственные связи договорами, согласно которым одна организация выступает поставщиком товарно-материальных ценностей, работ или услуг, а другая — их покупателем, потребителем, а значит и плательщиком.

С момента создания организации у нее появляются денежные средства: вначале — перечисленные на расчетный счет организации ее учредителями, затем — полученные от клиентов за проданные товары или оказанные услуги.

В соответствии с п. 1 ст. 140 Гражданского кодекса Российской Федерации законным платежным средством, обязательным к приему по нарицательной стоимости на всей территории Российской Федерации, является рубль.

Согласно п. 2 ст. 861 Гражданского кодекса Российской Федерации расчеты между юридическими лицами, а также расчеты с участием граждан, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, производятся в безналичном порядке. Расчеты между этими лицами могут производиться также наличными деньгами, если иное не установлено законом.

Денежные средства организаций находятся в кассе в виде наличных денег и денежных документов на счетах в банках, в выставленных аккредитивах и открытых особых счетах, чековых книжках и т.д.

Если организация осуществляет розничную торговлю или оказывает услуги населению за наличный расчет, то она имеет в своем распоряжении наличные денежные средства в виде банкнот и монет, которые должны храниться в кассе только в размере лимита,

установленного обслуживающим банком, а далее инкассироваться (сдаваться на хранение в банк) через определенные промежутки времени (ежедневно, еженедельно, ежемесячно).

Возможны расчеты векселями — долговыми обязательствами установленной гражданским законодательством формы, — которые имеют особую форму учета.

Основными задачами учета денежных средств и расчетов являются:

- своевременное и правильное документирование операций по движению денежных средств и расчетов;

- оперативный, повседневный контроль за сохранностью наличных денежных средств и ценных бумаг в кассе организации;

- контроль за использованием денежных средств строго по целевому назначению;

- контроль за правильными и своевременными расчетами с бюджетом, банками, персоналом;

- контроль за соблюдением форм расчетов, установленных в договорах с покупателями и поставщиками;

- своевременная сверка расчетов с дебиторами и кредиторами.

Своевременная информация о временном высвобождении денежных средств дает возможность разместить их на депозите или инвестировать в акции, облигации наряду с другими ценными бумагами для получения дополнительного дохода.

3.2. Организация учета кассовых операций

Порядок хранения и расходования денежных средств в кассе организации регламентируется Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации (утвержден Решением Совета Директоров ЦБР от 22.09.1993 г. № 40); (далее — Порядок ведения кассовых операций).

Для осуществления расчетов наличными деньгами (выдачи заработной платы, денег на командировочные расходы и т.п.) организация должна иметь кассу. Помещение кассы должно быть

специально оборудовано для обеспечения сохранности денежных средств. Кассовые операции выполняет отдельный работник организации — кассир. После издания приказа (решения, постановления) о назначении кассира на работу руководитель организации обязан под расписку ознакомить его с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, после чего с кассиром заключается договор о полной материальной ответственности.

Кассир в соответствии с действующим законодательством о материальной ответственности рабочих и служащих несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный организации как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям.

При небольшом объеме движения денежных средств в кассе обязанности кассира можно возложить на одного из работников в порядке совмещения.

Организация может иметь наличные деньги в кассе в пределах, устанавливаемых банком, обслуживающим эту организацию по согласованию с ее руководителем в соответствии с банковскими правилами.

Наличные деньги в размерах, превышающих установленные банком пределы, могут храниться только в период выплаты заработной платы, но не дольше трех рабочих дней.

Кассовые операции проводятся в следующем порядке:

- 1) оформление первичных документов по приходу и расходу;
- 2) регистрация первичных документов в журнале регистрации;
- 3) записи в кассовую книгу (в двух экземплярах), ежедневное подведение остатка по кассовой книге;
- 4) сдача в бухгалтерию (бухгалтеру) отчета кассира (2-й экземпляр кассовой книги) с приходными и расходными документами под расписку в кассовой книге.

Прием наличных денег в кассу производится по приходным кассовым ордерам, выдача наличных денег — по расходным кассовым

ордерам или по другим документам, оформленным надлежащим образом. Такими документами могут быть платежные ведомости, заявления на выдачу денег, счета и т.п. Сдача наличных денег в банк происходит по объявлениям на взнос наличными.

Приходные ордера подписывает главный бухгалтер или лицо, им уполномоченное, а расходные ордера — руководитель организации и главный бухгалтер или лица ими уполномоченные. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях имеется разрешительная подпись руководителя, на расходных кассовых ордерах она не обязательна.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены четко и ясно посредством ручной обработки или с применением средств вычислительной техники (машинной обработки). Подчистки, поправки или исправления, хотя бы и оговоренные, в этих документах не допускаются. Прием и выдача денег по кассовым ордерам могут производиться только в день их составления.

Оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию и стипендий производится кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

На титульном (заглавном) листе платежной (расчетно-платежной) ведомости делается разрешительная надпись о выдаче денег за подписями руководителя и главного бухгалтера организации или лиц на это уполномоченных.

В аналогичном порядке могут оформляться и разовые выдачи денег на оплату труда (при уходе в отпуск, болезни и др.), а также выдача депонированных сумм и денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, нескольким лицам.

Разовые выдачи денег на оплату труда отдельным лицам производятся, как правило, по расходным кассовым ордерам.

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале

регистрации приходных и расходных кассовых документов. Расходные кассовые ордера, оформленные на платежных (расчетно-платежных) ведомостях на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после их выдачи.

Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться с применением средств вычислительной техники. При этом в машинограмме «Вкладной лист журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров», составляемой за соответствующий день, обеспечивается также формирование данных для учета движения денежных средств по целевому назначению.

Все поступления и выдачи наличных денег организации учитываются в кассовой книге. Каждая организация ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью.

Записи в кассовой книге ведутся в 2-х экземплярах, если оформляются посредством ручной обработки, через копировальную бумагу шариковой ручкой. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными и служат отчетом кассира. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами. Если записи в кассовой книге ведутся с применением средств вычислительной техники путем машинной обработки, то первый экземпляр служит документом кассовой книги, а второй — отчетом кассира, передаваемым в бухгалтерию.

Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера организации или лица, его заменяющего.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с

приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

В организациях при условии обеспечения полной сохранности кассовых документов кассовая книга может вестись автоматизированным способом, при котором ее листы формируются в виде машинограммы «Вкладной лист кассовой книги». Одновременно с ней формируется машинограмма «Отчет кассира». Обе названные машинограммы должны составляться к началу следующего рабочего дня, иметь одинаковое содержание и включать все реквизиты, предусмотренные формой кассовой книги.

Нумерация листов кассовой книги в этих машинограммах осуществляется автоматически в порядке возрастания с начала года.

В машинограмме «Вкладной лист кассовой книги» последним за каждый месяц должно автоматически печататься общее количество листов кассовой книги за каждый месяц, а в последней за календарный год — общее количество листов кассовой книги за год.

Кассир после получения машинограмм «Вкладной лист кассовой книги» и «Отчет кассира» обязан проверить правильность составления указанных документов, подписать их и передать отчет кассира вместе с приходными и расходными кассовыми документами в бухгалтерию под расписку во вкладном листе кассовой книги.

В целях обеспечения сохранности и удобства использования машинограммы «Вкладной лист кассовой книги» в течение года хранятся кассиром отдельно за каждый месяц. По окончании календарного года (или по мере необходимости) машинограммы «Вкладной лист кассовой книги» брошюруются в хронологическом порядке. Общее количество листов за год заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации и книга опечатывается.

Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера организации.

Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Эта сумма

считается недостачей и взыскивается с кассира. Наличные деньги, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход организации.

Таблица 3.1

Кассовая книга (в рублях)

Касса за 05 сентября 2008 г. Лист 40				
Номер документа	От кого получено или кому выдано	Корреспондирующий счет	Приход	Расход
	Остаток на начало дня		5000	
117	С расчетного счета по чеку № 547013	51 71 70	80000	
149	Константинову А.П. — на командировочные расходы			12000
150	Выдана зарплата персоналу организации за август месяц			70000
	Итого за день		80000	82000
			3000	

Кассир Меркулова О.А.

Проверил и принял документы в количестве одного приходного и двух расходных

Бухгалтер Богданов В.Ю.

В каждой организации в сроки, установленные руководителем организации, но не реже одного раза в месяц, а также при смене кассиров производится внезапная ревизия кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Остаток денежной наличности в кассе сверяется с данными учета по кассовой книге. Для производства ревизии кассы приказом руководителя организации назначается комиссия, которая составляет акт. При обнаружении ревизией недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указывается их сумма и обстоятельства возникновения.

В настоящее время Центральный банк Указанием ЦБ РФ от 20.06.2007 г. № 1843-У (с изменениями от 28.04.2008 г. № 2003-У) «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя» установил предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами — 100000 рублей.

Расчеты с участием граждан, не связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, могут производиться наличными деньгами (ст. 140 Гражданского кодекса РФ) без ограничения суммы или в безналичном порядке.

На территории Российской Федерации в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг в соответствии с Федеральным законом от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» используется контрольно-кассовая техника.

3.3. Учет кассовых операций

Денежные средства, хранящиеся в кассе, учитываются на активном синтетическом счете 50 «Касса».

В дебет записываются денежные средства, поступившие в кассу, в кредит — денежные средства и денежные документы, выданные из кассы.

Его структура выглядит следующим образом.

Счет 50

Дебет (Дт)	Кредит (Кт)
1. Сальдо — остаток денег на начало дня	
2. Поступление денег в кассу	3. Выдача денег из кассы
4. Сальдо — остаток денег на конец дня (1 + 2 – 3 = 4)	

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

50.1 Касса организации

50.2 Операционная касса

50.3 Денежные документы и др.

На субсчете 50.1 «Касса организации» учитываются денежные средства в кассе организации. При организации кассовых операций в иностранной валюте к счету 50 «Касса» открываются соответствующие субсчета.

На субсчете 50.2 «Операционная касса» учитывается наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т.п. Он открывается организациями (в частности, организациями транспорта и связи) при необходимости.

На субсчете 50.3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Основные бухгалтерские записи, отражающие кассовые операции

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Поступили наличные деньги с расчетного счета	50	51
2	Поступили наличные деньги с валютного счета	50	52
3	Поступили наличные деньги со специальных счетов банка	50	55
4	Получены наличные средства от продажи продукции от покупателей	50	62
5	Получены краткосрочные кредиты (займы) наличными деньгами	50	66
6	Остаток неиспользованной подотчетной суммы сдан в кассу	50	71
7	Принято от членов трудового коллектива в погашение долгов по беспроцентным ссудам	50	73.1
8	Погашена дебиторская задолженность (взносы родителей за содержание детей в детском саду)	50	76
9	Получены денежные средства от продажи продукции за наличный расчет от физических лиц	50	90.1
10	Оплачено за проданные материальные ценности и оказанные услуги (не относящиеся к основной деятельности)	50	91.1
11	Выявлены излишки наличных денег в кассе	50	91.1
12	Организацией сданы из кассы в кредитную организацию денежные средства (выручка и т.п.)	57	50
13	Куплены ценные бумаги (выданы займы наличными деньгами другим организациям)	58	50
14	Организацией отражена выдача наличных денежных средств в счет погашения задолженности по ранее полученным краткосрочным кредитам (займам)	66	50
15	Выплачена заработная плата, пособия, премии, отпускные работникам	70	50
16	Выданы подотчетные суммы из кассы	71	50

17	Выдан перерасход по авансовому отчету	71	50
18	Выданы займы работникам организации	73.1	50
19	Выдана по исполнительным листам депонированная заработная плата	76	50
20	Акционерным или иным обществом приняты к бухгалтерскому учету собственные акции, выкупленные у своих акционеров	81	50
21	Выявлена сумма недостачи, обнаруженная при инвентаризации	94	50
22	Принято решение о взыскании недостачи с кассира	73.2	94
23	Погашена задолженность по недостачам, растратам и хищениям	50	73.2

3.4. Учет денежных документов и переводов в пути

Денежный документ есть целевое свидетельство, за которое заплачены деньги. Под словосочетанием «целевое свидетельство» понимается то, что этот документ может быть использован в строгом соответствии со своим назначением.

Денежные документы учитываются на субсчете 3 «Денежные документы счета 50 «Касса» в сумме фактических затрат на приобретение.

Учет денежных документов производится в книге по движению денежных документов. Поступление и списание денежных документов оформляются приходными и расходными ордерами. Таким же путем, как и по денежным средствам, кассир составляет отчет по движению денежных документов и сдает его главному бухгалтеру.

К денежным документам относят:

марки госпошлин;

почтовые марки;

оплаченные авиабилеты, путевки в дома отдыха и санатории;

другие денежные документы (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Основные бухгалтерские записи, отражающие операции с денежными документами

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Приобретены подотчетным лицом почтовые марки	50.3	71
2	Списаны для отправки писем почтовые марки	26	50.3
3	Выданы подотчетному лицу для отправки писем почтовые марки	71	50.3
4	Принят авансовый отчет подотчетного лица по списанным для отправки писем почтовым маркам	26	71
5	Оплачены путевки в санаторий	76	51
6	Путевки получены и оприходованы	50.3	76
7	Выданы путевки персоналу с частичной оплатой	70	50.3

Счет 57 «Переводы в пути» предназначен для обобщения информации о движении денежных средств (переводов) в валюте Российской Федерации и иностранных валютах в пути, т.е. денежных сумм (преимущественно выручка от продажи товаров организаций, осуществляющих торговую деятельность), внесенных в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет организации, но еще не зачисленные по назначению.

Основанием для принятия на учет по счету 57 «Переводы в пути» сумм (например, при сдаче выручки от продажи) являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам и т.п.

Движение денежных средств (переводов) в иностранных валютах учитывается на счете 57 «Переводы в пути» обособленно.

На дебет счета 57 «Переводы в пути» относятся суммы согласно документам, подтверждающим перечисление средств на счет организации (табл. 3.3).

Таблица 3.3

Основные бухгалтерские записи, отражающие операции с денежными средствами для зачисления на расчетный или иной счет организации

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Сделаны денежные переводы из кассы, еще не поступившие по назначению	57	50
2	Списаны денежные средства с расчетного счета на покупку иностранной валюты	57	51
3	Списаны денежные средства с валютного счета на покупку отечественной валюты	57	52
4	Поступил денежный перевод от прочих дебиторов	57	76
5	Денежные средства, числящиеся в пути, поступили в кассу организации	50	57
6	Денежные средства, числящиеся в пути, поступили на расчетный счет организации	51	57
7	Денежные средства, числящиеся в пути, поступили на валютный счет организации	52	57

Вопросы для самопроверки

Какие операции относятся к кассовым?

Перечислите основные задачи учета кассовых операций.

Какими документами оформляются операции по движению денежных средств в кассе?

В чем назначение кассовой книги?

Перечислите обязанности кассира по истечении установленных сроков выплаты денежных средств.

В каком случае осуществляется проверка кассы и кассовых операций?

Что проверяет ревизионная комиссия?

Какой документ оформляется по результатам проверки денежной наличности в кассе организации?

Какими бухгалтерскими записями оформляются результаты инвентаризации?

Какие применяются санкции к организациям за нарушение правил работы с наличными денежными средствами?

Какие субсчета открываются к счету 50 «Касса»?

Какие денежные документы учитываются на субсчете 3 счета 50 «Касса»?

На какие цели выдаются наличные средства из кассы в подотчет?

Для каких целей предназначен счет 57 «Переводы в пути»?

4. Учет денежных средств на расчетном и других счетах банка организации

4.1. Порядок организации учета операций путем безналичных расчетов

Согласно Положению по безналичным расчетам в РФ (Письмо ЦБ РФ от 12.04.2001г., № 2-П) все свободные денежные средства организации должны храниться на ее расчетном счете, открываемом для выполнения безналичных расчетов между организациями.

Безналичные расчеты осуществляются посредством безналичных перечислений по расчетным, текущим и валютным счетам клиентов в банках, системы корреспондентских счетов между различными банками, клиринговых зачетов взаимных требований через расчетные палаты, а также с помощью векселей и чеков, заменяющих наличные деньги.

Применение безналичных расчетов позволяет существенно снизить расходы на денежное обращение, сокращает способность в наличных денежных средствах, обеспечивает их более надежную сохранность.

Безналичные расчеты осуществляют по товарным и нетоварным операциям.

К товарным операциям относят куплю-продажу сырья, материалов, готовой продукции и т.п. Их учитывают на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 45 «Товары отгруженные» и др.

К нетоварным операциям относят расчеты с коммунальными учреждениями, научно-исследовательскими организациями, учебными заведениями и т.п. Их учитывают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Организации могут открывать в банках расчетные и текущие счета.

Расчетный счет является основным счетом организации, через который проводятся все денежные операции без ограничения их перечня.

Текущие счета открываются во всех случаях, когда происходит обособление каких-либо операций. К текущим счетам относятся:

валютные счета;
ссудные счета;
счета по операциям со средствами целевого назначения;
счета, обусловленные особенностями расчетов.

Перед открытием расчетного счета в банке необходимо сделать правильный выбор банка по следующим критериям:

преимущественные операции, выполняемые банком;
проценты, которые банк взимает за кассовое обслуживание;
проценты, взимаемые за безналичные расчеты;
процентные ставки за кредит, возможность его пролонгирования;
скорость расчетов и т.д.

Формы безналичных расчетов определены ст. 862 ГК РФ и Положением Центрального банка РФ:

платежные поручения;
платежи по инкассо;
платежи по аккредитиву;
платежи чеками.

Формы безналичных расчетов избираются организациями самостоятельно и предусматриваются в договорах, заключаемых организациями с банками. В рамках безналичных расчетов в качестве участников расчетов рассматриваются плательщики и получатели средств, а также обслуживающие их банки и банки-корреспонденты.

Все операции по банковским счетам осуществляются только на основании расчетных документов. Расчетный документ — это оформленное на бумажном носителе или в электронном виде распоряжение:

плательщика — о списании денежных средств со своего счета и перечислении их на счет получателя;

получателя — о списании денежных средств со счета плательщика и перечислении на счет, указанный покупателем.

Расчетные документы на бумажных носителях информации (кроме чеков) заполняются только средствами машинной обработки (на компьютере), шрифтом черного цвета. Заполнение чеков может

производиться авторучкой, шариковой ручкой черного или синего цвета или на компьютере шрифтом черного цвета. В чеках не допускаются исправления, подчистки, пометки, а также использование корректирующих жидкостей. Расчетные документы должны содержать обязательные реквизиты, установленные Положением ЦБ РФ.

Расчетные документы должны быть представлены в банк в течение 10 календарных дней, не считая дня выписки, содержать подписи уполномоченных лиц и оттиск печати.

Расчеты платежными поручениями. Платежное поручение — распоряжение банку перевести определенную денежную сумму на счет другой организации. Эта форма расчетов является наиболее распространенной.

Платежными поручениями могут производиться перечисления денежных средств:

- за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;
- в целях возврата или размещения кредитов и займов, депозитов и уплаты процента по ним;
- по распоряжению физических лиц или в пользу физических лиц;
- в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

Расчеты по инкассо — это банковская операция, посредством которой банк по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа.

Расчеты по инкассо производятся на основании платежных требований и инкассовых поручений.

Платежное требование является расчетным документом, содержащим требование кредитора по основному договору к должнику об уплате определенной денежной суммы через банк.

Расчеты платежными требованиями могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика. Срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по основному

договору (но не менее пяти рабочих дней). При отсутствии в договоре такого срока сроком для акцепта считаются пять рабочих дней.

Отказ плательщика от оплаты платежного требования при несоблюдении условий договора оформляется заявлением об отказе от акцепта установленной формы, которое составляется в трех экземплярах. Первый и второй экземпляры заявления оформляются подписями соответствующих должностных лиц и оттиском печати плательщика.

При частичном отказе от акцепта и при небольших нарушениях поставщика платежное требование оплачивается в сумме, акцептованной плательщиком.

Расчеты инкассовыми поручениями. Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщика в бесспорном порядке.

Аккредитивная форма расчетов применяется в соответствии с договором, при котором плательщик поручает банку за счет депонированных средств произвести оплату товарно-материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг по месту нахождения поставщика.

Аккредитив — это поручение банка покупателя банку поставщика произвести платежи в пользу поставщика по предъявлении расчетных документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку произвести такие платежи за отгруженные ценности, выполненные работы и оказанные услуги. Поставщик, отгрузив товар, представляет реестр счетов, отгрузочные и другие, предусмотренные условиями аккредитива, документы в обслуживающий банк.

Аккредитивы могут быть отзывные и безотзывные.

Отзывным является аккредитив, который может быть изменен или отменен банком покупателя на основании письменного распоряжения без предварительного согласования с поставщиком средств.

Безотзывный аккредитив может быть отменен только с согласия получателя средств.

Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в основном договоре, в котором отражаются основные условия (наименование банков, получатель средств, сумма аккредитива, его вид, сроки извещения, способ извещения получателя средств об открытии аккредитива, полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств и др.).

Расчеты чеками. Расчетный чек содержит письменное поручение владельца счета (чекодателя) обслуживающему его банку на перечисление указанной в чеке суммы денег с его счета на счет получателя средств (чекодержателя). Данная форма расчетов в основном используется при одногородних расчетах.

Чек — ценная бумага, порядок и условия использования его в платежном обороте регулируются Гражданским кодексом РФ.

Бланки чеков являются бланками строгой отчетности. Их хранение осуществляется в порядке, установленном нормативными актами Банка России.

Чек выписывается покупателем при поступлении товара, выполнении работ и оказании услуг и передается представителю поставщика, который предъявляет его в банк для зачисления суммы, указанной в чеке, на свой расчетный счет.

Организация периодически получает из банка выписку с расчетного счета с приложенными к ней платежными документами, на основании которых были получены денежные средства от других организаций или перечислены денежные средства с расчетного счета.

Выписка с расчетного счета является регистром аналитического учета и служит основанием для бухгалтерских записей. Выписка содержит:

- начальный и конечный остатки на расчетном счете;

- суммы операций по поступлению и перечислению средств и номера расчетных счетов клиентов.

Бухгалтерия проверяет выписку и при обнаружении ошибки сообщает об этом банку.

Помимо указанных безналичных форм расчетов, существует вексельная форма расчетов.

Вексельная форма расчетов представляет собой расчеты между поставщиком и покупателем на основе векселя.

Вексель — ценная бумага, представляющая собой письменное долговое обязательство строго установленной формы, дающая ее владельцу беспорное право требовать от должника уплаты суммы обязательства.

Векселя бывают простые и переводные. Переводной вексель (тратта) отличается от простого векселя (соло) тем, что его можно передать для предъявления покупателю другому юридическому лицу (кредитору).

4.2. Учет денежных средств на расчетном счете

Денежные средства организации учитываются на активном синтетическом счете 51 «Расчетные счета».

Счет 51 «Расчетные счета» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации на расчетных счетах организации, открытых в кредитных организациях.

Структура счета 51 «Расчетные счета»

Дебет (Дт)	Кредит (Кт)
1. Сальдо — остаток денежных средств на расчетном счете на начало периода	
2. Поступление денежных средств на расчетный счет	3. Списание денежных средств с расчетного счета
4. Сальдо — остаток денежных средств на расчетном счете на конец периода (1 + 2 – 3 = 4)	

По дебету счета 51 «Расчетные счета» отражается поступление денежных средств на расчетные счета организации. По кредиту счета 51 «Расчетные счета» отражается списание денежных средств с расчетных счетов организации. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет

расчетного счета организации и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям») (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Основные бухгалтерские записи операций по счету 51 «Расчетные счета»

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списаны наличные деньги с расчетного счета	50	51
2	Сдан на расчетный счет сверхлимитный остаток денег в кассе	51	50
3	Ошибочно сняты банком деньги с расчетного счета (платежи по спорам)	76	51
4	Ошибочно зачислены банком деньги на расчетный счет	51	76
5	Зачислены суммы на расчетный счет, находящиеся в пути	51	57
6	Поступили деньги от покупателей и заказчиков	51	62
7	Зачислены на расчетный счет:		
8	▪ средства целевого финансирования	51	96
9	▪ кредиты или займы от юридических лиц	51	66, 67
10	▪ штрафы, пени, неустойки за нарушения хоздоговоров	51	91
11	▪ остаток расчетной книжки (аккредитива)	51	55
12	▪ прочие доходы	51	91
13	Выставлен аккредитив (55.1), приобретены чековые книжки (55.2)	55	51
14	Произведены финансовые вложения	58	51
15	Оплачены счета поставщиков	60	51
16	Перечислены платежи:		
17	▪ по договору страхования имущества организации и личного страхования работников	76	51
18	▪ в бюджет (налоги, штрафы)	68	51
19	▪ во внебюджетные государственные социальные фонды	69	51
20	▪ разным кредиторам	76	51
21	▪ штрафы, пени и неустойки по хоздоговорам	91	51
22	Погашена задолженность по кредитам банка и займам, процентам по ним	66, 67	51

4.3. Учет операций и денежных средств на валютном счете

Федеральным законом «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003г. № 173-ФЗ обеспечивается единая государственная валютная политика Российской Федерации, правила регулирования валютных операций.

В соответствии с п. 9 ст. 1 указанного закона к валютным операциям относятся:

1) приобретение резидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу резидента валютных ценностей на законных основаниях, а также использование валютных ценностей в качестве средства платежа;

2) приобретение резидентом у нерезидента либо нерезидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу нерезидента либо нерезидентом в пользу резидента валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

3) приобретение нерезидентом у нерезидента и отчуждение нерезидентом в пользу нерезидента валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

4) ввоз на таможенную территорию Российской Федерации и вывоз с таможенной территории Российской Федерации валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг;

5) перевод иностранной валюты, валюты Российской Федерации, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого за пределами территории Российской Федерации, на счет того же лица, открытый на территории Российской Федерации, и со счета, открытого на территории Российской Федерации, на счет того же лица, открытый за пределами территории Российской Федерации;

6) перевод нерезидентом валюты Российской Федерации, внутренних и внешних ценных бумаг со счета (с раздела счета), открытого на территории Российской Федерации, на счет (раздел счета) того же лица, открытый на территории Российской Федерации.

Резиденты (п. 6 ст. 1 Федерального закона № 173-ФЗ) — это:

1) физические лица, являющиеся гражданами Российской Федерации, за исключением граждан Российской Федерации, признаваемых постоянно проживающими в иностранном государстве в соответствии с законодательством этого государства;

2) постоянно проживающие в Российской Федерации на основании вида на жительство, предусмотренного законодательством Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства;

3) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации;

4) находящиеся за пределами территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные подразделения резидентов, указанных в пункте «3» настоящего перечня;

5) дипломатические представительства, консульские учреждения Российской Федерации и иные официальные представительства Российской Федерации, находящиеся за пределами территории Российской Федерации, а также постоянные представительства Российской Федерации при межгосударственных или межправительственных организациях;

6) Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования, которые выступают в отношениях, регулируемых настоящим Федеральным законом и принятыми в соответствии с ним иными федеральными законами и другими нормативными правовыми актами.

Согласно п. 7 ст. 1 Федерального закона № 173-ФЗ нерезидентами являются:

1) физические лица, не являющиеся резидентами в соответствии с подпунктами «а» и «б» п. 6 ст. 1 173-ФЗ;

2) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории Российской Федерации;

3) организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории Российской Федерации;

4) аккредитованные в Российской Федерации дипломатические представительства, консульские учреждения иностранных государств и постоянные представительства указанных государств при межгосударственных или межправительственных организациях;

5) межгосударственные и межправительственные организации, их филиалы и постоянные представительства в Российской Федерации;

6) находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, постоянные представительства и другие обособленные или самостоятельные структурные подразделения нерезидентов, указанных в пунктах «2» и «3» настоящего перечня;

7) иные лица, не указанные в п. 6 ст. 1 173-ФЗ.

Основным органом регулирования валютных операций является Центральный банк РФ, который определяет:

сферу и порядок обращения в стране иностранной валюты и ценных бумаг;

издает соответствующие нормативные документы;

устанавливает правила ведения операций с иностранной валютой.

Правительство РФ и Центральный банк РФ проводят валютный контроль на соответствие проводимых валютных операций действующему законодательству — выполнение организациями обязательств и платежей в иностранной валюте, а также проверяет полноту и объективность учета и отчетности по валютным операциям.

Организации, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, открывают валютные счета в уполномоченных банках.

Уполномоченные банки, в которых открыт валютный счет организации, осуществляют расчетно-кассовое обслуживание клиентов в иностранной валюте, инкассацию наличной валюты, перевод валютных

средств клиента зарубежным контрагентам, кредитование в иностранной валюте и др. Расчетно-кассовое обслуживание регулируется договором, заключенным между обслуживающим банком и организацией согласно ст. 845 ГК РФ, платежи за расчетно-кассовое обслуживание на основании заключенного договора на обслуживание валютного счета включаются организацией в издержки производства и обращения согласно банковским выпискам, где отражается фактическая плата клиентов за обслуживание счета.

Все расчетные операции по валютному счету в банке отражаются в бухгалтерском учете на счете 52 «Валютные счета», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранной валюте на территории страны и за рубежом. По дебету счета 52 «Валютные счета» отражается поступление денежных средств на валютные счета организации. По кредиту счета 52 «Валютные счета» отражается списание денежных средств с валютных счетов организации.

Структура счета 52 «Валютные счета»

Дебет (Дт)	Кредит (Кт)
1. Сальдо — остаток валютных средств на счете на начало периода	
2. Поступление валютных средств на счет	3. Списание валютных средств со счета
4. Сальдо — остаток валютных средств на счете на конец периода (1 + 2 – 3 = 4)	

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет валютных счетов организации и обнаруженные при проверке выписок банка, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К счету 52 «Валютные счета» могут быть открыты субсчета:

52.1 «Валютные счета внутри страны»;

52.2 «Валютные счета за рубежом».

Валютный счет открывается для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте:

перевод посреднической организацией части ее валютной выручки, оставшейся после обязательной продажи, с отметкой в платежном поручении о произведенной продаже части валютной выручки;

иностранная валюта, приобретенная на внутреннем валютном рынке за российские рубли и за иностранную валюту другого вида;

наличные поступления иностранной валюты в виде возврата снятых с валютного счета и неизрасходованных сумм на оплату расходов, связанных с командировками работников организации в иностранные государства.

Списание средств в иностранной валюте в безналичном порядке осуществляют по следующим направлениям:

переводы иностранной валюты в порядке расчетов на любые цели в соответствии с действующим законодательством и установленным ЦБ РФ порядком расчетов организаций в иностранной валюте;

продажа иностранной валюты;

перевод иностранной валюты для зачисления на валютный счет организации за границей.

Снятие наличной иностранной валюты со счета 52 разрешается на оплату расходов, связанных с командированием работников организаций в иностранные государства, а также по специальному разрешению Банка России.

Банк начисляет и выплачивает проценты по валютным счетам в тех валютах, по которым имеет доходы от их размещения на международном валютном рынке (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Основные бухгалтерские записи операций по счету 52 «Валютные счета»

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Зачислены денежные средства в пути	52	57
2	Поступила выручка от покупателя на валютный счет	52	62
3	Получены краткосрочные средства по договору займа	52	66
4	Получены долгосрочные средства по договору займа	52	67
5	Получены средства на реализацию целевых программ	52	86
6	Отражена положительная курсовая разница	52	91
7	Перечислены в кассу организации валютные средства на командировочные расходы	50	52
8	Оплачены счета поставщиков	60	52
9	Возвращены краткосрочные заемные средства	66	52
10	Возвращен долгосрочный кредит банку	67	52
11	Отражена отрицательная курсовая разница	91	52

4.4. Учет денежных средств на специальных счетах в банке

Счет 55 «Специальные счета в банках» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

Структура счета 55 «Специальные счета в банках»

Дебет (Дт)	Кредит (Кт)
1. Сальдо — остаток средств на специальных счетах на начало периода	
2. Поступление средств на специальные счета	3. Списание средств со специальных счетов
4. Сальдо — остаток средств на специальных счетах на конец периода (1 + 2 – 3 = 4)	

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

55.1 «Аккредитивы»;

55.2 «Чековые книжки»;

55.3 «Депозитные счета» и др.

На субсчете 55.1 «Аккредитивы» учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах. Аккредитив может быть выставлен за счет собственных средств и за счет банковского кредита. Остаток неиспользованного аккредитива зачисляют на расчетный счет, если аккредитив выставлен за счет собственных средств, или перечисляют в погашение задолженности по ссуде, если аккредитив выставлен за счет банковского кредита.

Аналитический учет по субсчету 55.1 «Аккредитивы» ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву.

На субсчете 55.2 «Чековые книжки» учитывается движение средств, находящихся в чековых книжках. Депонирование средств при выдаче чековых книжек отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» субсчет 2 и кредиту счетов 51, 52, 66 и других аналогичных счетов. Суммы по полученным в кредитной организации чековым книжкам списываются по мере оплаты выданных организацией чеков, т.е. в суммах погашения кредитной организацией предъявленных ей чеков (согласно выпискам кредитной организации), с кредита счета 55 «Специальные счета в банках» субсчет 2 в дебет счета.

Неиспользованные суммы по возвращенным в организацию чекам отражаются по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» субсчет 2 в корреспонденции со счетами 51, 52. Аналитический учет по субсчету 55.2 «Чековые книжки» ведется по каждой полученной чековой книжке.

На субсчете 55.3 «Депозитные счета» учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» субсчет 3 в корреспонденции со счетом 51, 52. При возврате сумм вкладов:

Дебет 51, 5

Кредит 55 субсчет 3

Аналитический учет по субсчету 55.3 «Депозитные счета» ведется по каждому вкладу (табл. 4.3).

Таблица 4.3

Основные бухгалтерские записи операций по счету 55 «Специальные счета в банках»

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Открыт аккредитив (пополнен)	55.1	51, 52, 66
2	Оплачен счет поставщика	60	55.1
3	Остаток аккредитива зачислен на расчетный счет	51	55.1
4	Открыта чековая книжка	55.2	51, 52, 66
5	Оплачен чек, выданный организацией	76, 60	55.2
6	Возвращены в кредитную организацию чековые книжки, оставшиеся неиспользованными	51	55.2
7	Получены средства на финансирование капитальных вложений	55	86
8	Получены бюджетные средства в счет целевого финансирования	55	86
9	Зачислены суммы, находящиеся в пути	51	57

Вопросы для самопроверки

Для какой цели открываются расчетные счета в банке?

Какие документы надо представить в банк для открытия расчетного счета?

Каковы обязанности банка, заключившего договор с клиентом?

Перечислите формы безналичных расчетов.

Каково назначение валютного счета, и какие операции на нем учитываются?

Что такое курсовая разница, как она образуется и учитывается?

В чем сущность аккредитивной формы расчетов?

Что представляет собой отзывной и безотзывный аккредитив?

Какова очередность платежей при недостаточности средств на счете клиента?

Какие счета, субсчета открываются к счету 55 «Специальные счета в банках»?

Раздел 3. Учет внеоборотных активов организации

5. Учет вложений во внеоборотные активы

5.1. Организация учета капитальных расходов

В соответствии со ст. 8 Федерального закона от 21.11.1996г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и п. 11 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утвержден Приказом Министерства финансов 29.07.1998г. № 34н) организации ведут отдельный учет текущих затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями. Под капитальными вложениями понимаются инвестиции во внеоборотные активы, предусматривающие затраты организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов. Для учета такого рода затрат предусмотрена организация учета вложений во внеоборотные активы на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты. Вложения во внеоборотные активы связаны с:

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

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

приобретением земельных участков и объектов природопользования;

приобретением и созданием активов нематериального характера.

Целями учета вложений во внеоборотные активы являются:

своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и учитываемым объектам;

обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;

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

осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Организация строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат по каждому объекту (по их видам) осуществляются застройщиками.

Под застройщиками понимаются организации, осуществляющие капитальное строительство. Учет вложений во внеоборотные активы ведется по фактическим расходам:

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

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

Застройщик может осуществлять долгосрочное инвестирование подрядным или хозяйственным способом. При строительстве объектов застройщик ведет учет затрат нарастающим итогом с начала строительства, в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в действие или полного производства соответствующих работ и затрат. Наряду с учетом затрат по фактической стоимости застройщик, независимо от способа производства строительных работ, ведет учет произведенных вложений во внеоборотные активы по договорной стоимости. При организации учета затрат по строительству объектов

застройщику необходимо предусматривать получение информации о воспроизводственной и технологической структуре затрат, способе производства строительных работ, а также предназначении строящихся объектов и иных приобретений. Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на калькуляционном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», предназначенном для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые будут приняты к учету в качестве основных средств, земельных участков, объектов природопользования, нематериальных активов и др. Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению (утвержден Приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000г. № 94н) предусмотрено, что до окончания работ по строительству объектов затраты по их возведению, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», составляют незавершенное строительство.

Структура счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Дебет (Дт)	Кредит (Кт)
1. Сальдо — стоимость незавершенных капитальных вложений на начало периода	
2. Стоимость строительно-монтажных, буровых, проектно-изыскательских работ, стоимость оборудования, прочие затраты по капитальным вложениям	3. Списание стоимости введенных в эксплуатацию (действие) основных средств (нематериальных активов)
4. Сальдо — стоимость незавершенных капитальных вложений на конец периода (1 + 2 – 3 = 4)	

К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

08.1 «Приобретение земельных участков» — для учета затрат по приобретению организацией земельных участков;

08.2 «Приобретение объектов природопользования» — для учета затрат по приобретению организацией объектов природопользования;

08.3 «Строительство объектов основных средств» — для учета затрат по возведению зданий, сооружений, монтажу оборудования, по передаче оборудования в монтаж и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на

капитальное строительство, независимо от способа выполнения работ (подрядного или хозяйственного);

08.4 «Приобретение отдельных объектов основных средств» — для учета затрат по приобретению оборудования, машин, инструмента и других объектов основных средств, не требующих монтажа;

08.5 «Приобретение нематериальных активов»;

08.6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» — для учета затрат по выращиванию молодняка рабочего и продуктивного скота, переводимого в основное стадо;

08.7 «Приобретение взрослых животных» — для учета стоимости взрослого продуктивного и рабочего скота, приобретенного для основного стада или полученного безвозмездно, включая расходы по его доставке;

08.8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Аналитический учет затрат по возведению и приобретению объектов основных средств ведется по каждому строящемуся, реконструируемому или приобретаемому объекту. При этом затраты группируются по их технологической структуре в соответствии со сметной документацией следующим образом:

строительные работы и реконструкция;

буровые работы;

работы по монтажу оборудования;

приобретение оборудования, сданного в монтаж;

приобретение оборудования, не требующего монтажа, а также инструмента и инвентаря в соответствии со сметами на капитальное строительство;

приобретение оборудования, требующего монтажа;

проектно-изыскательские работы;

прочие затраты по вложениям во внеоборотные активы.

Стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных предприятиями в собственность, отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», соответственно субсчетах 1

«Приобретение земельных участков» и 2 «Приобретение объектов природопользования» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов после их оприходования и постановки на учет. Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей. Затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений учитываются отдельно от стоимости этих участков, и по завершении работ по строительству сооружений определяется их стоимость при зачислении сооружений как отдельных объектов в состав основных средств. При организации учета затрат на строительные работы и работы по монтажу оборудования учет затрат ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». Порядок учета затрат по данным работам зависит от способа их производства — хозяйственного или подрядного. При хозяйственном способе строительно-монтажные работы выполняются самим застройщиком, учет затрат ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», на котором отражаются фактически произведенные застройщиком затраты. Учет вложений во внеоборотные активы ведется заказчиком по фактическим затратам на строительство и приобретение объектов основных средств. Отдельно ведется учет по договорной стоимости выполненных работ. При подрядном способе строительно-монтажные работы выполняются специализированной строительно-монтажной организацией, выступающей в роли подрядчика. Застройщик в этом случае является заказчиком, который заключает договор с подрядчиком на выполнение строительно-монтажных работ, а при выполнении работ «под ключ» — обеспечивает также разработку технической документации. Выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования учитываются у застройщика-заказчика по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций.

Если заказчиком выявлено завышение стоимости строительных или монтажных работ по сравнению с договорной стоимостью, то на сумму завышения уменьшается задолженность подрядчику по принятым к оплате подрядчиком суммам.

При этом учет затрат по приобретению оборудования, требующего монтажа, осуществляется застройщиком на счете 07 «Оборудование к установке». Этот счет ведется организациями-застройщиками для отражения информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования, включая оборудование для мастерских, опытных установок, лабораторий, которое требует монтажа и предназначено для установки в строящихся и реконструируемых объектах. К такому оборудованию относится также оборудование, которое вводится в эксплуатацию только после сборки и прикрепления к фундаменту или опорам, межэтажным перекрытиям и другим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплексы запасных частей этого оборудования, контрольно-измерительная аппаратура и иные приборы, предназначенные для монтажа. Оборудование к установке принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости приобретения, включающей стоимость его по ценам приобретения и расходы по доставке со склада организации. Следует отметить, что поступление оборудования к установке может быть отражено либо непосредственно на счете 07 «Оборудование к установке», либо с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Учет затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа, отражается на счете 07 «Оборудование к установке» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам поставщиков после поступления указанных материальных ценностей на место назначения и оприходования.

Структура счета 07 «Оборудование к установке»

Дебет (Дт)	Кредит (Кт)
1. Сальдо — стоимость приобретенного оборудования, требующего монтажа на начало периода	
2. Поступление оборудования, требующего монтажа, предназначенного для установки	3. Списание стоимости оборудования, требующего монтажа
4. Сальдо — стоимость имеющегося в наличии оборудования, требующего монтажа, на конец периода (1 + 2 – 3 = 4)	

Расходы по приобретению оборудования, требующего монтажа, складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке оборудования и заготовительно-складских расходов (включая наценки, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины и т.п.). Основанием для учета поступления оборудования, требующего монтажа, является акт ОС-14 «Акт о приеме (поступлении) оборудования» Постановления Госкомстата РФ от 21.01.2003г. № 7. Учет затрат на приобретение оборудования, сданного в монтаж, организуется при заключении договора на строительство, в котором обеспечение строительства оборудованием возложено на застройщика. Бухгалтерский учет его приобретения, монтаж и ввод в эксплуатацию осуществляет застройщик. Передача сданного в монтаж оборудования оформляется актом ОС-15 «Акт о приемке-передаче оборудования в монтаж» Постановления Госкомстата РФ от 21.01.2003г. № 7. В учете застройщика монтаж оборудования отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по фактическим расходам, связанным с его приобретением, начиная с того месяца, в котором начаты работы по его установке на постоянном месте эксплуатации (прикрепление к фундаменту, полу, междуэтажному перекрытию или другим несущим конструкциям здания, сооружения) или начата укрупнительная сборка оборудования. Монтаж оборудования фиксируется наличием расходов в справке об объемах выполненных работ по монтажу этого оборудования (или в акте их инвентаризации), оформленной в установленном порядке.

Основанием для отражения в учете расходов по монтажу оборудования является акт приемки-передачи оборудования в монтаж (форма № ОС-15). Расходы по доставке оборудования, которое требует монтажа, до предобъектного склада и заготовительно-складские расходы также учитываются предварительно на счете 07 «Оборудование к установке». Эти расходы представляют сумму отклонений фактической стоимости приобретения оборудования от его стоимости по счетам поставщиков. Указанные отклонения включаются в состав затрат по строительству конкретного объекта пропорционально стоимости сданного в монтаж оборудования с учетом отклонений, относящихся к стоимости остатка оборудования на конец отчетного периода.

Приобретение оборудования к установке за плату у других организаций и лиц отражается по дебету счета 07 «Оборудование к установке» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а при передаче учредителями такого оборудования в счет вклада в уставный капитал организации — по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Стоимость оборудования, сданного в монтаж, списывается с кредита счета 07 «Оборудование к установке» на дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» только после начала работ по его установке на постоянном месте эксплуатации. При этом подрядчик принимает завезенное на строительную площадку оборудование, требующее монтажа, на забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа». Стоимость оборудования или его частей, сданных в монтаж, подрядчик снимает с забалансового учета, т.е. списывает со счета 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

При приобретении оборудования, требующего монтажа, и передаче его специализированной монтажной организации (подрядчику) оформляются следующие бухгалтерские записи.

На стоимость приобретенного оборудования:

Дебет 07 «Оборудование к установке»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

На сумму НДС по приобретенному оборудованию:

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

На сумму оплаты счета поставщика оборудования:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»

На стоимость оборудования, переданного в монтаж подрядной организации:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 07 «Оборудование к установке»

На стоимость работ по монтажу оборудования:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

На сумму НДС по монтажным работам:

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

На стоимость объекта основных средств, введенного в эксплуатацию:

Дебет 01 «Основные средства»

К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

На сумму НДС, подлежащего зачету перед бюджетом:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»

При продаже, списании, безвозмездной передаче оборудования к установке другим организациям его стоимость вписывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 07 «Оборудование к установке».

Аналитический учет по счету 07 «Оборудование к установке» ведется по месту хранения и отдельным наименованиям (видам, маркам) оборудования.

Транспортные и заготовительно-складские расходы учитываются в составе затрат по строительству отдельно от стоимости оборудования. Инвентарная стоимость законченных строительством объектов определяется в следующем порядке.

Инвентарная стоимость законченных строительством объектов зданий и сооружений складывается из затрат на строительные работы и приходящихся на них прочих капитальных затрат. Прочие капитальные затраты включаются в инвентарную стоимость объектов по прямому назначению. В случае, если они относятся к нескольким объектам, их стоимость распределяется пропорционально договорной стоимости вводимых в действие объектов. Если ввод объектов производится частями, то прочие капитальные затраты включаются в инвентарную стоимость вводимых объектов по нормативам, исходя из соотношения ассигнований на эти цели в смете на строительство объекта в целом и общей договорной стоимости возводимых объектов. В этом случае после окончания строительства и определения фактических сумм прочих капитальных затрат целесообразно сделать перерасчет инвентарной стоимости введенных в действие объектов.

Инвентарная стоимость оборудования, требующего монтажа, складывается из фактических затрат по приобретению оборудования, а также расходов на строительные и монтажные работы, прочие капитальные затраты, относимые на стоимость вводимого в эксплуатацию оборудования по прямому назначению. Если расходы на строительные и монтажные работы, а также прочие затраты относятся к нескольким видам оборудования, то их стоимость распределяется между отдельными видами оборудования пропорционально их стоимости по ценам поставщиков. Инвентарная стоимость приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов определяется в следующем порядке.

Инвентарная стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств, приобретенных отдельно от строительства объектов, складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, а также земельные участки, объекты природопользования зачисляются в размере инвентарной стоимости в состав основных средств по поступлении их в организацию и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приемки-передачи основных средств. Учет затрат на приобретение оборудования, не требующего монтажа, а также инструмента и инвентаря в соответствии со сметами на капитальное строительство отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам поставщиков после поступления указанных материальных ценностей на место назначения и оприходования. В случае неприбытия оплаченного оборудования и инвентаря на склад застройщика их стоимость отражается на счетах учета оборудования как находящихся в пути. Инвентарная стоимость оборудования, не требующего монтажа, а также инструмента и инвентаря складывается из покупной стоимости по счетам поставщиков, расходов по доставке до приобъектного склада и других расходов, связанных с их приобретением.

Особенности учета отдельных хозяйственных операций, связанных со строительством.

Временные (титульные) здания и сооружения, возводимые за счет сметной стоимости объектов (в части средств на строительные работы), учитываются обособленно по стоимости работ, оплаченных подрядным организациям. В инвентарную стоимость этих зданий и сооружений, в случае их ликвидации в процессе или по окончании строительства основного объекта, прочие капитальные затраты могут не включаться.

Временные (титульные) здания и сооружения по их вводу в эксплуатацию зачисляются в состав основных средств на баланс застройщика. При использовании подрядной организацией временных (титульных) зданий и сооружений, числящихся на балансе заказчика, амортизационные отчисления по этим средствам и получаемая от подрядной организации арендная плата относятся застройщиком на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Ликвидация временных (титульных) зданий и сооружений, числящихся на балансе заказчика и используемых только в период строительства основного объекта, производится в общеустановленном порядке с отнесением результата на счет прочих доходов и расходов.

Стоимость выполненных строительных работ на объектах принимается к оплате заказчиками от подрядных организаций в полном объеме согласно данным, отражаемым в справках об их выполнении или актах приемки, а оплачивается за минусом стоимости возвратных материалов, указываемых за итогом сводного сметного расчета, если материалы согласно договору на строительство остаются у подрядной организации.

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

Застройщики, передающие средства на строительство объектов в порядке долевого участия основному застройщику, списывают их по перечислению за счет установленного источника финансирования. В случае зачисления по окончании строительства построенных объектов в состав основных средств застройщика средства, перечисленные основному застройщику, отражаются у него на расчетах до окончания строительства и зачисления построенных объектов в состав основных средств.

Законченные строительством здания и сооружения, установленное оборудование, законченные работы по реконструкции объектов,

увеличивающие их первоначальную стоимость, приемка в эксплуатацию которых оформлена в установленном порядке, зачисляются в состав основных средств. Стоимость принятых строительно-монтажных работ оформляется справками о законченных технологических этапах и комплексах работ и актами приемки выполненных и сданных заказчику работ, составляемых приемочной комиссией. Основанием для принятия к учету объектов основных средств являются форма № ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)», форма № ОС-1а «Акт о приеме-передаче здания (сооружения)», форма № ОС-1б «Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)» Постановления Госкомстата РФ от 21.01.2003г. № 7.

По объектам, вводимым в действие согласно договору на строительство по частям, в основные средства зачисляется стоимость введенной в действие части объекта, приемка которой оформлена в установленном порядке, исходя из суммы фактически произведенных застройщиком затрат по данному объекту, в доле, относящейся к вводимой его части, определяемой пропорционально отношению договорной стоимости вводимой части объекта к полной договорной стоимости данного объекта. Стоимость приобретенных нематериальных активов (патентов, программных продуктов) отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчете 5 «Приобретение нематериальных активов» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов после их оприходования и постановки на учет. При создании организацией отдельных видов нематериальных активов (изобретений, полезных моделей, ноу-хау, товарных знаков и знаков обслуживания) на счете 08.5 «Приобретение нематериальных активов» отражаются фактически произведенные при этом затраты. Инвентарная стоимость нематериальных активов складывается из затрат по их созданию или приобретению и расходов по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. По мере создания или поступления нематериальных активов в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны

к использованию в запланированных целях, нематериальные активы зачисляются на основании акта приемки в состав нематериальных активов.

При организации и ведении учета научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР) следует руководствоваться ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», оно распространяется только на организации, которые выполняют работы собственными силами и (или) являются по договору заказчиком (инвестором) указанных работ.

Изначально все такие расходы собираются на счете 08. Для этого в перечень субсчетов данного синтетического счета вводится новый — 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ». Ведение аналитического учета осуществляется организацией по видам работ, договорам (заказам).

Условия, при которых признаются расходы по НИОКР (п. 7 ПБУ 17/02) в качестве вложений во внеоборотные активы с последующим использованием счета 04 «Нематериальные активы», возможны, если:

сумма расхода может быть определена и подтверждена;

имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);

использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);

использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано.

При невыполнении хотя бы одного из этих условий, а также при получении отрицательного результата расходы организации, связанные с выполнением работ, признаются прочими расходами отчетного периода.

Расходы на указанные работы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 «Нематериальные активы» в сумме фактических затрат. При этом дебетуется счет 04 «Нематериальные активы» и кредитруется счет

08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ», если результаты этих работ используются для производственных или управленческих нужд организации. Если же по этим работам не получены положительные результаты, то списание затрат осуществляется с кредита счета 08, субсчет 8 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Вложения во внеоборотные активы организаций любой формы собственности, связанные с многолетними насаждениями, вложениями в коренное улучшение земель (осушение, орошение, мелиорация), за исключением горно-капитальных работ, ежегодно отражаются по дебету счета основных средств с кредита счета вложений во внеоборотные активы в сумме затрат по принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

При продаже, безвозмездной передаче другим организациям вложений, учитываемых на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», их стоимость списывается с кредита этого счета в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». При этом аналитический учет по счету 91 должен обеспечить определение финансового результата в системном порядке по каждой операции выбытия активов.

5.2. Учет вложений во внеоборотные активы

Учет приобретаемых активов ведется в следующем порядке: по дебету счета 08 собираются затраты организации на приобретение внеоборотных активов, которые затем списываются с кредита счета 08 на соответствующие счета учета. Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражает величину вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции приобретения основных средств, нематериальных и других внеоборотных активов, а также формирования основного стада (табл. 5.1).

Таблица 5.1

Основные бухгалтерские записи операций с земельными участками и объектами природопользования оформляется следующими проводками

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретаемого земельного участка	08.1	60
2	Отражена стоимость приобретаемого объекта природопользования	08.2	60
3	Ввод земельного участка в эксплуатацию	01	08.1
4	Ввод объекта природопользования в эксплуатацию	01	08.2

Бухгалтерские записи операций по строительству объектов основных средств хозяйственным способом производятся в следующем порядке.

В соответствии с п. 2 ст. 159 НК РФ при выполнении СМР для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная, исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение. Моментом определения налоговой базы при выполнении СМР для собственного потребления является последний день месяца каждого налогового периода (п. 10 ст. 167 НК РФ). Сумму НДС, начисленного на стоимость СМР для собственного потребления, организация вправе принять к вычету после ее уплаты в бюджет (абз. 3 п. 6 ст. 171, абз. 2 п. 5 ст. 172 НК РФ).

Пример 5.1.

Организация осуществляет строительство склада хозяйственным способом. Стоимость работ, выполненных в сентябре 2008 г., составила 2200000 руб., в том числе НДС — 200000 руб., из них материалы — 1000000 руб., заработная плата работникам, осуществляющим строительство, с начислениями на нее — 700000 руб., затраты на содержание отдела капитального строительства — 300000 руб.

В бухгалтерском учете будут составлены проводки:

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
Сентябрь 2008 г.				
1	Отражена передача материалов на строительство	1000000	08—3	10—3
2	Отражены затраты на заработную плату с начислениями	700000	08—3	70, 69
3	Отражены затраты на содержание ОКС	300000	08—3	26
4	Учен предъявленный НДС	200000	19	60, 76
5	Предъявленный НДС принят к вычету	200000	68	19
6	Начислен НДС на стоимость работ, выполненных собственными силами (1000000 + 700000) руб. × 18%	306000	19	68
Октябрь 2008 г.				
7	НДС, начисленный на СМР, выполненные собственными силами, принят к вычету	306000	68	19

При строительстве, монтаже, прочей достройке и дооборудовании объектов основных средств подрядным способом затраты учитываются в следующем порядке (табл. 5.2).

Таблица 5.2

Учет затрат при строительстве, монтаже, прочей достройке и дооборудовании объектов основных средств подрядным способом

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	На стоимость принятых работ по акцептованным счетам подрядных организаций	08.3	60
2	Выделен НДС при строительстве, монтаже, прочей достройке и дооборудовании объектов основных средств подрядным способом	19.1	60
3	Ввод в эксплуатацию законченного объекта	01	08.3
4	Принят к зачету НДС по основному средству, законченному строительством	68	19.1

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» земельные участки и объекты природопользования учитываются в составе основных средств, и бухгалтерский учет этих объектов ведется аналогично учету операций с основными средствами. В составе основных средств учитываются также капитальные вложения в:

коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы);

арендованные объекты основных средств;

земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

В отличие от других основных средств, по земельным участкам и объектам природопользования амортизация не начисляется. Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Капитальные вложения в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

При строительстве объекта непроизводственного назначения суммы НДС, уплаченные поставщикам за приобретенные материальные ценности, а также подрядным организациям за выполненные строительно-монтажные работы, к вычету не принимаются, а включаются в затраты на строительство.

Вопросы для самопроверки

Какой документ нормативного регулирования бухгалтерского учета предусматривает правила организации учета затрат организации в зависимости от их назначения?

В чем особенность затрат капитального характера?

Что представляют собой капитальные затраты?

Каким образом организован учет вложений во внеоборотные активы?

Какие направления затрат во внеоборотные активы Вы знаете?

Для чего предназначено использование счета 07?

Что учитывается по дебету и кредиту счета 07?

Что характеризует остаток счета 07?

Что Вы понимаете под хозяйственным и подрядным строительством объектов основных средств?

Для чего предназначено использование счета 08?

Что учитывается по дебету и кредиту счета 08?

Что характеризует остаток счета 08?

Какие документы служат основанием для оприходования объектов основных средств к учету?

Какие суммы затрат включаются в инвентарную стоимость объектов строительства?

6. Бухгалтерский учет основных средств

6.1. Понятие основных средств в нормативном регулировании бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет основных средств регулируется Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденным Приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001г. № 26-н, Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Министерства финансов РФ от 13 октября 2003г. № 91н., а также нормативно-правовыми актами РФ, регулирующими вопросы бухгалтерского учета в РФ четырех уровней, устанавливающими принципы, правила и способы ведения и являющимися методологической основой учета основных средств в организации.

В соответствии с п. 4 ПБУ 6/01 при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

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;

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

организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

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

Согласно п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» к основным средствам 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).

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности.

Основные средства стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20000 рублей 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.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие 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, а не самостоятельно.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

6.2. Оценка и учет поступления основных средств

Для получения достоверной информации о движении, наличии основных средств в учете и отчетности важно правильно их оценивать.

Основные средства оцениваются по первоначальной, восстановительной и остаточной стоимости.

При постановке на учет объекты основных средств (как новые, так и бывшие в эксплуатации) отражают по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость основных средств представляет собой историческую оценку объекта конкретного наименования. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

В зависимости от изменения условий использования, влияния внешних факторов, в частности, инфляции, объекты основных средств могут переоцениваться и приобретать восстановительную стоимость.

Восстановительная стоимость — сумма денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в случае приобретения таких же или аналогичных активов в настоящий момент.

Остаточная стоимость — это расчетная величина, определяемая как разность между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой амортизации. По остаточной стоимости основные средства отражаются в бухгалтерском балансе.

Балансовая стоимость — стоимость, по которой элемент активов учитывается в балансе, равная его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации.

Рыночная стоимость активов — цена основных средств, по которой их можно реально продать, в отличие от балансовой стоимости.

Первоначальная стоимость зависит от характера приобретения объекта: сооружения или изготовления, покупки, внесения учредителями в счет вклада в уставный (складочный) капитал, получения по договору дарения и в иных случаях безвозмездного поступления, по договору мены.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

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

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;

- 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;

- таможенные пошлины и таможенные сборы;

- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств, в частности, начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта.

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.

Пример 6.1.

Организация приобрела оборудование, не требующее монтажа, стоимостью 29500 рублей, в том числе НДС — 4500 рублей. Расходы по доставке оборудования составили 1180 рублей, в том числе НДС — 180 рублей.

В бухгалтерском учете произведены следующие записи.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражены вложения по покупке оборудования	25000	08.4	60
2	Учтена сумма НДС по приобретенному оборудованию	4500	19.1	60
3	Отражена стоимость услуг по доставке оборудования	1000	08.4	60
4	Отражена сумма НДС по доставке оборудования	180	19.1	60
5	Принято к учету оборудование	26000	01	08.4
6	Принята к вычету сумма НДС по принятому на учет основному средству (4500+180)	4680	68	19.1
7	Произведена оплата поставщику оборудования	29500	60	51
8	Оплачены услуги транспортной организации за доставку оборудования	1180	60	51

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

Пример 6.2.

В январе 2009г. вновь зарегистрированное общество с ограниченной ответственностью получило в счет вклада в уставный капитал от одного из участников объект основных средств, предназначенный для использования в производственной деятельности. Денежная сумма объекта, согласованная всеми участниками, составляет 30000 руб. и соответствует размеру вклада этого участника,

зарегистрированному в учредительных документах общества с ограниченной ответственностью. Оценка объекта по акту также составляет 30000 рублей.

В бухгалтерском учете произведены следующие записи.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность участника по вкладу в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью (на дату регистрации общества с ограниченной ответственностью)	30000	75.1	80
2	Отражено поступление объекта основных средств от участника	30000	08.4	75.1
3	Принят к учету объект основных средств	30000	01	08.4

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Пример 6.3.

Организацией по договору дарения от физического лица оприходовано оборудование, требующее монтажа, для использования в производстве. Рыночная стоимость оборудования составляет 30000 рублей. Расходы организации по монтажу оборудования, выполненному работниками вспомогательного производства, составили 8240 рублей. В бухгалтерском учете будут произведены следующие записи.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Принято к учету безвозмездно полученное оборудование, требующее монтажа	30000	07	98.2
2	Отражена передача оборудования в монтаж	30000	08.3	07
3	Отражены в составе вложений во внеоборотные активы затраты вспомогательного производства по монтажу оборудования	8240	08.3	23
4	Принят к учету объект средств (30000 + 8240)	38240	01	08.3

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.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

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.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в

бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются во внимание при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки в соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта 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 объекта основных средств сумма его дооценки списывается с дебета счета учета добавочного капитала в кредит счета нераспределенной прибыли организации (п. 47 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, Приказ Министерства финансов РФ от 13.10.2003г. № 91н).

Пример 6.4.

В составе имущества организации имеются основные средства. Их первоначальная стоимость по состоянию на 31 декабря 2008г.

составляет 30000 руб. Сумма начисленной амортизации на ту же дату составляет 8000 руб. В 2008г. организация провела переоценку основных средств по состоянию на 1 января 2009 г. В результате переоценки восстановленная стоимость основных средств составила 45000 руб., а сумма амортизации — 12000 руб. ($45000/30000 \times 8000$). Ранее основные средства переоценке не подвергались. Результаты переоценки в бухгалтерском учете организации будут выглядеть следующим образом.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена сумма дооценки основных средств (45000 - 30000)	15000	01	83
2	Доначислена сумма амортизации основных средств в результате переоценки (12000 - 8000)	4000	83	02

Восстановительная стоимость основных средств — это стоимость воспроизводства основных средств по современным ценам и в современных условиях изготовления аналогичных объектов.

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 Российской Федерации, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

6.3. Учет амортизации основных средств

Основные средства в процессе их эксплуатации изнашиваются. Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. Амортизация — это денежное возмещение износа основных средств путем включения части их стоимости в затраты на выпуск продукции. Амортизация осуществляется в целях полной замены основных средств при их выбытии. Сумма амортизационных отчислений зависит от стоимости основных средств, времени их эксплуатации, затрат на модернизацию.

По используемым для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации объектам

основных средств, которые законсервированы и не используются 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, амортизация не начисляется.

По объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом. По объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования, объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов (п. 18 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»):

- 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.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется линейным способом, 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 6.5.

Приобретен объект стоимостью 120000 руб. со сроком полезного использования в течение 5 лет. Годовая норма амортизационных отчислений — 20%. Годовая сумма амортизационных отчислений составит 24000 руб. ($120000 \times 20 / 100$).

При использовании способа 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 не выше 3, установленного организацией.

Пример 6.6.

Приобретен объект основных средств стоимостью 100000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляющая 20% ($100\% / 5$), увеличивается на коэффициент ускорения 2. Годовая норма амортизации составит 40%.

В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при принятии объекта основных средств к бухгалтерскому учету, и составит 40000 руб. Во второй год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40% ($100000 \times 40 / 100$) от остаточной стоимости на начало отчетного года, т.е. разница между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за первый год, и составляет 24000 руб.: $(100 - 40) \times 40 / 100$). В третий год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40% от разницы между остаточной стоимостью объекта, образовавшейся по окончании второго года эксплуатации, и суммой амортизации, начисленной за второй год эксплуатации, составит 14400 руб.: $(60 - 24) \times 40 / 100$) и т.д.

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого — число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Пример 6.7.

Приобретен объект основных средств стоимостью 150000 руб. Срок полезного использования установлен 5 лет. Сумма чисел лет срока службы составляет 15 лет ($1 + 2 + 3 + 4 + 5$). В первый год эксплуатации указанного объекта может быть начислена амортизация в размере $5/15$ или 33,3%, что составит 50000 руб., во второй год — $4/15$, что составит 40000 руб., в третий год — $3/15$, что составит 30000 руб. и т.д.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно, независимо от применяемого способа начисления, в размере $1/12$ годовой суммы.

По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

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 6.8.

Приобретен автомобиль грузоподъемностью более 2 т с предполагаемым пробегом до 400 тыс. км стоимостью 80000 руб. В отчетном периоде пробег составляет 5 тыс. км, следовательно, годовая сумма амортизационных отчислений исходя из соотношения первоначальной стоимости и предполагаемого объема продукции составит 1 тыс. руб. ($5 \times 80000 / 400$).

Амортизационные отчисления, начисленные по объектам основных средств, отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

В соответствии с Федеральным законом «О государственной поддержке малого предпринимательства» малые предприятия вправе применять ускоренную амортизацию всех объектов основных средств.

Наряду с этим такие предприятия могут списывать дополнительно в виде амортизации до 50% первоначальной стоимости основных средств со сроком службы более трех лет. В случае прекращения деятельности малого предприятия до истечения одного года с момента ввода его в действие суммы дополнительно начисленной амортизации подлежат восстановлению за счет увеличения балансовой прибыли.

С 1 января 2006г. предприятиям предоставлено право включать в налоговом учете в состав затрат расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств и расходов в случаях достройки, дооборудования, модернизации технического перевооружения (ст. 259 НК РФ). На эту сумму в налоговом учете составляют бухгалтерскую проводку:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства»

В бухгалтерском учете при расчете амортизации 10%-я льгота не учитывается.

Счет 77 будет дебетоваться при начислении амортизации по льготлируемой части имущества.

Использование указанного права следует предусматривать в учетной политике.

Сумма начисленной амортизации отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов учета издержек производства или обращения в корреспонденции с кредитом счета учета амортизации.

Дебет 20, 23, 25, 26, 29, 44, 08

Кредит 02 — начислена амортизация по основным средствам, эксплуатируемым в различных сферах производства и обращения.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете учета амортизации 02 «Амортизация основных средств».

6.4. Учет выбытия основных средств

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случаях продажи, списания в случае морального и физического износа, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи по договорам дарения, в иных случаях.

Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению в состав прочих доходов и расходов.

Рассмотрим порядок отражения в учете операций по выбытию основных средств.

Продажа основных средств.

Пример 6.9.

Организация решила продать принадлежащий ей станок за 118000 руб., в том числе НДС — 18000 руб. Первоначальная стоимость станка — 80000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту продажи — 45000 руб. В бухгалтерском учете будут произведены следующие записи.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражается задолженность покупателя	118000	62	91.1
2	Начислен НДС	18000	91.2	68
3	Списывается первоначальная стоимость объекта	80000	01 субсчет «Выбытие основных средств»	01
4	Списывается сумма начисленной амортизации	45000	02	01 субсчет «Выбытие основных средств»
5	Списывается остаточная стоимость объекта	35000	91.2	01 субсчет «Выбытие основных средств»
6	Отражается получение денежных средств по продаже станка	118000	51	62
7	Отражается результат от продажи	65000	91.9	99

Безвозмездная передача объектов основных средств.

Пример 6.10.

Организация передает некоммерческой организации компьютер, который учитывается в составе основных средств. Первоначальная стоимость компьютера — 40000 руб., сумма начисленной амортизации — 6000 руб. Рыночная стоимость передаваемого компьютера составляет 23000 руб. (без учета НДС). В учете следует сделать следующие бухгалтерские записи.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта	40000	01 субсчет «Выбытие основных средств»	01
2	Списывается начисленная амортизация	6000	02	01 субсчет «Выбытие основных средств»
3	Списывается остаточная стоимость объекта	34000	91.2	01 субсчет «Выбытие основных средств»
4	Начислен НДС по безвозмездной передаче объекта основных средств ($23000 \times 18\%$)	4140	91.2	68
5	Выявлен финансовый результат по передаче объекта (убытки) ($34000 + 4140$)	38140	99	91.9

Передача основных средств в качестве вклада в уставный капитал.

Пример 6.11.

Организация вносит в качестве вклада в уставный капитал другой организации объект основных средств по первоначальной стоимости — 40000 руб., сумма начисленной амортизации — 8000 руб. Стоимость объекта, согласованная учредителями, составляет 42000 руб. В бухгалтерском учете произведены следующие записи.

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта	40000	01 субсчет «Выбытие основных средств»	01
2	Отражается списание начисленной амортизации	8000	02	01 субсчет «Выбытие основных средств»
3	Списывается остаточная стоимость объекта	32000	58.2	01 субсчет «Выбытие основных средств»
4	Отражается превышение стоимости объекта основных средств, согласованной учредителями, над его остаточной стоимостью (42000 - 32000) (доход)	10000	58.2	91.1
5	Отражена прибыль от передачи объекта основных средств в уставный капитал другой организации	10000	91.9	99

Ликвидация основных средств.

Пример 6.12.

На основании решения руководителя организации производится ликвидация полностью амортизированного, не использующегося в производстве оборудования, числящегося в составе основных средств. Первоначальная стоимость оборудования — 25000 руб. Сумма НДС, уплаченная при его приобретении, полностью принята к налоговому вычету. В результате ликвидации оприходованы запасные части рыночной стоимостью 1400 руб. и металлолом на сумму 2000 руб. В учете следует произвести следующие записи.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списывается первоначальная стоимость объекта	25000	01 субсчет «Выбытие основных средств»	01
2	Списывается начисленная амортизация за время эксплуатации объекта основных средств	25000	02	01 субсчет «Выбытие основных средств»
3	Оприходованы запасные части, пригодные к использованию	1400	10 субсчет «Запасные части»	91.1
4	Оприходован металлолом по рыночной стоимости	2000	10 субсчет «Прочие материалы»	91.1
5	Сальдо прочих доходов и расходов списано на финансовый результат (прибыль)	3400	91.0	99

Передача объектов основных средств со стоимостью до 20000 руб. в эксплуатацию:

Дебет 20, 23, 25, 26 и др.

Кредит 01 — списывается первоначальная стоимость объекта.

Вопросы для самопроверки

Какие учетные объекты относятся к основным средствам?

Как оценивают в учете основные средства?

На каких счетах учитывают основные средства, и какие регистры используются для их аналитического учета?

Что такое амортизация основных средств, и какими способами она может быть рассчитана?

Как отражают в учете поступление основных средств?

Какие способы применяют для учета выбытия основных средств?

Как часто переоценивают основные средства, и какова методика отражения в учете ее результатов?

7. Учет восстановления основных средств

7.1. Учет ремонта основных средств

Восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта (текущего, среднего и капитального), а также модернизации и реконструкции.

Ремонт основных средств рекомендуется проводить в соответствии с планом, который формируется по видам основных средств, подлежащих ремонту, в денежном выражении, исходя из системы планово-предупредительного ремонта, разрабатываемой организацией с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и других причин. Системой планово-предупредительного ремонта предусматриваются обслуживание основных средств, текущий и средний ремонт, а также капитальный и особо сложный ремонт отдельных объектов основных средств.

План ремонта и система планово-предупредительного ремонта утверждаются руководителем организации.

К работам по обслуживанию, а также текущему и среднему ремонту объектов основных средств относятся работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии.

Учет затрат на производство капитального ремонта организуется по отдельным объектам или группам основных средств. При этом следует исходить из того, что при капитальном ремонте:

оборудования и транспортных средств, как правило, производятся 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 производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы

которых в данном объекте является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты зданий, трубы подземных сетей, опоры мостов и т.п.).

В бухгалтерском учете возможны следующие варианты отражения хозяйственных операций, связанных с ремонтом основных средств.

Включение фактических затрат на ремонт основных средств в себестоимость продукции (работ, услуг) по мере осуществления работ, связанных с ремонтом.

Пример 7.1.

По вине водителя организации в результате аварии поврежден принадлежащий организации автомобиль стоимостью 140000 рублей. Ремонт автомобиля произведен вспомогательным производством организации. Затраты на ремонт составили: стоимость использованных запасных частей — 2117 руб., заработная плата работников — 30000 руб., ЕСН — 7800 руб., сумма взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний — 360 руб., НДС, уплаченный при приобретении запчастей, отнесен на расчеты с бюджетом в полном объеме. Работник возмещает организации затраты на ремонт в размере прямого действительного ущерба. По заявлению работника возмещение производится путем удержаний из заработной платы в течение пяти месяцев.

В бухгалтерском учете хозяйственные операции будут отражены следующим образом.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана стоимость использованных запчастей	2117	23	10.5
2	Начислена заработная плата работникам вспомогательного производства по выполненным ремонтным работам	30000	23	70
3	Отражено начисление ЕСН	7800	23	69
4	Отражено начисление взноса на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	360	23	69.1.2
5	Отражена сумма причиненного в результате аварии ущерба (2117 + 30000 + 7800 + 360)	40277	94	23
6	Начислен НДС по выполненным ремонтным работам (40277 × 18%) (пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ)	7250	94	68
7	Сумма причиненного ущерба отнесена на виновное лицо (40277 + 7250)	47527	73.2	94
Ежемесячно до полного погашения суммы материального ущерба				
8	Отражено удержание из заработной платы работника суммы причиненного ущерба (47527 / 5)	9505,40	70	73.2

Образование резерва расходов на ремонт основных средств в целях равномерного включения затрат на проведение ремонта в себестоимость продукции (работ, услуг). На суммы созданного резерва производится бухгалтерская запись:

Дебет 20, 23, 25, 26, 44

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов» — организацией отражены суммы ежемесячных отчислений на образование резерва на предстоящий ремонт основных средств

По мере выполнения ремонтных работ учтенные фактические расходы, связанные с их проведением, относятся в зависимости от способа их выполнения (хозяйственного или с привлечением подрядной организации) в дебет счета 96 с кредита счета 23 или 60 соответственно.

По окончании отчетного года производится инвентаризация резерва расходов на ремонт. Излишние зарезервированные суммы

расходов на ремонт основных средств в конце года сторнируются записью по дебету счетов учета затрат на производство (расходы на продажу) в корреспонденции с кредитом счета 96.

Если при составлении годовой бухгалтерской отчетности фактические затраты на ремонт превышают резерв расходов на ремонт основных средств, то сумма такого превышения относится на затраты на производство (расходы на продажу).

Отнесение фактических расходов на проведение ремонта на счет учета расходов будущих периодов с их равномерным включением в себестоимость продукции (работ, услуг).

Пример 7.2.

Организация оплатила подрядчику стоимость капитального ремонта производственного оборудования в сумме 141600 руб., включая НДС — 21600 руб. Создание резервного фонда на ремонт основных средств учетной политикой организации не предусмотрено. Ремонт произведен подрядчиком в том же месяце.

Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета будет выглядеть следующим образом

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Перечислены денежные средства подрядчику	141600	60	51
2	Стоимость выполненного подрядчиком капитального ремонта производственного оборудования отражена в составе расходов будущих периодов	120000	97	60
3	Отражена сумма НДС по ремонту, выполненному подрядчиком	21600	19	60
4	Принята к вычету сумма НДС по ремонту	21600	68	19
Ежемесячно до конца отчетного года				
5	Отражено списание стоимости ремонта на затраты основного производства (120000 / 12)	10000	20	97

7.2. Учет реконструкции и модернизации основных средств

Затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств увеличивают первоначальную стоимость объекта. Если в результате модернизации и реконструкции улучшаются показатели функционирования объекта (срок полезного использования, мощность, качество применения и тому подобное), то организация должна увеличить первоначальную стоимость объекта и, следовательно, списание затрат на модернизацию и реконструкцию будет производиться посредством начисления амортизации.

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.

Согласно нормам бухгалтерского законодательства в результате реконструкции и модернизации изменяется первоначальная стоимость объекта основных средств, в которой он принят к бухгалтерскому учету, кроме того, может пересматриваться и срок его полезного использования.

Изменение первоначальной стоимости основного средства в результате проведенной модернизации. В соответствии с п. 14 ПБУ 6/01 изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Согласно п. 27 ПБУ 6/01 затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и тому подобное) объекта основных средств.

Пример 7.3.

Для освоения нового вида продукции организация приняла решение о модернизации станка, в результате которой повысится точность обработки деталей.

Организация заключила договор на проведение работ с подрядной организацией. Согласно договору стоимость работ по модернизации станка составила 23600 рублей (в том числе НДС — 3600 рублей). Предположим, что первоначальная стоимость станка составляла 300000 рублей, сумма начисленной амортизации до модернизации основного средства — 50000 рублей.

Данные операции в бухгалтерском учете организации будут отражены следующим образом.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость затрат на модернизацию станка	20000	08—9	60
2	Учен НДС по затратам на модернизацию	3600	19	60
3	Принят к вычету НДС	1800	68	19
4	Увеличена первоначальная стоимость станка на сумму расходов по модернизации	20000	01	08—9
5	Оплачены работы по модернизации станка	23600	60	51

Таким образом, в результате проведенных мероприятий по модернизации станка его первоначальная стоимость составила 320000 рублей, остаточная стоимость — 270000 рублей.

В соответствии с нормами гл. 21 НК РФ организация-плательщик НДС вправе получить вычет суммы налога, предъявленной к оплате организацией, производившей модернизацию основного средства (пп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ).

Указанный вычет организация-собственник модернизированного основного средства получит на основании счета-фактуры после принятия на учет выполненных работ по модернизации. Это следует из п. 1 ст. 172 НК РФ.

Изменение срока полезного использования основного средства после модернизации. Как следует из норм ПБУ 6/01, срок полезного использования основного средства определяется организацией

самостоятельно при принятии объекта к учету. При этом организация исходит из:

ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта; нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Последним абзацем п. 20 ПБУ 6/01 установлено: «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».

Аналогичная норма о возможности пересмотра срока полезного использования предусмотрена и п. 60 Методических указаний № 91н:

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

Таким образом, при модернизации объекта основных средств организация самостоятельно принимает решение о том, пересматривается срок полезного использования основного средства или нет.

Начисление амортизации после модернизации основного средства. Изменение первоначальной стоимости основного средства даже в условиях установленного ранее срока полезного использования, естественно, ведет к изменению нормы амортизационных отчислений по данному объекту основных средств. Отметим, что ПБУ 6/01 не содержит специальных положений о том, как следует начислять амортизацию после осуществленной реконструкции или модернизации. В п. 60 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств №

91н содержится пример расчета амортизационных отчислений, который позволяет сделать вывод о том, что начисление амортизации после реконструкции или модернизации следует производить исходя из остаточной стоимости объекта и оставшегося срока полезного использования (с учетом его увеличения):

Объект основных средств стоимостью 120000 руб. и сроком полезного использования 5 лет после 3 лет эксплуатации подвергся дооборудованию стоимостью 40000 руб. Пересматривается срок полезного использования в сторону увеличения на 2 года. Годовая сумма амортизационных отчислений в размере 22 тыс. руб. определяется из расчета остаточной стоимости в размере 88000 руб. $= 120000 - (120000 \times 3 / 5) + 40000$ и нового срока полезного использования 4 года.

Теперь рассмотрим случай, когда организация принимает решение оставить прежний срок полезного использования. В этом случае годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из увеличенной стоимости основного средства и оставшегося срока полезного использования. Если исходить из условий примера, приведенного в Методических указаниях № 91н, то сумма амортизационных отчислений (линейный метод) будет рассчитываться следующим образом.

Пример 7.4.

Объект основного средства стоимостью 120000 руб. и сроком полезного использования пять лет после трех лет эксплуатации подвергся дооборудованию стоимостью 40000 руб. Срок полезного использования не пересмотрен. Годовая сумма амортизационных отчислений в размере 44000 рублей определяется из расчета остаточной стоимости в размере 88000 руб. $(120000 \text{ руб.} - (120000 \text{ руб.} / 5 \text{ лет} \times 3 \text{ года}) + 40000 \text{ руб.})$ и оставшегося срока полезного использования — 2 года.

Организация может модернизировать и полностью самортизированное основное средство, остаточная стоимость которого

равна нулю. Так как нормы бухгалтерского законодательства не содержат специальных правил начисления амортизации в отношении такого имущества, в бухгалтерском учете организации необходимо применить общие правила: сумма амортизации рассчитывается из остаточной стоимости и оставшегося срока полезного использования. В условиях полностью самортизированного основного средства остаточная стоимость равна нулю и фактически срок полезного использования уже истек. Но, так как в результате модернизации первоначальная стоимость подлежит увеличению, следовательно, увеличится и остаточная стоимость объекта. Согласно п. 20 ПБУ 6/01 организация вправе увеличить срок полезного использования, поэтому в этом случае она обязательно должна пересмотреть срок полезного использования основного средства. В результате такого подхода имеются все исходные данные для начисления амортизации, остаточной стоимости и срока полезного использования. Фактически в данном случае в течение нового установленного срока полезного использования объекта организация будет погашать расходы на модернизацию.

Пример 7.5.

Объект основного средства стоимостью 120000 рублей и сроком полезного использования 5 лет после 5-ти лет эксплуатации подвергся дооборудованию стоимостью 40000 руб. Новый срок полезного использования — 2 года. Годовая сумма амортизационных отчислений в размере 20000 руб. определяется из расчета стоимости дооборудования в размере 40000 руб. $(120000 \text{ руб.} - (120000 \text{ руб.} / 5 \text{ лет} \times 5 \text{ лет}) + 40000 \text{ руб.})$ и срока полезного использования — 2 года.

Вопросы для самопроверки

Что понимают под восстановлением основных средств, и как учитывают работы по данной операции?

Каковы возможности восстановления основных средств?

Перечислите виды ремонта основных средств.

За счет каких средств осуществляется ремонт основных средств?

Перечислите варианты организации учета ремонта основных средств.

Каковы особенности учета модернизации (реконструкции) основных средств?

Каков порядок начисления амортизации после модернизации основного средства?

8. Учет аренды основных средств

8.1. Учет текущей аренды основных средств

Согласно гражданскому законодательству в аренду могут быть переданы земельные участки, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования.

Существует несколько вариантов классификации видов аренды. По экономическому смыслу рассматривают два типа аренды:

- 1) текущая аренда;
- 2) финансовая аренда (лизинг).

При текущей аренде имущество передается в аренду по соответствующему договору, согласно которому арендодатель передает в пользование арендатору имущество и начисляет арендную плату, при этом право собственности остается у арендодателя.

Арендодатель начисляет амортизацию по переданному имуществу и производит его ремонт на условиях, прописанных в договоре.

Учет объектов основных средств, переданных в аренду, ведется у арендодателя на субсчете «Основные средства, переданные в аренду» к счету 01 «Основные средства».

Арендатор учитывает принятые основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Ежемесячно арендатор начисляет (субсчет «Расчеты за арендованное имущество» к счету 76) и уплачивает арендную плату.

Суммы арендной платы являются для арендодателя прочими доходами (либо доходами от основной деятельности, если таковая прописана в уставе), для арендатора — расходами по обычным видам деятельности.

По окончании договора аренды имущество возвращается арендодателю (табл. 8.1, 8.2).

Таблица 8.1

Учет текущей аренды у арендодателя

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Переданы в аренду собственные основные средства	01А	01
2	Начислена задолженность по арендной плате	76А	90, 91, 98
3	Начислена амортизация переданного в аренду имущества	20, 91	02
4	Начислен НДС	90, 91	68
5	Получена арендная плата от арендатора	51	76А
6	Учтены затраты на капитальный ремонт переданного имущества, произведенные:		
	1) арендодателем	20,91	10, 70, 69, 23, 60
	2) арендатором	20,26	76А
7	Возвращено ранее переданное в аренду имущество	01	01А

Таблица 8.2

Учет текущей аренды у арендатора

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Получено арендованное имущество	001	—
2	Начислена арендная плата (ежемесячно / за несколько месяцев)	20, 97	76А
3	Перечислена арендная плата арендодателю	76А	51
4	Учтены расходы на ремонт арендованного имущества, произведенные:		
	1) арендатором	20, 26, 97	76А, 23
	2) арендодателем	76А	60, 97
5	Возвращено арендованное ранее имущество	—	001

8.2. Учет финансовой аренды основных средств

Согласно закону от 29 октября 1998г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» по договору лизинга лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество и предоставить его лизингополучателю за плату во временное владение и пользование.

Лизинг бывает финансовый и операционный.

Финансовый лизинг предусматривает погашение договорной стоимости имущества в течение срока действия договора, а также уплату процентов за пользование имуществом. В зависимости от характера операций финансовый лизинг подразделяется на:

прямой финансовый лизинг — после окончания договора объект лизинга переходит в собственность к лизингополучателю;

возвратный финансовый лизинг — организация продает свое имущество лизингодателю сразу же, как только лизингополучатель берет его обратно в долгосрочную аренду (удобен в случае, когда необходимо получить свободные денежные средства);

смешанный финансовый лизинг — основан на долевом участии лизингодателя и лизингополучателя при приобретении объекта лизинга.

Операционный лизинг подразумевает, что после окончания договора имущество возвращается лизингодателю. В обмен на право владения и пользования лизингополучатель уплачивает в пользу лизингодателя лизинговые платежи.

Лизинговые платежи — общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора, в которую входит:

возмещение затрат лизингодателя по приобретению и передаче предмета лизинга лизингополучателю;

возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором услуг, доход лизингодателя.

В общую сумму может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором предусмотрен переход права собственности к лизингополучателю.

В учете лизингодателя сначала отражается приобретение имущества, предназначенного для передачи в лизинг. Дальнейшие операции зависят от того, будет ли объект лизинга учтен на балансе лизингодателя.

По соглашению сторон предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя. Амортизационные отчисления производит тот, у кого на балансе находится предмет лизинга, при этом возможно применение ускоренной амортизации предмета лизинга.

Организация учета операций у лизингодателя и лизингополучателя осуществляется следующим образом.

Имущество на балансе у лизингодателя

Учет у лизингодателя.

При передаче имущества лизингополучателю, его стоимость с баланса не списывается, операция отражается внутренними записями по счету 03.

Лизингодатель отражает затраты по лизинговой деятельности (амортизация, ремонт) на счете 20, а доходы по лизинговой деятельности — на счете 90.

Задолженность лизингополучателя учитывается как задолженность покупателя.

При возврате лизинговое имущество учитывается на счете 03, а если в дальнейшем его не планируется передавать в лизинг — переводится на счет 01.

Учет у лизингополучателя.

Принятое имущество лизингополучатель учитывает за балансом как арендованные основные средства (счет 001).

Лизингополучатель начисляет лизинговые платежи (относятся на затраты производства или расходы будущих периодов) на субсчете к счету 76 «Лизинговые платежи».

После окончания срока действия договора имущество возвращается лизингодателю и списывается с забалансового учета у лизингополучателя.

Если договором предусмотрен выкуп имущества лизингополучателем, то имущество не возвращается, а после списания со счета 001 учитывается на счете 01 с одновременным начислением амортизации.

Если выкуп произведен раньше, чем закончился договор, то лизингополучатель доначисляет задолженность по платежам.

Имущество на балансе у лизингополучателя

Учет у лизингодателя.

Лизинговое имущество списывается с баланса лизингодателя: сумма переданного имущества отражается на счете 91 и одновременно на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Далее в учете лизингодателя отражается начисление лизинговых платежей. Они в данном случае являются прочими доходами (счет 91).

При возврате лизингового имущества лизингодатель приходит его на счете 03 и списывает с забалансового учета.

Учет у лизингополучателя.

Лизингополучатель учитывает затраты по приобретению лизингового имущества у лизингодателя в составе капитальных вложений (счет 08) в корреспонденции с субсчетом «Арендные обязательства» к счету 76.

Одновременно начисляется кредиторская задолженность по лизинговым платежам на субсчете «Лизинговые платежи» к счету 76.

Лизингополучатель начисляет амортизацию лизингового имущества.

Возврат имущества лизингополучатель отражает как выбытие собственных средств.

Если имущество подлежит выкупу, то лизингополучатель отражает в учете перевод лизингового имущества, а начисленной по нему амортизации в состав собственных основных средств.

Бухгалтерские записи по учету операций у лизингодателя производятся в следующем порядке (табл. 8.3).

Таблица 8.3

Бухгалтерские записи по учету операций у лизингодателя

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Приобретено лизинговое имущество	08.4	60, 76
2	Учен НДС по приобретенному имуществу	19.1	60, 76
3	Предъявлен к вычету НДС	68	19.1
4	Принято на учет лизинговое имущество	03	08.4
5	Произведена оплата поставщикам	60, 76	51
Имущество остается на балансе лизингодателя			
6	Передано имущество лизингополучателю	03	03
7	Учены затраты по лизинговому имуществу	20	02, 10
8	Начисление лизинговых платежей	62	90.1
9	Списаны затраты по содержанию лизингового имущества	90.2	20
10	Начисление НДС	90.3	68
11	Получение лизинговых платежей	51	62
12	Возвращено лизинговое имущество	03	03
13	Оплачены счета поставщиков	60, 76	51
Имущество передается на баланс лизингополучателя			
6	Передано имущество лизингополучателю	90.2, 91.2	03
7	Отражено за балансом лизинговое имущество	011	—
8	Начисление лизинговых платежей	62	90.1, 91.1
9	Начисление НДС	90.3, 91.2	68
10	Разница между фактическими расходами на приобретение имущества для передачи в лизинг и задолженностью лизингополучателя по договору отражена в составе доходов будущих периодов	91.2	98
11	Получение лизинговых платежей	51	62
12	Признана в составе доходов текущего периода часть доходов будущих периодов по имуществу, переданному в лизинг	98	91.1

13	Оплачены счета поставщиков	60, 76	51
14	Возвращено лизинговое имущество:		
	1) стоимость лизингового имущества погашена не полностью	03	76
	2) стоимость лизингового имущества погашена полностью	03	90.1, 91.1
15	Отражен за балансом возврат имущества лизингополучателя	—	011

Бухгалтерские записи по учету операций у лизингополучателя производятся в следующем порядке (табл. 8.4).

Таблица 8.4

Бухгалтерские записи по учету операций у лизингополучателя

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Имущество остается на балансе лизингодателя			
1	Получено лизинговое имущество	001	—
2	Начисление лизинговых платежей (ежемесячно или за несколько месяцев)	20, 26 (97)	76Л
3	Учен НДС на основании счета-фактуры лизингодателя	19.1	76Л
4	Предъявлен к вычету НДС	68	19.1
5.	Перечислены лизинговые платежи	76Л	51
6.	Возвращено лизинговое имущество	—	001
7	Выкуплено лизинговое имущество после окончания договора	— 01В 01	001 01Л 02
8	Выкуплено лизинговое имущество до окончания договора	97	76АО

Имущество остается на балансе лизингополучателя			
1	Приобретено лизинговое имущество у лизингодателя	08.4	76АО
2	Учен НДС по приобретенному лизинговому имуществу	19.1	76АО
3	Принято на учет лизинговое имущество	01Л	08.4
4	Принят к вычету НДС	68	19.1
5	Начисление лизинговых платежей	76АО	76Л
6	Начисление амортизации	20, 26	02Л
7	Перечислены лизинговые платежи	76АО	51
8	Возврат лизингового имущества	01В 02 91	01Л 01В 01В
9	Выкуплено лизинговое имущество	01 02Л	01Л 02
10	Доначисление платежей при досрочном выкупе	76Л	76АО

Вопросы для самопроверки

Какие виды имущества могут явиться предметом аренды?

Какие варианты классификации аренды существуют?

Дайте определение текущей аренды.

Дайте определение финансовой аренды.

В чем заключается отличие учета текущей аренды основных средств от финансовой?

Как организован учет текущей аренды?

Каковы особенности организации учета лизинговых операций?

9. Бухгалтерский учет нематериальных активов

9.1. Понятие нематериальных активов в нормативном регулировании бухгалтерского учета

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 27.12.2007г. № 153н, устанавливает принципы, правила и способы ведения учета нематериальных активов и является методологической основой учета нематериальных активов организации. В соответствии с п. 3 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо единовременное выполнение следующих условий:

1) объект способен приносить организации экономическую выгоду в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

2) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной 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, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее — контроль над объектом);

3) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

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

5) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

6) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

7) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

К нематериальным активам относятся, например:

произведения науки, литературы и искусства;

программы для электронных вычислительных машин;

изобретения;

полезные модели;

селекционные достижения;

секреты производства (ноу-хау);

товарные знаки;

знаки обслуживания.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Нематериальными активами не являются:

расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы);

интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо

в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

9.2. Оценка и учет поступления нематериальных активов

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

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 обеспечении условий для использования актива в запланированных целях. Расходами на приобретение нематериального актива являются:

- 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 суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;

иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

При создании нематериального актива, кроме перечисленных расходов, к расходам также 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 работников, непосредственно занятых 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 основных средств и иного имущества, амортизация 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 обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Не включаются в расходы на приобретение, создание нематериального актива:

возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;

расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

Стоимость нематериальных активов, приобретенных организациями за плату, отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов.

В случае приобретения организациями отдельных видов нематериальных активов за плату у других юридических и физических лиц по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчету 5 «Приобретение нематериальных активов» отражаются все фактически произведенные при этом затраты (стоимость согласно договору, расходы по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, и др.) с кредита расчетных счетов (60, 69, 70, 71, 76 и др.).

Суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные поставщиками по приобретенным нематериальным активам, в их первоначальную стоимость не включаются, а учитываются по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчету 2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Они подлежат вычету у организации при условии принятия их к учету на баланс, оплаты и наличия счета-фактуры с выделенной отдельной строкой суммы налога, независимо от принятой им в целях налогообложения учетной политики (ст. 171 НК РФ).

Пример 9.1.

Организация по договору купли-продажи приобрела исключительные имущественные авторские права на программный продукт за 59000 руб., в том числе НДС — 9000 руб.

Организация произвела дополнительные расходы, непосредственно связанные с приобретением программного продукта в виде консультационных услуг на сумму 5900 руб., в том числе НДС — 900 руб.

Денежные средства перечислены с расчетного счета организации после фактического получения всех необходимых документов.

Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета организации по поступлению нематериальных активов будет производиться следующим образом.

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретенных исключительных имущественных авторских прав на программный продукт по договорной цене без учета НДС (59000 - 9000)	50000	08.5	60
2	Отражен НДС по поступившему нематериальному активу	9000	19.2	60
3	Отражены консультационные услуги, связанные с приобретением объекта НМА	5000	08.5	60
4	Учен НДС по услугам	900	19.2	60
5	Оприходованы исключительные имущественные авторские права на программный продукт	55000	04	08.5
6	Сумма НДС по оприходованному и оплаченному нематериальному активу отнесена на расчеты с бюджетом	9900	68	19.2
7	Оплачено продавцу за приобретенные исключительные авторские права на программный продукт, а также за консультационные услуги с расчетного счета организации	64900	60	51

При создании нематериальных активов самой организацией отношения между организацией, с одной стороны, и работниками организации, с другой стороны, должны оформляться соответствующим договором. Правовое оформление создания творческого произведения необходимо для решения вопроса о принадлежности права использования созданного произведения и вытекающих из него имущественных прав автора и организации.

К созданным собственными силами организации нематериальным активам относятся, как правило, научно-исследовательские и опытно-

конструкторские разработки, создание опытных образцов продукции и т.д.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма всех фактических расходов на их создание или изготовление (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов, кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Пример 9.2.

Сотрудники организации в соответствии с порученным им заданием разработали компьютерную программу. Согласно заключенным контрактам, все объекты интеллектуальной собственности, созданные ими, принадлежат работодателю.

Создавая нематериальный актив, организация оплатила:

труд сотрудников, разрабатывающих программу для ЭВМ, — 25000 руб.;

единый социальный налог на величину оплаты труда сотрудников, создававших нематериальный актив, — 6500 руб.;

расходные материалы — 5600 руб.;

услуги сторонних организаций по доработке программы для ЭВМ — 5900 руб. (в том числе НДС — 900 руб.).

Отражение данных хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета организации будет производиться следующим образом.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата сотрудникам, разработавшим программу для ЭВМ	25000	08.5	70
2	Начислен ЕСН на фонд оплаты труда	6500	08.5	69
3	Отражена стоимость израсходованных материалов	5600	08.5	10
4	Отражены услуги сторонней организации по доработке программы для ЭВМ, без учета НДС (5900 - 900)	5000	08.5	60
5	Отражен НДС по услугам по доработке программы для ЭВМ	900	19.2	60
6	Принята к учету программа для ЭВМ по первоначальной стоимости (25000 + 6500 + 5600 + 5000)	42100	04	08.5
7	Принят к вычету НДС, уплаченный за услуги по доработке программы для ЭВМ	900	68	19.2
8	Оплачены услуги сторонней организации по доработке программы для ЭВМ	5900	60	51

Организации могут получать нематериальные активы в качестве вклада в уставный капитал организации.

Согласно п. 11 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива, внесенного в счет вклада в уставный (складочный) капитал (в том числе в случае внесения государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы открытых акционерных обществ), уставный фонд, паевой фонд организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, принятого к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество, определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования.

При внесении нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал производятся следующие записи:

Дебет счета 08.5

Кредит счета 75.1 — погашена задолженность учредителя по взносу в уставный капитал организации принадлежащего ему нематериального актива

Дебет счета 04

Кредит счета 08/5 — нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету.

Пример 9.3.

Организация получила в качестве вклада в уставный капитал от юридического лица объект нематериального актива. В соответствии с учредительными документами, вклад юридического лица в уставный капитал организации оценен в размере 50000 рублей.

Организация дополнительно израсходовала 6224 руб. в связи с подготовкой программного продукта к дальнейшему использованию в организации. В эти расходы входят:

оплата труда сотрудников организации, которые принимали участие в этой работе, — 4000 руб.;

единый социальный налог на величину оплаты труда сотрудников — 1040 руб.;

материальные затраты — 800 руб.

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по оприходованию объекта нематериального актива на баланс организации будет производиться в следующем порядке.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость программного продукта, указанного в учредительном договоре	50000	08.5	75.1
2	Начислена заработная плата сотрудникам, производившим подготовку программного продукта к дальнейшему использованию	4000	08.5	70
3	Начислен ЕСН на фонд оплаты труда	1040	08.5	69
4	Отражена стоимость израсходованных материалов	800	08.5	10
5	Принят к учету оприходованный программный продукт (50000 + 4000 + 1040 + 800)	55840	04	08.5

В соответствии с п. 13. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного организацией по договору дарения, определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

При получении нематериальных активов по договору дарения в бухгалтерском учете организации должны быть сделаны следующие записи:

Дебет счета 08.5

Кредит счета 98.2 — получен нематериальный актив по договору дарения

Дебет счета 20 (26)

Кредит счета 05 — начислена амортизация нематериального актива за отчетный месяц

Дебет счета 98.2

Кредит счета 91.2 — на сумму начисленной амортизации сумма доходов будущих периодов отнесена в доходы периода

Пример 9.4.

В феврале отчетного года согласно акту приемки организацией безвозмездно получен объект нематериальных активов, рыночная стоимость которого составляет 84000 руб. Срок полезного использования — 5 лет.

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по поступлению объекта нематериального актива на баланс организации будет производиться в следующем порядке.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
Февраль				
1	Отражена сумма рыночной стоимости безвозмездно полученного объекта нематериальных активов	84000	08.5	98.1
2	Отражена первоначальная стоимость принятого к бухгалтерскому учету объекта нематериальных активов	84000	04	08.5
Март				
3	Начислена сумма амортизации (ежемесячно)	1400	20, 25, 26, 44	05
4	Отражена сумма доходов будущих периодов, подлежащая включению в доходы периода	1400	98.2	91.1

Согласно п. 14 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, приобретенного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

В бухгалтерском учете операции при поступлении нематериальных активов в обмен на другое имущество отражаются следующим образом.

Сначала необходимо списать активы, которые организация передает в обмен на нематериальный актив. При этом проводки по списанию выбывающего имущества будут различаться в зависимости от того, что передается взамен: продукция, основные средства, материалы и др.

Дебет счета 90.2

Кредит счета 43 (41) — списана себестоимость готовой продукции или товаров

Дебет счета 01 субсчет «Выбытие основных средств»

Кредит счета 01 — списана первоначальная стоимость передаваемого основного средства

Дебет счета 02

Кредит счета 01 субсчет «Выбытие основных средств» — списана начисленная ранее сумма амортизации

Дебет счета 91.2

Кредит счета 01 субсчет «Выбытие основных средств» — списана остаточная стоимость основного средства

Дебет счета 91.2

Кредит счета 10 (58) — списана балансовая стоимость других активов

Поскольку при совершении бартерных операций стоимость переданного имущества равна стоимости полученного нематериального актива, то финансовый результат от выбытия отсутствует.

Поэтому выручку от продажи имущества бухгалтер отражает в сумме, равной стоимости приобретаемого нематериального актива, а последняя соответствует стоимости передаваемого имущества.

Дебет счета 62

Кредит счета 90.1 (91.1) — отражена договорная стоимость активов переданных в уплату нематериальных активов

Дебет счета 90.3 (91.2)

Кредит счета 68 — начислен НДС

Далее организация показывает получение нематериального актива.

Дебет счета 08.5

Кредит счета 60 — получен нематериальный актив

Дебет счета 19.2

Кредит счета 60 — отражен НДС, подлежащий уплате контрагенту по бартерной сделке за полученный нематериальный актив

При определении величины НДС, которая подлежит зачету, необходимо руководствоваться п. 2 ст. 172 ч. 2 Налогового кодекса РФ,

согласно которому, если получатель рассчитывается за приобретенные активы собственным имуществом, то сумма налога определяется исходя из балансовой стоимости передаваемых ценностей.

Таким образом, если у организации есть счет-фактура от правообладателя и акт взаимозачета, который подтверждает совершенную товарообменную сделку, то величину НДС по приобретенному нематериальному активу можно принять к зачету.

Дебет счета 04

Кредит счета 08.5 — оприходован нематериальный актив

Дебет счета 60

Кредит счета 62 — произведен зачет задолженности

Дебет счета 68 субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит счета 19.2 — зачтен НДС по бартерной сделке

Пример 9.5.

По договору мены организация продает готовую продукцию, себестоимость которой составляет 16000 руб., в обмен на исключительное право на программный продукт (объект НМА), необходимый для производственного процесса. Обмениваемое имущество признано равноценным, однако его стоимость в договоре не определена. Обычно организация продает такую продукцию за 23600 руб. (в том числе НДС — 3600 руб.). Аналогичный программный продукт организацией раньше не приобретался. Передача обмениваемого имущества произведена одновременно.

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по поступлению объекта нематериального актива на баланс организации будет производиться в следующем порядке.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена продажа продукции по договору мены	23600	62	90.1
2	Начислен НДС с оборота по продаже продукции	3600	90.3	68
3	Списана себестоимость проданной продукции	16000	90.2	43
4	Отражена в составе капитальных вложений стоимость приобретенного нематериального актива по договору мены	20000	08.5	60
5	Учен НДС по полученному по договору мены объекту нематериального актива	3600	19.2	60
6	Отражен зачет взаимных обязательств по договору мены	23600	60	62
7	Принят к учету объект нематериального актива	20000	04	08.5
8	Отнесена на расчеты с бюджетом сумма НДС по объекту нематериального актива	3600	68	19

Согласно п. 16 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и настоящим Положением.

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

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных 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 бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости. 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.

Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

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

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.

Бухгалтерский учет переоценки нематериальных активов аналогичен учету переоценки основных средств.

Дебет 04

Кредит 83 — отражается сумма дооценки первоначальной стоимости нематериальных активов в результате переоценки

Дебет 83

Кредит 05 — отражается сумма дооценки амортизации нематериальных активов в результате переоценки

Дебет 83

Кредит 04 — в результате переоценки отражается сумма уценки первоначальной стоимости нематериальных активов в пределах ранее начисленной дооценки

Дебет 05

Кредит 83 — в результате переоценки отражается сумма уценки амортизации нематериальных активов в пределах ранее начисленной дооценки

Дебет 84

Кредит 04 — отражается превышение суммы уценки первоначальной стоимости нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации

Дебет 05

Кредит 84 — отражается превышение суммы уценки амортизации нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации

9.3. Учет амортизации нематериальных активов

Согласно п. 23 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» 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.

По нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

При принятии нематериального актива к бухгалтерскому учету организация определяет срок его полезного использования.

Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать

нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (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.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

Определение срока полезного использования нематериального актива производится, исходя из:

срока действия 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 (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности 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 как изменения в оценочных значениях.

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования 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 как изменения в оценочных значениях.

В соответствии с п. 28 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» амортизационные отчисления по нематериальным активам могут производиться одним из следующих способов:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Выбор способа определения амортизации нематериального актива производится организацией, исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.

При использовании линейного способа ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива.

Пример 9.6.

На балансе организации числятся следующие нематериальные активы, начисление амортизации по которым производится линейным способом.

№ п/п	Наименование	Стоимость, руб.	Срок полезного использования	Примечание
1	Права на использование промышленного образца в течение трех лет на выпуск 100000 единиц продукции	48000	3 года	Приобретены по лицензионному договору в декабре отчетного года
2	Исключительные имущественные права на использование текстового редактора	26000	10 лет	Приобретены по договору в январе отчетного года

При начислении амортизации линейным способом ежегодно на себестоимость продукции (работ, услуг) будет переноситься:

по праву на использование промышленного образца при сроке его полезного использования 3 года — 33,33% годовых ($100\% / 3$ года), или 2,78% в месяц ($33,33\% / 12$ мес.);

по текстовому редактору — при сроке его полезного использования 10 лет — 10% годовых, или 0,83% в месяц ($10\% / 12$ мес.).

Следовательно, ежемесячная сумма амортизации при ее начислении линейным способом составит:

по правам на использование промышленного образца — 1334,40 руб. ($48000 \times 2,78\%$);

по текстовому редактору — 215,80 руб. ($26000 \times 0,83\%$).

Расчет ежемесячной суммы амортизации линейным способом по этим нематериальным активам представлен в таблице.

Наименование нематериального актива	Стоимость, руб.	Срок полезного использования, лет	Годовая норма амортизации, % ($100\% / \text{гр. 3}$)	Месячная норма амортизации, % ($\text{гр. 4} / 12 \text{ м}$)	Ежемесячная сумма амортизации, руб. ($\text{гр. 2} \times \text{гр. 5}$)
1	2	3	4	5	6
Права на использование промышленного образца	48000	3	33,33	2,78	1334,40
Права на использование текстового редактора	26000	10	10	0,83	215,80

Способом уменьшаемого остатка ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается 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.

Пример 9.7.

Начисление ежемесячной амортизации по текстовому редактору будет производиться следующим образом:

1-й месяц: $26000 \times 3 / 120 = 650$ руб. — начислена сумма амортизации, остаточная сумма: $26000 - 650 = 25350$ руб.;

2-й месяц: $25350 \times 3 / 119 = 639$ руб. — начислена сумма амортизации, остаточная сумма: $25350 - 639 = 24711$ руб.;

3-й месяц: $24711 \times 3 / 118 = 628$ руб. и т.д.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений при использовании способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) подсчитывается 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. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам аналогичен порядку начисления амортизации по основным средствам.

Согласно п. 30 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» способ определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного

погашения стоимости либо списания этого актива с бухгалтерского учета.

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

Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания этого актива с бухгалтерского учета.

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.

Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации).

Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются линейным способом.

В бухгалтерском учете начисление амортизации по нематериальным активам производится записями:

Дебет 20, 25, 26, 44

Кредит 05

9.4. Учет выбытия нематериальных активов

В соответствии с п. 34. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие нематериального актива имеет место в случае:

прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;

передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив);

прекращения использования вследствие морального износа;

передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд;

передачи по договору мены, дарения;

внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;

выявления недостачи активов при их инвентаризации;

в иных случаях.

Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов.

Дата списания нематериального актива с бухгалтерского учета определяется исходя из установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету правил признания доходов либо расходов.

При выбытии нематериальных активов их стоимость, учтенная на счете 04 «Нематериальные активы», уменьшается на сумму начисленной за время использования амортизации с дебета счета 05 «Амортизация нематериальных активов». Остаточная стоимость выбывших объектов списывается со счета 04 «Нематериальные активы» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример 9.8.

Организация по договору перехода исключительного права собственности передает объект нематериальных активов по договорной

стоимости 118000 руб. (в т.ч. НДС — 18000 руб.). Первоначальная стоимость нематериальных активов 80000 руб. Сумма амортизационных отчислений на момент списания 12000 руб.

В бухгалтерском учете это будет отражено следующим образом.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана сумма начисленных амортизационных отчислений	12000	05	04
2	Списана остаточная стоимость продаваемого объекта нематериальных активов	68000	91.2	04
3	Отражена сумма от продажи объекта нематериальных активов	118000	62	91.1
4	Начислен НДС по проданному объекту нематериальных активов	18000	91.2	68
5	Финансовый результат от продажи объекта нематериальных активов	32000	91.9	99
6	Поступила сумма от покупателя за проданный нематериальный актив	118000	51	62

Организация может передать нематериальный актив в качестве вклада в уставный капитал другой организации.

Передача осуществляется по стоимости, определяемой по согласованию сторон. Финансовые вложения, в том числе и вклады в уставный капитал других организаций, принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора. Затратами инвестора в данном случае является остаточная стоимость передаваемых нематериальных активов, а также возможные дополнительные расходы, связанные с передачей нематериальных активов.

В бухгалтерском учете передающей организации делаются следующие записи.

Дебет счета 05

Кредит счета 04 — списана сумма начисленных амортизационных отчислений по переданным нематериальным активам

Дебет счета 58

Кредит счета 04 — отражена передача нематериального актива в счет вклада в уставный капитал другой организации

Дебет счета 58

Кредит счета 60 — отражена сумма дополнительных расходов, связанных с передачей нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал другой организации.

Пример 9.9.

Организация вносит свою долю уставного капитала учреждаемого им общества нематериальным активом.

Первоначальная стоимость внесенного в уставный капитал нематериального актива составляет 21500 руб. К моменту передачи по нематериальному активу была начислена амортизация в сумме 12900 руб. Собранием учредителей общества (с привлечением оценщика) внесенный в качестве вклада в уставный капитал объект нематериальных активов оценен в 10000 руб.

В бухгалтерском учете организации делаются следующие проводки.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана сумма амортизации, начисленной по нематериальному активу	12900	05	04
2	Отражена передача нематериального актива в счет вклада в уставный капитал другой организации в оценке, установленной учредительными документами	8600	58	04
3	Отражено превышение стоимости нематериального актива, согласованной учредителями, над его остаточной стоимостью (прибыль) (10 000 - 8600)	1400	58	91.1
4	Отражена прибыль от участия в уставном капитале другой организации	1400	91.9	99

Организация может передать безвозмездно объект нематериального актива.

Пример 9.10.

У организации числится на балансе объект нематериальных активов, первоначальная стоимость которого 59000 руб. (в т. ч. НДС — 9000 руб.). Организация передает данный объект нематериальных активов по договору дарения некоммерческой организации. На момент

заключения договора рыночная стоимость передаваемого нематериального актива составила 90000 руб. Амортизация составила 5240 руб.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие проводки.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана амортизация, начисленная по передаваемому нематериальному активу	6240	05	04
2	Отражена остаточная стоимость переданных нематериальных активов (59000 - 9000 - 6240)	43760	91.2	04
3	Начислен НДС на рыночную стоимость передаваемого объекта	16200	91.2	68
4	Отражен убыток от передачи материальных активов (43760 + 16200)	59960	99	91.9

Списание объекта нематериальных активов вследствие непригодности к дальнейшему использованию производится определенным способом. Прежде чем списать нематериальный актив за непригодностью, организация должна определить, что данный нематериальный актив нельзя больше использовать. Для этого приказом руководителя в организации создается специальная комиссия. Комиссия должна установить причины списания объекта (моральный износ, длительное его неиспользование для производства продукции и т.д.), составив при этом соответствующий акт. На основании акта в инвентарной карточке (форма НМА-1) делается отметка о выбытии актива.

В бухгалтерском учете организации делаются следующие записи.

Дебет счета 05

Кредит счета 04 — списывается сумма амортизационных отчислений, начисленных по нематериальному активу на момент выбытия

Дебет счета 91

Кредит счета 04 — списывается остаточная стоимость нематериального актива

Дебет счета 91

Кредит счета 60 (76, 23) — отражена сумма расходов, связанных с ликвидацией нематериальных активов

Пример 9.11.

На балансе организации числится исключительное авторское право на компьютерную обучающую программу «Учет заработной платы». Первоначальная стоимость этой программы составляет 27400 руб., а сумма начисленной по ней амортизации — 15515 руб.

В 2009г. организация создала комиссию, которая установила, что дальнейшее использование программы нецелесообразно, поскольку она устарела. Это заключение комиссия оформила соответствующим актом.

Списание исключительных авторских прав на программу отражается в бухгалтерском учете организации следующими проводками.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана амортизация, начисленная по объекту нематериальных активов	15515	05	04
2	Списана остаточная стоимость выбывающего нематериального актива (27400 - 15515)	11885	91.2	04
3	Отражен убыток от списания нематериального актива	11885	99	91.9

Вопросы для самопроверки

Какие объекты относятся к нематериальным активам?

Какие условия необходимы для принятия к учету нематериальных активов?

Перечислите задачи учета нематериальных активов.

По какой стоимости принимаются к учету нематериальные активы?

Какие затраты организация производит при создании нематериальных активов?

Как оцениваются нематериальные активы, внесенные в счет вклада в уставный капитал?

Перечислите способы начисления амортизации на нематериальные активы.

Каков порядок начисления амортизации нематериальных активов?

По каким причинам происходит выбытие нематериальных активов?

Как в бухгалтерском учете отражается выбытие нематериальных активов?

Раздел 4. Учет оборотных активов организации

10. Учет материально-производственных запасов

10.1. Понятие материально-производственных запасов в нормативном регулировании бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет материально-производственных запасов (МПЗ) регулируется Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденным Приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001г. № 44н, Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными Приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001г. № 119н, а также нормативно-правовыми актами РФ, регулируемыми вопросы бухгалтерского учета в РФ четырех уровней.

В соответствии с п. 2 ПБУ 5/01 в определении материально-производственных запасов установлено, что к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

- предназначенные для продажи;

- используемые для управленческих нужд организации.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством).

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

Единица 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.

10.2. Оценка материально-производственных запасов в организации

В соответствии с п. 5 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

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

К фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;

- таможенные пошлины;

- 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. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов; затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором;

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.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Материальные ценности, на которые цена в течение года снизилась, если они морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, когда она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения), с отнесением разницы в ценах на результаты хозяйственной деятельности.

Транспортно-заготовительные и другие расходы по приобретению учитываются потребителем на одном аналитическом счете одноименного названия. Таким образом, учет транспортно-заготовительных расходов в соответствии с учетной политикой организации может осуществляться непосредственно на счетах 15 «Заготовление материальных ценностей» и 10 «Материалы».

Транспортно-заготовительная расходы включают в себя следующие статьи:

- расходы по транспортировке;

- наценки снабженческих организаций;

- таможенные платежи;

- оплата за хранение материалов в форме оплаты расходов по содержанию специальных заготовительных контор, складов и агентств в местах их заготовления;

- командировочные расходы работников, связанные с заготовлением и приобретением материалов;

- недостача и порча материалов в пути в пределах норм естественной убыли, доставленных транспортом организации-покупателя;

- содержание заготовительно-складского аппарата;

- прочие расходы, включаемые в фактическую себестоимость заготавливаемых материалов.

Добавление транспортно-заготовительных расходов к стоимости материалов по твердым ценам формирует фактическую себестоимость заготовленных материалов.

Если в качестве твердых учетных цен потребитель избрал как вариант учетной политики плановую себестоимость материалов, то поступление запасов в текущем учете отражается на каждом аналитическом счете по плановой себестоимости с отражением разницы между плановой и фактической себестоимостью на аналитическом счете «Отклонения фактической себестоимости от плановой».

Применение твердых учетных цен упрощает постановку текущего учета движения производственных запасов. Особенно это важно для

средних и крупных предприятий с большой номенклатурой материалов. Вместе с тем, требования рыночной экономики делают проблематичным применение твердых учетных цен.

Если организация применяет твердые учетные цены, то в процессе списания материалов на производственные и иные цели возникает необходимость доведения их до фактической себестоимости. Данная процедура реализуется составлением в конце месяца специального расчета суммы отклонений, относящейся к стоимости израсходованных материалов. Вначале исчисляют процент отклонений путем отнесения суммы транспортных расходов или суммы отклонений на начало отчетного периода с учетом поступлений за этот период к договорной цене (плановой себестоимости в отчетном периоде). Исчисленный таким путем процент умножается на сумму израсходованных материалов по договорной цене или плановой себестоимости в отчетном периоде.

Наряду с определением твердой учетной цены очень важно установить единицу учета материальных ценностей. Такой единицей являются каждый вид, сорт, марка, размер материалов, т.е. каждый номенклатурный номер.

Организация, осуществляющая торговую деятельность, может затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу.

Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

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.

10.3. Бухгалтерский учет поступления материалов

Бухгалтерский учет материально-производственных запасов ведут на синтетических счетах 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В соответствии с Инструкцией по применению плана счетов, утвержденной Министерством финансов РФ 31 октября 2000 г. № 94н, на синтетических счетах учет материальных ценностей ведут по фактической себестоимости или по учетным ценам.

В бухгалтерском учете применяется два способа заготовления материалов:

1) с использованием счета 10 «Материалы» (по фактической себестоимости);

2) с использованием счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» (по учетным ценам).

Первый способ применяется в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также с небольшим количеством поставок в отчетном периоде. Как правило, в таких организациях учетные цены не применяются, а поступившие материалы приходятся по их фактической себестоимости изготовления.

Записи в бухгалтерском учете:

Дебет 10

Кредит 60 — отражается покупная стоимость материалов на сумму без НДС

Дебет 19.3

Кредит 60 — отражается сумма НДС

Дебет 10

Кредит 23 — оприходованы материалы, изготовленные в организации по фактической себестоимости

Дебет 10

Кредит 20 — оприходованы отходы основного производства

Дебет 10

Кредит 91.1 — оприходованы материалы, оставшиеся после ликвидации основных средств в оценке по рыночной стоимости

Дебет 10

Кредит 70 (69) — начисление заработной платы с отчислениями в социальные фонды работникам снабженческих служб, занятым изготовлением материалов

Дебет 10

Кредит 75 — поступление материалов в качестве вклада в уставный капитал, в оценке по согласованной стоимости

Дебет 10

Кредит 98.2 — отражается безвозмездное получение материалов в оценке по рыночной стоимости

Дебет 10

Кредит 28 — оприходованы материалы, оставшиеся после разборки забракованной продукции

Все расходы по доставке, погрузке, разгрузке, оплате труда снабженческих работников с отчислениями в социальные фонды также отражаются по дебету счета 10 «Материалы» в корреспонденции с соответствующими счетами.

Дебет 10

Кредит 60 — акцептован счет транспортной организации на сумму без НДС

Дебет 19

Кредит 60 — отражается сумма НДС

Если доставка была произведена собственным транспортом, то в учете делается запись:

Дебет 10

Кредит 23

Если эти расходы были оплачены подотчетным лицом, то в учете делается запись:

Дебет 10
Кредит 71

Пример 10.1.

Организация приобрела 1000 кг цемента стоимостью 17700 руб., в том числе НДС — 2700 руб. Расходы по доставке материалов на склад — 2360 руб., в том числе НДС — 360 руб.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Приобретен цемент	15000	10	60
2	Отражена сумма НДС по приобретенному цементу	2700	19.3	60
3	Произведена оплата поставщику за цемент	17700	60	51
4	Зачтен НДС из бюджета по приобретенным материалам	2700	68	19.3
5	Отражены расходы по доставке цемента	2000	10	60
6	Отражен НДС по услугам доставки	360	19.3	60
7	Зачтен НДС по расходам на доставку	360	68	19.3
8	Оплачено транспортной организации за доставку	2360	60	51

Второй способ применяется в организации с большой номенклатурой материальных ресурсов и с большим количеством ежедневно поступающих грузов, данные, позволяющие сформировать фактическую себестоимость материалов, поступают, как правило, в разное время. Так, счета транспортной организации зачастую приходят намного позже, после оприходования материалов. Таким образом, в момент оприходования сформировать фактическую себестоимость материала практически невозможно. Поэтому в синтетическом учете применяют счета 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Дебет 10

Кредит 15 — приняты к учету приобретенные материалы по учетным ценам

Все фактические расходы, связанные с заготовлением материалов, собираются по дебету 15 счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в корреспонденции со счетами текущих расходов. В конце месяца на счете 15 образуется отклонение фактической стоимости материалов от учетной оценки, которое должно быть списано на 16 счет «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Если сумма оборота по дебету 15 счета будет больше, чем сумма оборота по кредиту, то полученная разница считается перерасходом, который отражается в учете записью:

Дебет 16

Кредит 15 — отражение перерасхода

Если же сумма оборота по дебету 15 счета будет меньше, чем сумма оборота по кредиту, то полученная разница считается экономией, которая отражается бухгалтерской записью:

Дебет 15

Кредит 16 — списание экономии

Записи в бухгалтерском учете с применением счетов 10, 15, 16.

Дебет 15

Кредит 60 — акцептован счет поставщика материалов на сумму без НДС

Дебет 19.3

Кредит 60 — отражена сумма НДС

Дебет 15

Кредит 60 — акцептован счет транспортной организации за доставку на сумму без НДС

Дебет 19

Кредит 60 — отражена сумма НДС

Дебет 15

Кредит 70 (69) — начислена заработная плата с отчислениями в социальные фонды работникам, занятым заготовлением материалов

Дебет 15

Кредит 71 — расходы по доставке, погрузке оплачены подотчетным лицом

Дебет 10

Кредит 15 — оприходованы материалы в учетной оценке

Дебет 15

Кредит 16

или

Дебет 16

Кредит 15 — списано отклонение в стоимости материалов

Пример 10.2.

Организация, согласно учетной политике, ведет учет материалов по учетным ценам с применением счетов 15 и 16. Организация приобрела у поставщика материалы стоимостью 29500 руб., включая НДС — 4500 руб. Учетная цена приобретенных материалов составляет 23000 руб. После передачи материалов в производство произведена оплата поставщику. Остатков материалов на счете 10 и отклонений на счете 16 на начало месяца не было.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена покупная стоимость материалов	25000	15	60
2	Учен НДС по приобретенным материалам	4500	19	60
3	Оприходованы материалы по учетной цене	23000	10	15
4	Принят к вычету НДС по поступившим материалам	4500	68	19
5	Списано отклонение между фактической себестоимостью материалов и их учетной ценой	2000	15	16
6	Приобретенные материалы переданы в производство	23000	20	10
7	Сторно — списана разница между фактической себестоимостью и учетной ценой материалов	2000	20	16
8	Оплачены материалы поставщику	23500	60	51

Материалы могут вноситься в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации. В этом случае фактическая себестоимость запасов определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации. Однако оценка соответствует фактической себестоимости, если организация несет дополнительные

расходы по доставке и приведению их в состояние, пригодное для использования (п. 11 ПБУ 5/01).

Пример 10.3.

Уставный капитал ООО по учредительному договору определен в сумме 30000 руб. Доли трех участников (двое физических лиц и юридическое лицо) определены как равные. Физические лица вносят свои вклады денежными средствами, юридическое лицо — в виде материалов. Их согласованная оценка равна задолженности участника — 10000 руб. Транспортные расходы по доставке материалов составили 5310 руб. (используется транспорт сторонней организации).

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность учредителей по вкладу в уставный капитал ООО	30000	75.1	80
2	Внесены денежные средства учредителей — физических лиц в счет вклада в уставный капитал	20000	50,51	75.1
3	Отражена стоимость материалов, вносимых в уставный капитал ООО, в оценке, согласованной с учредителями	10000	10	75.1
4	Отражена стоимость услуг по доставке материалов	4500	10	60
5	Учен НДС по доставке материалов транспортной организации	810	19.3	60
6	Перечислены денежные средства за услуги по доставке материалов	5310	60	51
7	Принят к вычету НДС за услуги по доставке материалов транспортной организацией	810	68	19.3

Фактическая себестоимость материалов будет равна 14500 руб. (10000 + 4500).

При получении материально-производственных запасов по договору дарения или безвозмездно их фактическая себестоимость определяется исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Данное правило распространяется и на материально-производственных запасы, остающиеся от выбытия основных средств. При этом под текущей рыночной стоимостью

понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи активов.

Пример 10.4.

В январе текущего года организация безвозмездно получила от физического лица материалы. Рыночная стоимость материалов равна 15000 руб. В феврале эти материалы отпущены в производство.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена рыночная стоимость материалов	15000	10	98.2
2	В феврале материалы отпущены в производство	15000	20	10
3	Доходы будущих периодов в сумме израсходованных материалов признаны доходами периода	15000	98.2	91.1

Если материально-производственные запасы получены по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, их фактической себестоимостью признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость же передаваемых активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально-производственные запасы.

Пример 10.5.

В текущем году организация заключила договор мены с другой организацией. Согласно договору организация поставяет 10 стульев. В

обмен на это должно быть получено 5 рулонов бумаги по цене 1000 рублей. Такой обмен стороны признали равноценным.

Организация обычно продает свою продукцию по цене 590 руб. (в том числе НДС — 90 руб.). Один рулон бумаги покупают за 1416 руб. (в том числе НДС 216 руб.).

В учете организации будут сделаны следующие проводки.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена выручка от продажи стульев, исходя из стоимости бумаги (590 × 10)	5900	62	90.1
2	Начислен НДС по продаже стульев	900	90.3	68
3	оприходованы рулоны бумаги (5 × 1000)	5000	10	60
4	Учен НДС по поступившей бумаге	900	19.3	60
5	Зачтены обязательства по договору мены	5900	60	62
6	Зачтен НДС по поступившим ценностям	900	68	19.3

10.4. Учет списания (выбытия) материалов

Согласно п. 16. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» при отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

по себестоимости каждой единицы;

по средней себестоимости;

по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) материально-производственных запасов производится, исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Оценка материально-производственных запасов по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии, т.е. по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости, себестоимости первых по времени приобретений.

Списание материально-производственных запасов осуществляется по следующим направлениям:

- производственные нужды;
- непроизводственные нужды;
- отпуск сторонним организациям;
- прочие цели.

Основной объем запасов используется на выпуск продукции, выполнение работ, оказание услуг. Материалы для производственных нужд отпускаются со складов предприятия в соответствии с установленными нормами расхода и объемом производственных заданий по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции с дебетом счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

Если материалы были использованы в процессе сбыта продукции, то их отражают в себестоимости продаж сначала как коммерческие расходы проводкой:

Дебет 44 «Расходы на продажу»

Кредит 10 «Материалы»

Если образуются отходы в процессе производства, то их приходят по цене возможного использования или по цене возможной продажи, при этом производится запись в учете:

Дебет 10

Кредит 20, 23

Если остаются материалы после разборки основных средств, то их приходят по рыночным ценам. Запись в учете:

Дебет 10

Кредит 91.1

В организации, как правило, реализуют (списывают) залежалые или ненужные материалы, которые выявляются в процессе инвентаризации. В этом случае производятся записи в бухгалтерском учете:

Дебет 62

Кредит 91.1 — покупателю выставлен счет за отгруженные материалы

Дебет 91.2

Кредит 68 — начислен НДС с объема продаж

Дебет 91.2

Кредит 10 — списывается фактическая стоимость материалов

Далее определяется финансовый результат.

Пример 10.6.

Организация приобрела 1000 бутылок для разлива минеральной воды стоимостью 1,18 руб. каждая, включая НДС — 180 руб. Расходы по доставке составили 590 руб., в т.ч. НДС — 90 руб. В основное производство отпущено 500 бутылок. Учетной политикой организации предусмотрена оценка материалов по учетным ценам. Учетная себестоимость одной бутылки составляет 0,90 руб.

В учете организации будут сделаны следующие проводки.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Приобретены бутылки для разлива минеральной воды	1000	15	60
2	Отражен НДС по приобретенным материалам	180	19.3	60
3	Отражены расходы по доставке материалов	500	15	60
4	Отражен НДС по услугам доставки	90	19.3	60
5	Отражается фактическое поступление бутылок по учетной цене	900	10	15
6	Отражено отклонение фактической стоимости бутылок от учетной стоимости	600	16	15
7	Зачтен НДС из бюджета по приобретенным материалам	180	68	19
8	Зачтен НДС по расходам на доставку	90	68	19
9	Оплачено поставщику за материалы	1180	60	51
10	Оплачено транспортной организации за доставку	590	60	51
11	Отпущены в основное производство материалы (500 × 0,90)	450	20	10
12	Списано отклонение фактической стоимости бутылок от учетной ((600 руб / 1000 шт.) × 500 шт.)	300	20	16

Выше отмечалось, что определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, разрешается производить помимо средней стоимости способом ФИФО.

При использовании этого метода возникает необходимость оценки каждой партии реализуемых материалов, что осуществить довольно сложно, учитывая современный уровень механизации и автоматизации учета.

Целесообразнее стоимость израсходованных материалов при их оценке по методу ФИФО определять расчетным путем. В этом случае по

истечении месяца материалы списывают на производство по учетным ценам. По окончании месяца определяют стоимость израсходованных материалов по методу ФИФО, находят отклонения исчисленной стоимости материалов от стоимости их по учетным ценам и списывают выявленное отклонение на соответствующие счета пропорционально стоимости ранее списанных материалов по учетным ценам.

Пример 10.7.

Организация автосервиса имела на складе по состоянию на 1 января 2009 г. 20 штук автомобильных шин стоимостью 2000 руб. (цена за единицу — 100 руб.). В январе поступило еще 85 шин общей стоимостью 21250 руб. Отпущено на ремонт автотранспорта 100 шин, остаток на складе по состоянию на 1 февраля 2009 г. составил 5 штук.

Поступило материалов в январе:

03.01.09 — 5 шт. по цене 150 руб. = 750 руб.;

10.01.09 — 30 шт. по цене 200 руб. = 6000 руб.;

17.01.09 — 10 шт. по цене 250 руб. = 2500 руб.;

30.01.09 — 40 шт. по цене 300 руб. = 12000 руб.

Итого — 85 шт. = 21250 руб.

Рассчитаем себестоимость списанных материалов.

По методу средней себестоимости:

$$(2000 \text{ руб.} + 21250 \text{ руб.}) / (20 \text{ шт.} + 85 \text{ шт.}) = 23250 \text{ руб.} / 105 \text{ шт.} \\ = 221,43 \text{ руб./шт.}$$

Себестоимость списанных материалов составит:

$100 \text{ шт.} \times 221,43 \text{ руб./шт.} = 22143 \text{ руб.}$

Остаток на 01.02.2009 — 5 шт. $\times 221,43 = 1107,15 \text{ руб.}$

По методу ФИФО себестоимость списанных материалов составит:

$$(20 \text{ шт.} \times 100 \text{ руб./шт.}) + (5 \text{ шт.} \times 150 \text{ руб./шт.}) + (30 \text{ шт.} \times 200 \text{ руб./шт.}) + (10 \text{ шт.} \times 250 \text{ руб./шт.}) + (35 \text{ шт.} \times 300 \text{ руб./шт.}) = 2000 \text{ руб.} + 750 \text{ руб.} + 6000 \text{ руб.} + 2500 \text{ руб.} + 10500 \text{ руб.} = 21750 \text{ руб.}$$

Остаток на 01.02.2009 г. — 5 шт. $\times 300 \text{ руб.} = 1500 \text{ руб.}$

На сумму списанных шин для ремонта автотранспорта производится бухгалтерская запись:

Дебет 20

Кредит 10

10.5. Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей

В целях обеспечения сохранности имущества, а также для формирования достоверной информации в отчетности об имуществе организации законодательно-нормативными актами РФ, регулирующими вопросы бухгалтерского учета и отчетности, предусмотрено проведение инвентаризации.

Если по результатам проведенной инвентаризации выявлен излишек, то материалы приходуются по рыночной стоимости, при этом производятся записи в бухгалтерском учете:

Дебет 10

Кредит 91.1 — оприходованы материалы в результате инвентаризации

Если по результатам проведенной инвентаризации выявлена недостача, то в этом случае их списывают с учета:

Дебет 94

Кредит 10 — списывается фактическая себестоимость материалов, по которым выявлена недостача (сумма стоимости материалов по учетным ценам плюс доля отклонений фактической себестоимости от учетной оценки плюс сумма транспортно-заготовительных расходов)

Затем в пределах норм естественной убыли недостающие материалы списываются в издержки производства проводкой:

Дебет 20

Кредит 94

Далее сверх норм естественной убыли стоимость недостающих материалов списывается на материально ответственное лицо:

Дебет 73.2

Кредит 94

Если виновник не был установлен или суд отказал во взыскании с виновных лиц ввиду необоснованности иска, то сумма недостач сверх норм убыли списывается проводкой:

Дебет 91.2

Кредит 94 — на сумму недостачи

Материально-производственные запасы на конец отчетного года отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой, исходя из используемых способов оценки. Но если текущая рыночная стоимость материально-производственных запасов снизилась, или они потеряли свое первоначальное качество либо морально устарели, то (п. 16 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов») ПБУ 5/01 предписывает отражать их на конец отчетного года в учете за вычетом резерва под снижение их стоимости (п. 25 ПБУ 5/01). Резерв образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов. Планом счетов для этого предусмотрен специальный счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

При составлении годового бухгалтерского баланса сумма созданного резерва будет вычитаться из сальдо счетов учета материально-производственных запасов. При этом счета по учету данных активов не кредитуются и их сальдо не изменяется. Полученная разница отражается в разделе II «Оборотные активы» Бухгалтерского баланса (форма 1).

Пример 10.8.

Организация в начале года оприходовала материалы на сумму 24000 руб. На конец года рыночная стоимость таких материалов составляет 19500 руб.

По состоянию на 31 декабря текущего года в организации создается резерв под отклонение их стоимости на сумму 4500 руб. В учете это отразится следующей проводкой:

Дебет 91.2

Кредит 14 — 4500 руб. (24000 - 19500) — создан резерв под отклонение стоимости материалов.

В бухгалтерском балансе в строке «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности» показывается стоимость материалов за вычетом резерва, т. е. их рыночная цена (19500 руб.).

В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается. При этом производится обратная запись:

Дебет 14

Кредит 91.1 — 4500 руб. — восстановлен резерв под отклонение стоимости материалов.

Вопросы для самопроверки

Какие активы относятся к материально-производственным запасам?

По какой стоимости оцениваются материально-производственные запасы?

Что относится к фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов?

Какие статьи расходов включаются в транспортно-заготовительные расходы?

На каких синтетических счетах учитываются материальные ценности?

Дайте характеристику способов учета приобретения материалов в синтетическом учете.

При каком способе учета заготовления материалов применяются 15 и 16 синтетические счета?

На каком счете отражается сумма НДС при поступлении материала от поставщика?

Перечислите методы оценки запасов при списании материалов в производство и дайте их характеристику.

В чем сущность метода ФИФО?

Дайте характеристику метода ФИФО.

По каким направлениям происходит расход материальных запасов?

В каком случае создается резерв под снижение стоимости материальных ценностей?

На каком синтетическом счете учитывается резерв под снижение стоимости материалов?