

Л.А. Лизачева

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

*Учебное пособие
в двух частях*

ЧАСТЬ ПЕРВАЯ

Москва

Институт международного права и экономики имени А.С. Грибоедова

2001

УТВЕРЖДЕНО
кафедрой бухгалтерского
учета, анализа и аудита

Лигачева Л.А.

Л 55 Бухгалтерский учет: Учеб. пос. в 2 ч. – М.: ИМПЭ им. А.С. Грибоедова, 2001. – Ч. I. – 78 с.

Рассматриваются современные проблемы бухгалтерского учета в свете новых нормативных документов.

Цель работы – показать студентам роль бухгалтерского учета в системе управления предприятием в современных условиях.

Для студентов экономических специальностей, преподавателей.

Подготовлено на экономическом факультете.

© Лигачева Л.А., 2001

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие	5
ГЛАВА 1. СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ	
Переход на единую модель учетной системы	6
Регулирование организации и методов бухгалтерского учета в России	8
Сущность и основные задачи бухгалтерского учета	10
Пользователи информации бухгалтерского учета	10
Объекты бухгалтерского учета и их классификация	11
Основные принципы бухгалтерского учета и их значение	12
Резюме	14
Хозяйственные ситуации	14
Вопросы для самопроверки	14
ГЛАВА 2. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	
Оценка имущества и обязательств	15
Первичные учетные документы	16
Счета и двойная запись	17
Синтетический и аналитический учет	21
Оборотная ведомость	21
План счетов бухгалтерского учета	22
Формы бухгалтерского учета	29
Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера	30
Инвентаризация имущества и обязательств	31
Финансовый и управленческий учет, налоговые расчеты в бухгалтерском учете	32
Учетная политика организации	32
Международные аспекты бухгалтерского учета	34
Резюме	34
Хозяйственная ситуация	35
Вопросы для самопроверки	35
ГЛАВА 3. УЧЕТ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ, УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	
Учет основных средств	37
Основные средства и их классификация	37
Оценка основных средств	38
Амортизация основных средств	40
Восстановление основных средств	44
Аренда основных средств	45

Выбытие основных средств	47
Резюме	48
Хозяйственная ситуация	49
Вопросы для самопроверки	50
Корреспонденции счетов по учету основных средств	52
ГЛАВА 4. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	53
Определение нематериальных активов	54
Оценка нематериальных активов	55
Амортизация нематериальных активов	56
Списание нематериальных активов	59
Учет операций, связанных с предоставлением прав на использование нематериальных активов	59
Деловая репутация организации	60
Выбытие нематериальных активов	60
Резюме	61
Хозяйственные ситуации	62
Вопросы для самопроверки	62
Корреспонденции счетов по учету нематериальных активов	63
ГЛАВА 5. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ	64
Оценка материально-производственных запасов	65
Оценка производственных запасов при их использовании в производственном процессе	67
Учет выбытия производственных запасов	68
Резюме	69
Хозяйственная ситуация	69
Вопросы для самопроверки	70
Корреспонденции счетов по учету производственных запасов	70
ГЛАВА 6. УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА	72
Общие положения по учету оплаты труда	72
Синтетический учет расчетов по оплате труда	73
Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению	74
Резюме	76
Хозяйственная ситуация	77
Вопросы для самопроверки	77
Корреспонденции счетов по учету оплаты труда	78

ПРЕДИСЛОВИЕ

В последнее десятилетие произошла адаптация отечественного бухгалтерского учета к требованиям рыночной экономики. Существенно изменилась методология и организация бухгалтерского учета и отчетности на предприятиях Российской Федерации в соответствии с международной практикой.

Объединительные процессы в мировой экономике (создаются транснациональные компании, осуществляются международные займы и т.д.) требуют гармонизации финансовой отчетности и национальных методологических принципов бухгалтерского учета. В основу этой гармонизации положены международные стандарты, согласованные со всеми участниками.

Во всем мире бухгалтерский учет понимается как деловой язык бизнесмена. И основная цель международных стандартов заключается в выработке единого содержания основных принципов и понятий бухгалтерского учета, в достижении единообразного понятийного аппарата бухгалтерского учета, едином подходе к построению форм и толкованию показателей финансовой отчетности.

Отечественный бухгалтерский учет и отчетность по степени унификации и стандартизации, по технике обобщения и группировки учетной информации занимает передовые позиции в мире. Вместе с тем, поворот нашей экономики к рынку, естественно, меняет экономическое содержание учетной информации и финансовых отчетных показателей. Замена их на рыночное содержание и есть суть реформирования нашей системы учета и отчетности в соответствии с международными стандартами. Значительная часть работы в этом направлении уже проделана. Единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета установил Закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ от 21. 11. 96 г. К 2001 году принято 14 национальных стандартов, соответствующих международным (в том числе четыре из них – в 2000 году). С 2001 года вводится новый план счетов – перечень, взаимосвязанный двойной записью в единую, цельную систему, способную реагировать на все изменения в рыночной экономике. Эта новая законодательная и нормативная база изменяет методологию и организацию нашего отечественного учета.

Г Л А В А 1

СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

ПЕРЕХОД НА ЕДИНУЮ МОДЕЛЬ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЫ

Системы бухгалтерского учета изначально предназначены для регулирования учета и отчетности в отдельных странах. Бухгалтерский учет на любом предприятии испытывает на себе специфические социально-экономические особенности своей страны.

Из всего многообразия учетных систем целесообразно выделить следующие основные типы: англо-американскую, европейскую, латиноамериканскую. Рассмотрим подробнее первые две из них.

Англо-американская модель – ГААП. Данную модель часто называют международной, однако это не совсем верно. Действительно, именно американская система учета получила наибольшее распространение в мировой учетной практике. Сложилась тенденция, по которой отчетность крупных европейских компаний и наших российских организаций с иностранным капиталом при публикации пересчитывают в соответствии с ГААП, т.е. общепринятыми принципами США. Это обусловлено следующими причинами:

- стремлением европейских компаний вести биржевые операции на американских фондовых рынках;
- экспансией американских корпораций на европейский рынок.

Таким образом, англо-американская модель не является общепризнанной во всех странах. Этой модели придерживаются англоговорящие страны: США, Великобритания, Канада, Австралия и др.

Англо-американская модель характеризуется двумя особенностями:

- 1) ориентация отчетности не на налоговые органы, а на инвесторов и кредиторов. Следовательно, задача обеспечения информацией налоговые органы выведена за рамки финансовой отчетности организации;
- 2) регулирование бухгалтерского учета осуществляется не государством, а общественными организациями.

Эта система финансового учета базируется на так называемых “Общепринятых учетных принципах” – GAAP – Generally Excepted Accounting Principles.

К важнейшим организациям, определяющим ГААП, в США относятся:

- FASB (Financial Accounting Standards Board – Совет по стандартам финансового учета) – неправительственная организация, разработавшая основные концепции и стандарты финансового учета.

- SEC (Securities and Exchange Commission – Комиссия по ценным бумагам и биржевым операциям) – единственная государственная организация. Инвесторы заинтересованы в единообразии подходов к финансовому учету. Поэтому на эту комиссию возложена работа по гармонизации учетных принципов организаций, акции которых находятся в биржевом обороте. Комиссия сама не разрабатывает, а одобряет или не одобряет предложенные Советом по стандартам финансового учета стандарты.

- AAA (American Accounting Association – Американская бухгалтерская ассоциация) – ассоциация состоит из научных работников, исследования которых оказывают влияние на развитие теории финансового учета.

Ко второй модели финансового учета относится *европейская (континентальная) или франко-германская*. Кроме Франции и Германии, по этой модели работают Австрия, страны БЕНИЛЮКС, Швейцария и др. К ней близка учетная система Японии и России.

Данная модель имеет следующие особенности. Во-первых, высокая степень вмешательства государства в учетную практику (обязательное применение плана счетов, утверждаемого государственными органами; следование утвержденным принципам отражения операций и др.). Во-вторых, ориентация финансовой отчетности на удовлетворение информационных потребностей налоговых и иных органов государственной власти.

Объединительные процессы в мировой экономике потребовали гармонизации национальных учетных систем. В начале 90-х годов была достигнута договоренность между странами о переходе на единую модель учетной системы – на международные стандарты финансового учета. Цель разработки международных стандартов состояла в развитии учетных принципов, приемлемых и понимаемых во всем мире. Комитетом по международным стандартам финансового учета было разработано 33 международных стандартов, представляющих собой систему финансовой отчетности – IASC (International Accounting Standard Committee).

Российская учетная система также переходит на международные стандарты: к началу 2001 года введены в действие 14 национальных стандартов, разработанных на базе международных.

РЕГУЛИРОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ И МЕТОДОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

По действующему законодательству нормативное регулирование бухгалтерского учета отнесено к компетенции Правительства РФ, которое делегировало эту функцию Министерству финансов РФ. Это министерство разрабатывает и утверждает обязательные для всех предприятий нормативные документы о методике и организации бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Разрабатывается четырехуровневая система нормативных документов.

Первый уровень: Федеральный закон “О бухгалтерском учете” №129-ФЗ от 21.11.96 г. Этот документ включает 4 главы, 19 статей.

Закон определяет:

- соподчиненность бухгалтерского учета с законодательными актами гражданского и хозяйственного права;
- цели и задачи бухгалтерского учета;
- общие методы ведения и порядок нормативного регулирования;
- обязанность и ответственность организаций за состояние бухгалтерского учета и отчетности.

Отдельные нормы регулирования содержатся в Гражданском кодексе РФ, Налоговом кодексе РФ, Законе об акционерных обществах и др.

Второй уровень: нормативные акты Правительства, устанавливающие принципиальные нормы, которые необходимо использовать при разработке положений третьего и четвертого уровней.

К нормативным документам второго уровня относятся.

- постановление Правительства РФ №552 от 5.08.92 г. о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли;
- постановление Правительства РФ №661 от 01.07.95 г. о дополнениях и изменениях, внесенных в постановление №552;
- другие нормативные документы.

Третий уровень: нормативные документы Министерства финансов РФ, к которым относятся:

1. Национальные стандарты о бухгалтерском учете по отдельным направлениям ведения хозяйственных операций:

- Учетная политика организации. ПБУ 1/ 98.
- Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство. ПБУ 2/94
- Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте. ПБУ 3/2000.
- Бухгалтерская отчетность организации. ПБУ 4/ 99.
- Учет материально-производственных запасов. ПБУ 5/ 98.
- Учет основных средств. ПБУ 6/ 01.
- Событие после отчетной даты. ПБУ 7/ 98.
- Условные факты хозяйственной деятельности. ПБУ 8/ 98.
- Доходы организации. ПБУ 9/ 99.
- Расходы организации. ПБУ 10/ 99.
- Информация об аффилированных лицах. ПБУ 11/2000.
- Информация по сегментам. ПБУ 12/ 2000.
- Учет государственной помощи. ПБУ 13/ 2000.
- Учет нематериальных активов. ПБУ 14/ 2000.

2. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. Этот документ содержит общие положения; основные правила ведения бухгалтерского учета; основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности, в том числе сводной; хранение документов бухгалтерского учета.

3. Новый План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, введенный с 2001 года (вместо действовавшего с 1992 года). Этот документ содержит перечень счетов и субсчетов, применяемых для текущего учета хозяйственных операций. Счета являются обязательными к применению.

Четвертый уровень представляют рекомендации по организации и методике ведения бухгалтерского учета, а также нормативные документы, формируемые непосредственно в организациях.

Четырехуровневая система нормативного регулирования отечественного бухгалтерского учета постоянно совершенствуется в соответствии с изменяющимися условиями и требованиями гармонизации национальной учетной системы с международными стандартами.

СУЩНОСТЬ И ОСНОВНЫЕ ЗАДАЧИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В понятие “сущность бухгалтерского учета” включена цель ведения бухгалтерского учета и средство достижения этой цели. Эти понятия определены в Федеральном законе “О бухгалтерском учете” и Положении по ведению бухгалтерского учета и отчетности, в которых приводится следующее определение: бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Итак, сущность бухгалтерского учета и его цель состоят в упорядоченной системе сбора, регистрации и обобщении информации в денежном выражении. Эта информация представлена в двух видах: об имуществе и обязательствах и их движении. Как достигается эта цель? Путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

В вышеназванных нормативных документах определены основные задачи бухгалтерского учета:

- формирование полной достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении;
- контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразностью;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов.

ПОЛЬЗОВАТЕЛИ ИНФОРМАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Существуют различные типы информации – техническая, технологическая, экономическая, социальная и др. В свою очередь экономическая информация подразделяется на плановую, нормативную, учетную и др. На долю бухгалтерской информации приходится $\frac{2}{3}$ всей экономической информации, используемой для принятия управленческих решений.

Всех пользователей бухгалтерской информации можно подразделить на внутренних – собственники, менеджеры, персонал и внешних – поставщики, покупатели, работодатели. В свою очередь внешние пользователи выступают с

прямым финансовым интересом (заимодавцы, поставщики, покупатели) и с косвенным интересом (налоговые органы).

По экономическому интересу, ожидаемой информации, вкладу в дело пользователей бухгалтерской информации можно разделить на следующие группы:

<i>Пользователи</i>	<i>Вклад в дело</i>	<i>Ожидаемая компенсация</i>	<i>Экономический интерес</i>
Менеджеры	Знания	Оплата труда	Вся деятельность организации
Собственники	Собственный капитал	Дивиденды	Финансовая устойчивость, финансовые результаты
Персонал	Трудозатраты	Зарплата	Финансовые результаты
Заимодавцы	Заемный капитал	Проценты	Ликвидность
Поставщики	Поставки товара	Цена товара	Финансовое состояние
Покупатели	Закупки товара	Цена товара	Финансовое состояние
Налоговые органы	Инфраструктура организации	Налоги	Финансовые результаты

ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Объектами бухгалтерского учета являются:

- имущество организации;
- обязательства;
- хозяйственные операции.

Существует следующая классификация объектов бухгалтерского учета

1. Имущество (актив баланса) по критерию длительности участия в обороте подразделяется на:

а) внеоборотные активы, включающие по новому Плану счетов

- нематериальные активы,
- основные средства;

б) оборотные активы, включающие:

- производственные запасы,
- дебиторскую задолженность,

- финансовые вложения,
- денежные средства.

2. Обязательства:

- долгосрочные кредиты и займы;
- краткосрочные кредиты и займы;
- кредиторская задолженность.

3. Хозяйственные операции:

- снабжение;
- производство;
- продажи.

Хозяйственные операции – факты, связанные с действиями и событиями, приводящими к изменениям в составе имущества, обязательств и собственного капитала, хозяйственно-правовых отношений.

ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ИХ ЗНАЧЕНИЕ

Бухгалтерский учет развивался на протяжении веков. За этот период сложилась определенная система его ведения, которую приняли многие страны. В настоящее время осуществляется переход на международные бухгалтерские принципы. К ним относятся принцип имущественной обособленности, денежной оценки, непрерывности и др. Многие из принципов присущи и российской учетной системе, однако есть и такие, которые не могут быть применены к российским условиям. Например, принцип осмотрительности (консерватизма), означающий большую готовность к учету потерь, чем возможных доходов. Одним из конкретных проявлений этого принципа в западной практике является асимметричный учет прибылей и убытков, то есть прибыль в учете отражается только после совершения хозяйственных операций, а убыток может отражаться с момента возникновения предположения о его возможности. Для покрытия убытков предусматривается создание резервов.

В ст. 8 Федерального закона “О бухгалтерском учете”, и ст. 9-11 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности определены следующие основные принципы ведения бухгалтерского учета.

1. *Принцип денежного измерения:* бухгалтерские записи отражают данные, имеющие денежное измерение. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в валюте Российской Федерации –

в рублях и на русском языке. Первичные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

2. *Принцип имущественной обособленности*: имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических и физических лиц, находящегося у данной организации. Примером может служить учет имущества, полученного в краткосрочную аренду арендатором; или учет материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, или имущества в виде давальческого сырья. Во всех этих случаях используются забалансовые счета.

3. *Принцип непрерывности*: бухгалтерский учет опирается на предположение о том, что организация будет функционировать в течение неопределенного периода времени. Таким образом, бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации.

4. *Принцип двойной записи*: организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета утверждается организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного МФ РФ. Данные аналитического учета (детальная информация внутри каждого синтетического счета) должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета (обобщенным данным).

5. *Принцип полноты*: все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков и изъятий.

6. *Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности, применяемый учетной политикой организации*: хозяйственные операции отражаются в том периоде, в котором они совершаются, независимо от получения или выплат денежных средств. Например, оприходование материальных ресурсов и их расходование не связано с их оплатой.

7. *Принцип раздельного учета текущих затрат и капитальных вложений*: раздельный учет обусловлен разными источниками финансирования. Текущие затраты воспроизводятся через себестоимость, а источником финансирования капитальных вложений является чистая прибыль.

Сложившиеся учетные национальные системы требуют регулирования. Формирующаяся 4-уровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России направлена на реализацию программы перехода отечественного учета на международные стандарты.

Федеральный закон “О бухгалтерском учете”, другие федеральные законы, постановления Правительства РФ, приказы МФ РФ устанавливают единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета.

ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ СИТУАЦИИ

1. В 2000 году организация приобрела участок земли за 40 000 Д.Е. В 2001 году организации предложили продать этот участок по рыночной стоимости 60 000 Д.Е. Какая сумма должна отражать стоимость участка земли в балансе компании, составленном на 31.12.2001 года?

2. Обувной магазин приобрел партию обуви за 20 000 Д.Е. с намерением реализовать ее покупателям за 25 000 Д.Е. Какая сумма должна отражать стоимость этой партии в балансе?

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Какие из нижеприведенных сведений могут быть получены из баланса фирмы:

- а) денежные средства;
- б) состояние здоровья руководителя;
- в) сумма долга фирмы;
- г) количество автомобилей;
- д) намечаемое повышение зарплаты.

2. Можно ли из бухгалтерской отчетности получить полную информацию о положении дел предприятия? (ДА / НЕТ).

3. Чем обусловлен принцип раздельного учета текущих затрат и капитальных вложений?

4. Найдите примеры, иллюстрирующие принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

5. Какие задачи решает принцип двойной записи?

6. В чем заключается принцип имущественной обособленности?

7. Дайте характеристику основных задач бухгалтерского учета.

Г Л А В А 2

ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ОЦЕНКА ИМУЩЕСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

В соответствии с требованиями Федерального закона “О бухгалтерском учете” (ст. 11) оценка осуществляется в денежном выражении.

В зависимости от способа поступления имущества определяется вид денежной оценки.

1. Имущество, приобретенное за плату, оценивается путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку, включающих:

- затраты на приобретение самого объекта имущества (по счету поставщика);
- уплачиваемые проценты по предоставленному при приобретении коммерческому кредиту;
- наценки (надбавки);
- комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

2. Имущество, полученное безвозмездно, оценивается по рыночной стоимости на дату оприходования.

Данные о рыночной стоимости должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

3. Имущество, произведенное в самой организации, оценивается по стоимости его изготовления. Под стоимостью изготовления признаются фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления имущества (основных средств, материальных и трудовых ресурсов и пр.).

4. По валютным счетам и операциям в иностранной валюте записи в бухгалтерском учете производятся в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей.

ПЕРВИЧНЫЕ УЧЕТНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы являются первичными учетными документами.

Объектами первичного учета являются: приобретение имущества, расход материальных ресурсов, отработанного времени, выработки, затрат на производство, незавершенного производства, объема выпуска продукции, ее отгрузки и реализации, расчетов с покупателями, поставщиками, банками, финансовыми организациями, учредителями. На этих стадиях первоначальные сведения отражаются в первичных документах.

Документ (*лат.*: доказательство) – письменное доказательство, свидетельство. Это письменное подтверждение на право совершения хозяйственной операции.

Первичный документ – это бухгалтерский документ, составленный в момент совершения операции или сразу после нее. Первичные документы подтверждают юридическую силу хозяйственных операций. Они устанавливают ответственность исполнителя за выполнение хозяйственных операций. С 1.01.99 г. документы должны составляться по форме, содержащейся в альбомах унифицированных (типовых) форм учетных документов.

Для документов, не предусмотренных в альбоме, обязательно наличие следующих реквизитов (показателей):

- наименование документа (формы), код формы;
- дата составления;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении);
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки (включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники).

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Создание первичных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете производится в соответствии с утвержденным графиком документооборота.

Основными способами исправлений в первичных документах являются:

- корректурный способ, применяемый в случаях, когда ошибка быстро обнаружена и не затрагивает итоговых записей. Ошибка перечеркивается, делается правильная запись тем же лицом, кто подписал документ. Правильная запись подтверждается подписью и числом;

- способ “красное сторно” применяется, когда в учетных записях указана неправильная корреспонденция счетов. Вначале ошибочная запись повторяется красным цветом. Это означает вычитание суммы. Таким образом, запись аннулируется. Потом делается новая запись.

Не допускается внесение исправлений в кассовые и банковские документы.

Первичные документы классифицируются на внутренние и внешние.

Внутренние первичные документы подразделяются на 3 вида:

1) распорядительные – распоряжение о выполнении хозяйственных операций (например, платежное поручение);

2) оправдательные (исполнительные), удостоверяющие факт совершения хозяйственной операции (например, приходный ордер, акты приемки – выбытия основных средств и др.);

3) комбинированные – одновременно распоряжение и исполнение (например, расчетно-платежная ведомость по заработной плате, авансовые отчеты подотчетных лиц по командировкам).

Внешние первичные документы поступают со стороны государственных организаций, банков, налоговых органов, поставщиков, покупателей (например, счет-фактура от поставщика).

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных документов составляются сводные учетные документы: карточки, ведомости, журналы, дискеты, машинограммы, диски. Это регистры бухгалтерского учета, которые ведутся в хронологической последовательности. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной организации.

СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

В каждой организации ежедневно совершаются хозяйственные операции, которые в конечном счете отражаются в балансе. Однако баланс составляется на 1-е число месяца, поэтому он не позволяет ежедневно учитывать операции. Для текущего (ежедневного) учета и контроля используется система счетов бухгалтерского учета с использованием двойной записи.

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» дается определение понятия “счет бухгалтерского учета”: *это способ группировки, текущего контроля и отражения хозяйственных операций, которые совершаются с имуществом, источниками его формирования, хозяйственными процессами.*

Счет – это также накопитель информации, которая затем обобщается и используется для составления различных сводных показателей и отчетности. В ходе хозяйственной деятельности каждый объект учета может изменяться – увеличиваться или уменьшаться. Для того чтобы отражать информацию об увеличении или уменьшении объекта учета, каждый счет состоит из двух частей (сторон) – *дебета и кредита*. Схематично счет можно представить в виде следующей таблицы:

СЧЕТ

Дебет	Кредит

В соответствии с классификацией объектов учета на имущество и его источники, т.е. на актив и пассив, все счета также делятся на *активные и пассивные*. Активные счета используются для учета отдельных видов имущества (основных средств, материалов, денежных средств и т.д.); пассивные счета используются для учета источников средств (уставного капитала, кредитов банка и т.д.).

Запись на счетах начинается с указания величины объекта учета на начало периода – начального остатка (начального сальдо). На активных счетах начальное сальдо отражается по дебету счета; на пассивных счетах – по кредиту счета. Увеличение объекта учета записывается на стороне остатка, а уменьшение объекта учета – на противоположной стороне счета. Следовательно, на активных счетах увеличение отражается по дебету, а уменьшение – по кредиту. На пассивных счетах наоборот: увеличение – по кредиту, а уменьшение – по дебету. Сумма всех операций, записанных по дебету счета, называется *дебетовым оборотом*, а по кредиту – *кредитовым оборотом*. Для получения конечного сальдо по активным счетам к начальному сальдо необходимо прибавить оборот по дебету и вычесть оборот по кредиту. Итог – конечное сальдо – записывается по дебету или он может отсутствовать. На пассивных счетах для получения конечного сальдо следует к начальному сальдо по кредиту прибавить кредитовый оборот и вычесть дебетовый оборот. По-

лученный конечный остаток отражается по кредиту счета. Схематично это можно представить следующим образом:

АКТИВНЫЙ СЧЕТ		ПАССИВНЫЙ СЧЕТ	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Начальное сальдо			Начальное сальдо
Увеличение (+)	Уменьшение (-)	Уменьшение (-)	Увеличение(+)

Начальное и конечное сальдо по каждому счету представляет собой информацию, отражаемую в балансе.

В учете используются счета, на которых одновременно отражаются и имущество, и его источники – это *активно-пассивные счета*. Примером активно-пассивного счета может служить счет “Прибыли и убытки” (с одним сальдо) и счет “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” (с двумя сальдо).

Каждая хозяйственная операция отражается на счете дважды (методом двойной записи) по дебету одного счета и кредиту другого счета.

Взаимосвязь между счетами называется *корреспонденцией счетов*.

Указание наименований дебетуемого и кредитуемого счетов при отражении той или иной хозяйственной операции и соответствующей суммы называется *бухгалтерской проводкой*.

Рассмотрим сущность двойной записи в операциях на балансе.

ВЛИЯНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ НА БАЛАНС

<i>Начальный баланс</i>			
Актив		Пассив	
Основные средства	60	Уставный капитал	60
Материалы	20	Кредиты банка	20
Касса	5	Поставщики	13
Расчетный счет	25	Расчеты по оплате труда	17
110		110	

ПЕРВАЯ ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ОПЕРАЦИЯ: получено с “Расчетного счета” в “Кассу” для выдачи заработной платы 15 Д.Е. Как в результате этой операции изменится баланс?

Актив		Пассив	
Основные средства	60	Уставный капитал	60
Материалы	20	Кредиты банка	20
Касса	20	Поставщики	13
Расчетный счет	10	Расчеты по оплате труда	17
110		110	

Произошли изменения в активе баланса: уменьшение и увеличение на одинаковую сумму на двух счетах. В результате баланс не изменился.

ВТОРАЯ ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ОПЕРАЦИЯ: оплачена задолженность поставщику за счет кредитов банка на сумму 10 Д.Е. Как изменится баланс?

Актив		Пассив	
Основные средства	60	Уставный капитал	60
Материалы	20	Кредиты банка	30
Касса	20	Поставщики	3
Расчетный счет	10	Расчеты по оплате труда	17
110		110	

Изменения произошли в пассиве баланса: уменьшение и увеличение на одинаковую сумму на двух счетах. Баланс не изменился

ТРЕТЬЯ ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ОПЕРАЦИЯ: от поставщика поступили материалы на сумму 10 Д.Е. Как изменится баланс?

Актив		Пассив	
Основные средства	60	Уставный капитал	60
Материалы	30	Кредиты банка	30
Касса	20	Поставщики	13
Расчетный счет	10	Расчеты по оплате труда	17
120		120	

Третья операция в одинаковой сумме увеличила счета в активе и пассиве. На эту же величину изменился и баланс.

ЧЕТВЕРТАЯ ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ОПЕРАЦИЯ: выдана из кассы заработная плата в сумме 17 Д.Е. Как изменится баланс?

Актив		Пассив	
Основные средства	60	Уставный капитал	60
Материалы	30	Кредиты банка	30
Касса	3	Поставщики	13
Расчетный счет	10	Расчеты по оплате труда	-
103		103	

В результате четвертой операции произошло уменьшение на счетах на одинаковую сумму актива и пассива баланса и баланса в целом.

Таким образом, благодаря двойной записи поддерживается равновесие актива и пассива баланса.

СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ

Счета классифицируются на синтетические и аналитические. Счета, на которых имущество и его источники отражаются в обобщенном виде, называются *синтетическими*. Например, счет “Основные средства”, на котором отражается общая величина имеющихся на предприятии основных средств.

Аналитический учет ведется в лицевых, материальных и других аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах, хозяйственных операциях внутри синтетического счета. Например, в развитие счета “Основные средства” открываются аналитические счета “Здание”, “Сооружения”, “Оборудование”, “Транспортные средства” и т.д.

Существует правило: данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

ОБОРОТНАЯ ВЕДОМОСТЬ

Для обобщения информации, отраженной на счетах, проверки правильности записей на них, составления баланса оформляют оборотную ведомость, имеющую следующий вид:

№ п/п	Наименования счетов	Начальное сальдо		Оборот		Конечное сальдо	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Итого							

При правильной организации бухгалтерского учета должно быть три парных равенства:

- итог начального сальдо по дебету должен быть равен итогу начального сальдо по кредиту;
- итог дебетового оборота должен быть равен итогу кредитового оборота;
- итог конечного сальдо по дебету должен быть равен итогу конечного сальдо по кредиту.

Итак, двойная запись на счетах бухгалтерского учета позволяет раскрыть экономическую сущность хозяйственных операций, отразить движение средств предприятия и их источников во взаимосвязи. Двойная запись на счетах придает системность бухгалтерскому учету, возможность автоматического контроля за правильностью ведения учета

ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

План счетов бухгалтерского учета – это систематизированный перечень синтетических счетов.

Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н утверждены новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Разработка и утверждение данного документа явились очередным этапом процесса перехода отечественного бухгалтерского учета на международные стандарты. Необходимость разработки и утверждения нового Плана счетов была объективно необходимой. За время, прошедшее с введения предыдущего плана счетов, прошло не только девять календарных лет, но и произошли глубокие изменения в организации экономических отношений хозяйствующих субъектов, изменилась правовая база этих отношений, нормативная база бухгалтерского учета и отчетности.

Какова общая характеристика внесенных изменений? Существенные изменения внесены уже в преамбулу инструкции. Определено, что организация обязана разработать и утвердить рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических (включая субсчета) счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета. Другим важным изменением является уточнение порядка введения новых синтетических счетов: для учета специфических операций организация может по согласованию с Министерством финансов РФ вводить в План счетов бухгалтерского учета дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов. При этом предполагается, что введение новых синтетических счетов будет

обусловлено широким использованием в деятельности организаций приемов и методов управленческого учета. Для этих целей не задействованы номера счетов с 30 по 39.

По-прежнему за организацией сохраняется право введения дополнительных субсчетов, а также исключения объединения типовых субсчетов, предусмотренных Планом счетов.

План счетов применяется всеми организациями (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм, ведущих учет методом двойной записи.

В Плане счетов приведены наименования и коды синтетических счетов (первого порядка) и субсчетов (второго порядка). Счета объединены в 8 разделов.

ПЛАН
счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности
организации, утвержденный приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. №94н

Наименование счета	Номер	Номер и наименование субсчета
1	2	3

Раздел 1. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	05	
.....	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо

1	2	3
.....	09	7. Приобретение взрослых животных

Раздел 2. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ

Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности
Животные на выращивании и откорме	11	
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-

		производственным запасам
1	2	3

Раздел 3. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО

Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
.....	22	
Вспомогательные производства	23	
.....	24	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
.....	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
.....	30	
.....	31	
.....	32	
.....	33	
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	

Раздел 4. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ

Выпуск продукции (работ, слуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
.....	47	
.....	48	

.....	49	
1	2	3

Раздел 5. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА

Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
.....	53	
.....	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
.....	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	59	

Раздел 6. РАСЧЕТЫ

Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
.....	64	
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному меди-

1	2	3
		цинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
.....	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
.....	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
.....	77	
.....	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом

Раздел 7. КАПИТАЛ

Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
.....	87	

.....	88	
.....	89	
1	2	3

Раздел 8. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль /убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления, задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	

ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА

Арендованные основные средства	001
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002
Материалы, принятые в переработку	003
Товары, принятые на комиссию	004
Оборудование, принятое для монтажа	005
Бланки строгой отчетности	006

Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
1	2	3
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Все хозяйственные операции после их документального оформления должны быть отражены в учетных регистрах (таблицах специальной формы, служащих для учетных записей).

В зависимости от совокупности различных учетных регистров для отражения хозяйственных операций с установленным порядком и способом записи в них существуют четыре основные формы бухгалтерского учета.

1. Мемориально-ордерная форма учета использует книжные и карточные учетные регистры. Эта форма учета предполагает следующие этапы:

- для каждой хозяйственной операции составляется мемориальный ордер, включающий бухгалтерскую проводку, дату, сумму;
- затем на базе этих ордеров в течение месяца составляются накопительные ведомости;
- на основе этих ведомостей оформляется регистрационный журнал;
- на базе журналов составляется Главная книга;
- на основе Главной книги оформляется Оборотная ведомость;
- на базе Оборотной ведомости составляется баланс.

Такой порядок регистрации информации обеспечивает простоту, наглядность и контроль за учетными записями. Вместе с тем эта форма учета является трудоемкой.

2. Журнально-ордерная форма предусматривает регистрацию операций в хронологическом порядке в особых накопительных ведомостях-журналах (журналах-ордерах) на основе первичных документов. Для избежания дублирования учетных записей журналы-ордера ведутся только по кредитовому признаку отражаемых в них операций.

Итоговые суммы по журналам-ордерам переносят в Главную книгу, открываемую на весь год. После сверки итогов и выведения сальдо по синтетическим счетам на основании данных Главной книги составляют сальдовый баланс.

3. Автоматизированная форма бухгалтерского учета, созданная на базе ЭВМ. В настоящее время предприятия интенсивно используют компьютер с программным обеспечением бухгалтерского учета и отчетности.

4. Упрощенная форма учета для малого бизнеса, предусматривающая всего три вида учетных регистров: книгу учета хозяйственных операций (регистр синтетического учета); кассовую книгу; ведомость учета соответствующих объектов (основных средств, материалов, готовой продукции и др.), являющихся регистрами аналитического учета. На основании этих регистров составляется баланс.

Форму ведения бухгалтерского учета организация выбирает самостоятельно.

ПРАВА, ОБЯЗАННОСТИ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ГЛАВНОГО БУХГАЛТЕРА

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организации.

Руководитель организации может:

- учредить бухгалтерскую службу, возглавляемую главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии;
- вести бухгалтерский учет лично.

Главный бухгалтер (бухгалтер) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации и подчиняется непосредственно ему.

На главного бухгалтера возлагается ответственность за:

- формирование учетной политики;
- ведение бухгалтерского учета;
- своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности;

соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ;

контроль движения имущества и выполнения обязательств.

Главный бухгалтер имеет право подписи денежных и расчетных, финансовых и кредитных обязательств. Без подписи главного бухгалтера эти документы считаются недействительными и не принимаются к исполнению.

При получении главным бухгалтером подписанных руководителем первичных документов по хозяйственным операциям, совершенным с отступлением от установленных норм и правил, он должен письменно доложить о них. При получении письменного распоряжения от руководителя организации о принятии первичных документов к исполнению главный бухгалтер включает их в данные учета и отчетности. Однако ответственность полностью ложится на руководителя организации.

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Необходимость инвентаризации обусловлена обеспечением достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются наличие или отсутствие имущества и обязательств.

Руководителем определяется порядок проведения инвентаризаций; количество инвентаризаций в отчетном году; даты проведения; перечень проверяемого имущества и обязательств.

Однако существуют инвентаризации, проведение которых обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годового бухгалтерского отчета. Следует отметить, что инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года; а инвентаризация библиотечных фондов – один раз в пять лет;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищений, злоупотреблений или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при ликвидации или реорганизации фирмы;
- других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Излишки имущества приходуется по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации. Недостача имущества и его порча в пределах норм

естественной убыли относится на издержки производства и обращения. Недостача имущества сверх норм естественной убыли относится на виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки списываются на финансовые результаты. Результаты инвентаризации оформляются в ведомости.

ФИНАНСОВЫЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, НАЛОГОВЫЕ РАСЧЕТЫ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Бухгалтерский учет подразделяется на две подсистемы: финансовый учет и управленческий учет.

Финансовый учет представляет учетную информацию на счетах бухгалтерского учета, необходимую для составления Оборотной ведомости, публичной финансовой отчетности и выявления финансовых результатов за определенный период.

Следовательно, информация финансового учета необходима для внутренних и внешних пользователей.

Управленческий учет охватывает учетную информацию прежде всего о затратах на производство в определенном разрезе (по местам их возникновения, центрам ответственности и т.д.), контроль за их состоянием, что должно составлять коммерческую тайну и использоваться только внутренними пользователями – менеджерами.

На основе информации финансового учета производятся налоговые расчеты. Для начисления налогов используются определенные счета бухгалтерского учета.

В новом Плате счетов для этих целей выделены счет 68 “Расчеты по налогам и сборам” с соответствующими субсчетами и счет 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению”.

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ

Требования к определению учетной политики организации содержатся в национальном стандарте – ПБУ- 1/ 98, утвержденном приказом Министерством финансов РФ от 09.12.98 г. №60-н.

Этот нормативный документ содержит четыре раздела.

Раздел I. “Общие положения” раскрывает понятие учетной политики. Учетная политика – это принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся:

- способы группировки и оценки хозяйственной деятельности;
- способы погашения стоимости активов;
- организация документооборота;
- инвентаризация;
- способы применения счетов бухгалтерского учета;
- системы регистров бухгалтерского учета;
- способы обработки информации и др.

Раздел II. “Формирование учетной политики” содержит следующие способы ведения бухгалтерского учета, отобранные организацией при формировании учетной политики:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов, по которым нет унифицированных форм;
- порядок проведения инвентаризации;
- методы оценки активов и пассивов;
- правила документооборота;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения.

Учетная политика формируется главным бухгалтером, утверждается руководителем и применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения.

Раздел III “Раскрытие учетной политики” содержит обоснование применяемых:

- способов амортизации основных средств и нематериальных активов;
- оценки производственных запасов;
- других способов.

Главная задача – раскрыть те способы бухгалтерского учета, которые существенно влияют на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Раздел IV “Изменение учетной политики” показывает, в каких это может быть случаях:

- изменения законодательства и нормативной базы;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;

- существенного изменения условий деятельности (реорганизации, смены собственников, изменения видов деятельности).

Эти изменения должны вводиться с 1 января года, следующего за годом утверждения. Изменения в учетной политике должны быть обоснованы и оценены в денежном выражении.

МЕЖДУНАРОДНЫЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Приведение национальной системы учета в соответствие с требованиями рыночных отношений и международных стандартов составляет суть реформирования отечественного бухгалтерского учета.

Начиная с 1992 года в России создана новая нормативная база учета.

Основные направления реформирования бухгалтерского учета заключаются в следующем:

- дальнейшее совершенствование системы нормативного регулирования – вводится новый План счетов, будут созданы новые национальные стандарты, методические рекомендации к ним;

- совершенствование профессии бухгалтера – создан институт профессиональных бухгалтеров, повышается профессиональный уровень через аттестацию бухгалтеров;

- подготовка новых программ и учебно-методических пособий.

Р Е З Ю М Е

Организация бухгалтерского учета предполагает реализацию его предмета и метода.

Предмет бухгалтерского учета – его приемы, техника и формы.

Метод бухгалтерского учета – это документация, инвентаризация, бухгалтерский баланс, счета и двойная запись, отчетность и калькуляция, оценка.

Документирование, составление первичных документов и на их основе отражение информации на счетах бухгалтерского учета в Главной книге, проверка правильности ведения учета на основе составления Оборотной ведомости и, наконец, по начальным и конечным сальдо формирование бухгалтерского баланса – таковы основные этапы учетного процесса организации. При этом трудно переоценить контрольное значение принципа двойной записи. Именно благодаря двойной записи осуществляется взаимосвязь счетов и баланса.

Разработка и введение нового Плана счетов явилась очередным этапом процесса перехода отечественного бухгалтерского учета на международные стандарты.

На основе установленных государством общих принципов бухгалтерского учета организации самостоятельно разрабатывают учетную политику, то есть способы

ведения учета. Приказ по учетной политике подписывает руководитель организации. Вариантность как элемент учетной политики является одной из предпосылок становления управленческого учета в России.

ХОЗЯЙСТВЕННАЯ СИТУАЦИЯ

Учетные записи на синтетических и аналитических счетах

На основе нижеприведенных данных:

1) запишите операции на счетах синтетического и аналитического учета, начав с начального сальдо на 1.01.2001 г.;

2) подсчитайте в них обороты за январь и выведите остатки на 1.02.2001 г.

Условие: на 1.01.2001 г. за подотчетными лицами числилась задолженность в 600 Д.Е., в том числе за Ковалевым – 220 Д.Е., Кондаковым – 170 Д.Е., Красновым – 210 Д.Е. Запасы материалов составляли 1 200 Д.Е., в кассе находилось 800 Д.Е..

В течение месяца были проведены хозяйственные операции:

1. Согласно авансового отчета Ковалева оприходованы материалы на сумму 180 Д.Е.

2. Получено в кассу от Ковалева 40 Д.Е.

3. Поступили материалы от Краснова на сумму 210 Д.Е.

4. Выдан из кассы аванс подотчетным лицам: Ковалеву – 250 Д.Е., Краснову – 230 Д.Е.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. В чем заключается принцип документирования в бухгалтерском учете?

2. Какой бухгалтерской записью отражается поступление имущества согласно методологии нового Плана счетов?

3. Как оценивается имущество, приобретенное за плату?

4. Какова классификация счетов бухгалтерского учета?

5. Каковы принципы построения нового Плана счетов?

6. Чем обусловлена необходимость инвентаризации имущества и обязательств?

7. Как отражаются на счетах бухгалтерского учета недостачи и потери от порчи ценностей, если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них?

8. В каких случаях организация может изменить свою учетную политику?

9. Обоснуйте, в чем выражается ответственность руководителя за организацию бухгалтерского учета?

10. Каково экономическое значение принципа двойной записи?

11. Дайте характеристику основных форм бухгалтерского учета.

12. В чем заключаются различия между финансовым и управленческим учетом?

13. Найдите наилучшее описание Оборотной ведомости:

- a) показывает финансовое положение предприятия;
- b) показывает все записи на счетах;
- c) показывает обобщенные данные об имуществе, их источниках и процессах;
- d) показывает перечень остатков на счетах и сумм оборотов для обобщения и проверки записей на счетах бухгалтерского учета.

14. В каких нормативных документах и как обосновываются случаи обязательной инвентаризации?

15. Если в 2000 году фирма приобрела участок земли за 100 тыс. Д.Е., то в балансе, составленном на 31.12.2000 г. себестоимость этого участка показана в сумме ... (определить).

Предположим, что в 2001 году данный участок земли все еще принадлежит фирме и что его рыночная стоимость уже равна 200 тыс. Д.Е. Тогда в балансе, составленном на 31.12.2001 г., себестоимость участка будет показана как ... (определить).

Г Л А В А 3

УЧЕТ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Для аккумуляции затрат по приобретению и изготовлению (строительству) внеоборотных активов используется специальный калькуляционный счет – 08 “Вложения во внеоборотные активы”.

Новым Планом счетов внесены в учет этого раздела следующие изменения.

1. Изменено название счета: теперь он называется “Вложения во внеоборотные активы”.

2. Из перечня субсчетов, открываемых к счету 08, исключен субсчет “Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств”, что потребует внесения изменений в аналитический учет заказчика-застройщика.

3. Отпала необходимость учитывать затраты по финансовым вложениям через 08 счет, поскольку из Плана счетов исключен счет 06 “Долгосрочные финансовые вложения” и все финансовые вложения теперь отражаются на счете 58 “Финансовые вложения”, независимо от срока.

4. Остаточная стоимость выбывающих объектов основных средств уменьшается на счете их учета.

5. Изменился порядок принятия к учету активов, полученных безвозмездно.

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основными нормативными документами, устанавливающими методологические основы формирования информации об основных средствах, являются национальный стандарт – Положение по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” (ПБУ 6/01), утвержденное приказом МФ РФ от 30.03.2001 г. №26-н.; методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (приказ МФ РФ от 20.07.98 г. №33- с изменениями и дополнениями, внесенными приказами от 24.03.2000 г. №31-н и от 28.03.2000 г. №32-н); инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. №94н.

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Понятие “основное средство” – это часть имущества предприятия (средства труда), одновременно выполняющее следующие условия:

а) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

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

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

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, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги. К основным средствам также относятся капитальные вложения на коренное улучшение земель, в арендованные объекты основных средств. В состав основных средств

входят земельные участки и объекты природопользования, находящиеся в собственности организации.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Основные средства учитываются на счете 01 "Основные средства".

ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Поступление основных средств осуществляется по разным направлениям. Соответственно и первоначальная стоимость принимает разные формы.

1. Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату, выступает как сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение, изготовление, включающих:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультативные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением прав на объект основных средств;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Все эти затраты учитываются по Дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы". Затем после оформления комиссией акта о приемке-передаче, регистрации права собственности на объект основных средств в едином государственном реестре приказом директора организации основное средство вводится в эксплуатацию. Дебет 01 "Основные средства" – Кредит 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Объекты недвижимости (здания, сооружения и т.п.), а также объекты, права собственности на которые не зарегистрированы в едином государствен-

ном реестре, не могут быть приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств. Указанные объекты до момента регистрации права собственности должны отражаться на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". Подобный порядок распространяется также на объекты транспортных средств (автомобили и др.) до их регистрации в государственных автоинспекциях (ГИБДД).

На субсчете 3 "Строительство объектов основных средств" счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" отражаются затраты по строительству заказчика-застройщика, осуществляемому хозяйственным или подрядным способами. Подрядная организация ведет учет расходов на счетах затрат (20,25,26 и др.).

2. Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная с учредителями: Дебет 01 "Основные средства" – Кредит 75 "Расчеты с учредителями".

3. Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения, признается их рыночная стоимость на дату оприходования: Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы" – Кредит 98 "Доходы будущих периодов".

4. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, признается стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки соответствующих объектов основных средств.

Организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого перерасчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

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.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве операционных расходов, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет прибылей и убытков в качестве расходов. 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 прибылей и убытков в качестве операционного расхода.

При выборе объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Не подлежат амортизации следующие объекты основных средств:

- земельные участки и объекты природопользования;
- жилищный фонд, объекты внешнего благоустройства;
- объекты дорожного хозяйства и др.

Амортизация объектов основных средств производится одним из следующих способов начисления амортизационных начислений:

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

Применение одного из способов к группе однородных объектов основных средств производится в течение всего его срока полезного использования.

В течение срока полезного использования объекта основных средств амортизационные начисления не приостанавливаются, кроме случаев:

- нахождения их на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации;
- перевода на консервацию на срок более трех месяцев по решению руководителя организации.

Линейный способ. Амортизируемая стоимость объекта списывается равномерно в течение срока его службы.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. Например, при сроке полезного использования, составляющем четыре года, годовая сумма амортизации равна $2500 \text{ Д.Е.} / (10000 \times 25\%): 100\%$

<i>Дата</i>	<i>Первонач. стоимость</i>	<i>Годовая аморти.</i>	<i>Накопл. аморти.</i>	<i>Остат. стоим.</i>
Конец 1-го года	10000	2500	2500	7500
Конец 2-го года	10000	2500	5000	5000
Конец 3-го года	10000	2500	7500	2500
Конец 4-го года	10000	2500	10000	0

Из приведенной таблицы можно сделать следующие выводы:

- 1) в течение всех 4 лет амортизация одинакова;
- 2) накопленная амортизация увеличивается равномерно.
- 3) равномерно уменьшается остаточная стоимость, пока не достигнет нуля.

Способ уменьшенного остатка. Годовая сумма начисленных 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. При этом способе применяется твердая ставка, чаще всего удвоенная норма амортизации по сравнению с нормальной, применяемой при линейном способе.

Таким образом, если использовать наш пример, при котором (линейный способ – норма 25%) норма амортизации будет 50%. Эта фиксированная норма относится к остаточной стоимости в конце каждого года.

<i>Дата</i>	<i>Первонач. стоимость</i>	<i>Годовая аморти.</i>	<i>Накопл. аморти.</i>	<i>Остат. стоим.</i>
Конец 1-го года	10000	5000	5000	5000
Конец 2-го года	10000	2500	7500	2500
Конец 3-го года	10000	1250	8750	1250
Конец 4-го года	10000	625	9375	625

Из приведенной таблицы можно сделать следующие выводы:

- 1) твердая норма амортизации применяется к остаточной стоимости предыдущего года;
- 2) сумма амортизации уменьшается из года в год;
- 3) по истечении срока полезного использования остается остаточная стоимость, равная цене возможного использования материалов после ликвидации объекта.

Кумулятивный способ – это способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока службы объекта. Например, если срок службы объекта составляет 4 года, то коэффициент определяется: $1+2+3+4=10$ – это кумулятивное число. Значение расчетных коэффициентов будет: $4/10$; $3/10$; $2/10$; $1/10$ – в обратном порядке.

Таким образом, *годовая амортизация = первоначальная стоимость x коэффициент.*

<i>Дата</i>	<i>Первонач. стоимость</i>	<i>Годовая норма</i>	<i>Накопл. аморти.</i>	<i>Остат. стоим.</i>
Конец 1-го года	10000	$4/10 \times 10000 = 4000$	4000	6000
Конец 2-го года	10000	$3/10 \times 10000 = 3000$	7000	3000
Конец 3-го года	10000	$2/10 \times 10000 = 2000$	9000	1000
Конец 4-го года	10000	$1/10 \times 10000 = 1000$	10000	0

Из таблицы можно сделать следующие выводы:

- 1) самая большая амортизация – в первый год;
- 2) каждый год амортизация уменьшается;
- 3) накопленная амортизация возрастает незначительно;
- 4) остаточная стоимость уменьшается до нуля.

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется 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.

Таким образом, амортизация является только результатом их эксплуатации и период времени не имеет значения. Например, если пробег автомобиля 100000 км, то амортизация на 1 км определяется следующим образом:

(Первоначальная стоимость объекта \times пробег автомобиля в отчетном периоде) : пробег автомобиля за весь срок полезного использования.

<i>Дата</i>	<i>Первонач. стоимость</i>	<i>Пробег</i>	<i>Годовая аморти.</i>	<i>Накопл. аморти.</i>	<i>Остат. стоим.</i>
Конец 1-го года	10000	20000	2000	2000	8000
Конец 2-го года	10000	30000	3000	5000	5000
Конец 3-го года	10000	30000	3000	8000	2000
Конец 4-го года	10000	20000	2000	10000	0

Из вышеприведенной таблицы следует, что:

- 1) накопленная амортизация увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц пробега (работы) или объема выпущенной продукции;
- 2) остаточная стоимость ежегодно уменьшается пропорционально показателю единицы работ или объема выпущенной продукции;
- 3) срок достижения остаточной стоимости нулевой оценки не зависит от количества лет, прошедших с момента ввода в эксплуатацию.

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

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования объекта основных средств при его отсутствии в технических условиях или не установлении в централизованном порядке производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью применения;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы планово-предупредительных всех видов ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Приобретаемые объекты основных средств, бывшие в эксплуатации, должны быть приняты к бухгалтерскому учету по фактическим затратам на их приобретение. Поставщик обязан сообщить покупателю сроки фактического использования проданного объекта. Срок оставшегося полезного использования покупатель определяет самостоятельно. Исходя из этого срока организация устанавливает новую норму амортизации от определившейся стоимости по приобретению объекта.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений приостанавливается на период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

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

Амортизационные отчисления по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на счете 02 "Амортизация основных средств".

Начисление износа (а не амортизации) по объектам жилищного фонда (если эти объекты не переданы во временное владение другой организации с целью получения дохода), а также внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам осуществляется раз в год при составлении годовой бухгалтерской отчетности по нормам амортизации на полное восстановление основных средств и отражается на забалансовом счете 010 "Износ основных средств".

ВОССТАНОВЛЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Восстановление объектов основных средств осуществляется посредством:

- ремонта;
- реконструкции;
- модернизации.

Расходы на все виды ремонта включаются в затраты на производство продукции в том периоде, в котором они возникли. Дебет 20 "Основное производство"(25,26,44) – Кредит 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и др.

Иногда для ремонта, требующего крупных затрат, создается ремонтный фонд путем ежемесячных отчислений на основе плановой сметы.

Для учета ремонтного фонда используется счет 96 "Резервы предстоящих расходов", на котором открывается субсчет "Ремонтный фонд". Отчисления в ремонтный фонд отражаются по кредиту счета в корреспонденции со счетами затрат на производство:

20 "Основное производство",

25 "Общепроизводственные расходы",

26 "Общехозяйственные расходы",

44 "Расходы на продажу" (на этом счете в торговле отражаются затраты).

Итак, создание ремонтного фонда отражается записью: Дебет 20,25,26,44 – Кредит 96.

Затраты на ремонт, выполненные организацией, относятся по дебету счета 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Ремонтный фонд" в корреспонденции со счетом 23 "Вспомогательное производство" или со счетами по учету производственных ресурсов: 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и др.: Дебет 96 – Кредит 23 (10,70 и др.).

Расходы на модернизацию и реконструкцию объектов являются капитальными вложениями и поэтому не могут относиться на затраты на производство продукции. Их источниками является чистая прибыль и накопленная амортизация. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств после их окончания могут увеличивать первоначальную стоимость таких объектов и относятся на добавочный капитал организации, если эти затраты улучшают (повышают) ранее принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.д.) объектов основных средств.

АРЕНДА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Имущество, предоставляемое арендатору за плату во временное владение или пользование подлежит обособленному учету у арендодателя. Оно отражается на его балансе, поскольку остается в его собственности на специально введенном для этого счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности".

Арендванное имущество не является собственностью арендатора и поэтому оно учитывается у него на забалансовом счете 001 "Арендванные основные средства" в оценке, принятой в договоре аренды.

Уточнена методология учета операций при сдаче объектов основных средств в текущую аренду в зависимости от условий заключенных договоров аренды.

В организациях, для которых предоставление объектов по договору аренды является предметом их деятельности, поступление арендной платы и

сумм за предоставление арендодателем других услуг арендатору считается выручкой, поэтому их включают в доходы от обычных видов деятельности.

В этом случае арендодатель должен эту выручку отразить по счету 90 "Продажи", а расходы в связи с договором аренды (амортизационные отчисления по сданным в аренду объектам, налог на добавленную стоимость и другие расходы) рассматривать как расходы от обычных видов деятельности.

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" – Кредит 90 "Продажи" – передача арендатору расчетных документов на сумму арендной платы.

Дебет 90 "Продажи" – Кредит 02 "Амортизация основных средств" – начисление амортизации по переданным в текущую аренду объектам.

Дебет 90 "Продажи" – Кредит 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – начисление других расходов.

Дебет 90 "Продажи" – Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" – начисление НДС.

Дебет 90 "Продажи" – Кредит 99 "Прибыли и убытки" – отражение прибыли.

Дебет 99 "Прибыли и убытки" – Кредит 90 "Продажи" – отражение убытка.

В организациях, которые предоставляют объекты в аренду по договору редко, и такая деятельность не предусмотрена в их учредительных документах, т.е. не является предметом деятельности, поступление арендной платы рассматривается как операционный доход и отражается по счету 91 "Прочие доходы и расходы".

Начисленная по этим объектам амортизация относится со счета 02 "Амортизация основных средств" на счет 91 "Прочие доходы и расходы" как операционный расход.

Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – Кредит 91 "Прочие доходы и расходы" – начисление арендной платы арендодателем.

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы" – Кредит 02 "Амортизация основных средств" – начисление амортизации арендодателем..

Арендатор начисляет арендную плату, включающую арендный процент плюс амортизацию, на себестоимость производимой продукции:

Дебет 20 "Основное производство" – Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по арендной плате"

Затем арендатор перечисляет арендную плату арендодателю: Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по арендной плате" – Кредит 51 "Расчетный счет".

Получение арендной платы арендодатель отражает в учете:

Дебет 51 "Расчетный счет" – Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств зачисляются арендатором в собственные основные средства, если иное не предусмотрено договором аренды, в сумме фактически произведенных затрат.

Финансовая аренда (лизинг) выражает экономические отношения между лизингодателем, предприятием-изготовителем объекта и лизингополучателем.

Лизингодатель приобретает объект основных средств у предприятия-изготовителя и передает за плату во временное владение лизингополучателю.

Как правило, договор лизинга заключается на длительный срок и не предполагает возврата арендованного имущества лизингодателю.

Лизинг предполагает следующие условия:

- период аренды совпадает или близок к сроку полезной службы арендованного имущества;

- сумма арендной платы за весь арендный период равна или превышает стоимость арендованного имущества в текущих ценах на момент заключения договора;

- право собственности переходит к арендатору в конце арендного периода;

- в течение арендного периода предусматривается право арендатора выкупить арендованное имущество.

Объект основных средств, полученный на правах финансовой аренды, отражается лизингополучателем на балансовом счете после окончания срока, принятого договором финансовой аренды, если право собственности на этот объект у лизингополучателя не возникло ранее.

ВЫБЫТИЕ 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 баланса.

Выбытие объекта имеет место в случаях продажи, безвозмездной передачи, 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.

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

Доходы, расходы и потери от списания с бухгалтерского баланса объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы, расходы и потери от списания объектов основных средств с бухгалтерского баланса подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации в качестве операционных доходов и расходов.

Основным принципиальным изменением в методологии бухгалтерского учета основных средств является изменение методики выбытия основных средств.

Новым Планом счетов и инструкцией по его применению для учета выбытия объектов основных средств (продаже, списания, частичной ликвидации, передаче безвозмездно, вложении в уставный капитал другой организации и т.д.) предусматривается открытие к счету 01 “Основные средства” субсчета “Выбытие основных средств”.

По дебету этого субсчета отражают первоначальную стоимость выбывшего объекта, а по кредиту – сумму накопленной амортизации. По новой методике на субсчете “Выбытие основных средств” по окончании процедуры выбытия должна определяться только остаточная стоимость, которую следует отнести на счет 91 “Прочие доходы и расходы”.

Все остальные операции (отражение выручки от продажи, налога на добавленную стоимость, расходов на демонтаж и разборку, продажу и т.д.; стоимость полученных от списания материальных ценностей и др.) должны быть развернуто отражены соответственно в составе операционных доходов и расходов по счету 91 “Прочие доходы и расходы”.

Дебет 01/2 -Кредит 01/1 – списание первоначальной стоимости.

Дебет 02 – Кредит 01/2 – списание накопленной амортизации.

Дебет 01/2 – Кредит 91 – перечисление остаточной стоимости.

Дебет 91 – Кредит 69,70,76 и др. – затраты на ликвидацию (разборку, демонтаж, продажу и др.)

Дебет 10 – Кредит 91 – оприходованы материальные ценности от ликвидации.

Дебет 62 – Кредит 91 – выручка от продажи объектов основных средств.

Дебет 91 – Кредит 68 – начислен налог на добавленную стоимость.

В бухгалтерской отчетности отражаются первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года, стоимость выбытия и прироста и иные случаи движения основных средств.

Р Е З Ю М Е

В данном разделе обращено внимание на критерии определения основных средств.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Амортизация основных средств производится одним из следующих способов начисления амортизационных начислений: линейным, уменьшенного остатка, списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Восстановление объектов основных средств осуществляется посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

В связи с принятием новых стандартов ПБУ 9/99 “Доходы организации” и ПБУ 10/99 “Расходы организации” изменилась методология отражения аренды основных средств в зависимости от условий заключенных договоров аренды.

В организациях, для которых предоставление объектов по договору аренды является предметом их деятельности, поступление арендной платы учитывается как выручка и включается в доходы от обычных видов деятельности.

Главным принципиальным изменением в методологии бухгалтерского учета основных средств является новая методика учета выбытия объектов основных средств.

Новый План счетов и инструкция по его применению предусматривает открытие к счету 01 “Основные средства” субсчета “Выбытие основных средств”, на котором определяется остаточная стоимость выбывающих объектов основных средств. Эта остаточная стоимость списывается на счет 91 “Прочие доходы и расходы”. Все остальные операции (отражение выручки от продажи, налога на добавленную стоимость и др.) отражаются в составе операционных доходов и операционных расходов по счету 91 “Прочие доходы и расходы”.

ХОЗЯЙСТВЕННАЯ СИТУАЦИЯ

Задание. ИМПЭ, выступающий заказчиком-застройщиком, подрядным способом строит здание института. На Расчетном счете для этой цели зарезервировано 1000 тыс. Д.Е. Определите корреспондирующие счета Института-заказчика и Подрядчика-строителя.

Хозяйственные операции	Сумма, тыс. Д.Е.	Кор. счета	
		Д	К
Институт – заказчик			
Нач. с-до счета 51	1000		
Заказчик перечислил аванс подрядчику	700		
Подрядчик-строитель			
Получил аванс на строительство	700		

От поставщика поступили материалы на строительство	300		
Материалы оплачены	300		
Включены в расходы на строительство:			
1. Материалы	300		
2. Начислена зарплата	200		
3. Начислен ЕСН	70		
Хозяйственные операции	Сумма,	Кор. счета	
	тыс. Д.Е.	Д	К
4. Начислена амортизация на строительное оборудование подрядчика	45		
5. Прочие расходы	10		
Перечислен ЕСН в бюджет	70		
Начислен подоходный налог	26		
Перечислен подоходный налог в бюджет	26		
С Расчетного счета получены денежные средства для выдачи зарплаты	174		
Выдана зарплата	174		
Списаны затраты по готовому объекту (<i>сумму определить</i>).....			
Определена цена построенного объекта и объект передан заказчику	700		
Списан финансовый результат (<i>сумму определить</i>)			
Институт-заказчик			
Заказчик принял готовый объект	700		
Приобретено учебное оборудование	300		
Оплачено учебное оборудование	300		
Готовый объект принят в эксплуатацию	1000		

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. В каких нормативных документах определяется методология движения основных средств?
2. Как определяется понятие “Основные средства”?
3. Каково экономическое значение деления основных средств на производственные и непроизводственные; активные и пассивные?
4. Как учитывается индексация основных средств и их амортизации?
5. В каких случаях допускается изменение первоначальной стоимости:
 - ремонт;
 - реконструкция и модернизация;
 - достройка.

6. Как определяется срок полезного использования основных средств, бывших в эксплуатации?
7. Каковы условия ввода основных средств в эксплуатацию?
8. Как определяется срок полезного использования для приобретенных новых объектов основных средств?
9. По полностью самортизированному имуществу:
амортизация начисляется;
амортизация не начисляется.
10. Затраты по транспортировке и установке оборудования составили соответственно 200 Д.Е. и 100 Д.Е. Стоимость приобретенного оборудования по чеку поставщика – 1000 Д.Е. Как отразить на счетах бухгалтерского учета эти операции? Какой бухгалтерской проводкой этот объект основных средств будет введен в эксплуатацию?
11. Фирма построила здание производственного назначения и должна ввести его в эксплуатацию. На счете “Вложения во внеоборотные активы” отражена стоимость построенного здания по счету поставщика 946 Д.Е. Оплата проектному институту за проект здания составила 45 Д.Е., плата за землю местной организации – 289 Д.Е.
- Составьте бухгалтерские проводки по этим операциям. Отрадите на бухгалтерских счетах ввод в эксплуатацию этого объекта основных средств.
12. Фирма приобрела бывшую в употреблении автомашину за 800 Д.Е. В сопроводительных документах поставщик указал ее первоначальную стоимость – 1170 Д.Е. Фирма может оприходовать автомашину по первоначальной стоимости с указанием суммы износа, либо только стоимости ее приобретения. Составьте два варианта бухгалтерских проводок.
13. Заводом куплены токарные станки. Включая расходы по доставке, их стоимость составила 340 Д.Е. Для монтажа станков завод прибегает к услугам сторонней организации. Стоимость работ по монтажу составила 120 Д.Е. По окончании работ заказчик ввел оборудование в эксплуатацию. Отрадите эти операции на счетах бухгалтерского учета.
14. Получен счет от предприятия X за техническое обслуживание и ремонт вычислительной техники на сумму 154 Д.Е.. На текущий ремонт оборудования израсходовано различных материалов на 87 Д.Е., запасных частей – на 98 Д.Е., начислена зарплата наладчикам и ремонтникам – 112 Д.Е. Отрадите эти операции на счетах бухгалтерского учета.
15. Компания заплатила 50 Д.Е. за участок земли. Кроме того, компания заплатила 5 Д.Е. посреднику; 4 Д.Е. – адвокату и 8 Д.Е. – за демонтаж находившихся на данном участке и непригодных к эксплуатации строений. Участок земли был введен в эксплуатацию. Отрадите на счетах бухгалтерского учета эти операции.
16. Предприятие получило целевой кредит из местного бюджета на строительство детского сада в размере 1000 Д.Е. (в соответствии со сметой). Фактически было израсходовано 999 Д.Е. Полученная экономия должна остаться на предприятии по

решению вышестоящей организации. Счет целевого финансирования должен быть закрыт. Отрадите на счетах бухгалтерского учета эти операции.

17. Организация (головной застройщик) получила денежные средства в порядке долевого участия от другой организации в размере 60 Д.Е. при общей стоимости строительства 360 Д.Е. по смете. По окончании строительства головной застройщик оприходовал стоимость введенного в эксплуатацию своей части объекта основных средств в размере 300 Д.Е. и списал стоимость законченной части объекта, переданной другому участнику в размере 50 Д.Е. Полученная экономия в размере 10 Д.Е. возвращается участнику. Отрадите на счетах бухгалтерского учета эти операции.

**КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ
ПО УЧЕТУ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

№ п/п	Содержание операции	Кор. счета	
		Дебет	Кредит
1.	Зачисление в состав собственных объектов основных средств лизингового имущества или имущества, взятого в аренду с правом выкупа	01	03
2.	Оприходование приобретенных в собственность земельных участков	01	08-1
3.	Оприходование приобретенных объектов природопользования	01	08-2
4.	Оприходование объектов основных средств в результате завершения строительства	01	08-3
5.	Переоценка (дооценка) стоимости объектов основных средств	01	83
6.	Списание начисленной амортизации при выбытии объектов основных средств	02	01
7.	Дооценка (уценка) стоимости объектов основных средств	83	01
8.	Списание убытка от выбытия объектов основных средств (недоамортизированная часть)	91	01
9.	Выявлена недостача объектов основных средств	94	01
10.	Списывается часть имущества на сумму стоимости объектов основных средств, утраченных в результате чрезвычайных обстоятельств	99	01
11.	Перенесение начисленной амортизации при переходе права собственности на лизинговое имущество к лизингополучателю	02-2	02-1
12.	Проведена корректировка начисленного износа при переоценке (уценке) объектов основных средств	02	83
13.	Начислена амортизация объектов основных средств, используемых при осуществлении строительства хозяйственным способом, основных средств, используемых при приобретении объектов основных средств	08	02
14.	Начислена амортизация основных средств, используемых в основном производстве продукции (работ, услуг)	20	02
15.	Начислена амортизация объектов основных средств общецехового назначения	25	02
16.	Начислена амортизация объектов основных средств общехозяйственного назначения	26	02
17.	Проведена корректировка начисленного износа при переоценке (дооценке) объектов основных средств	83	02
18.	Начислена амортизация объектов основных средств, переданных в аренду (если эта деятельность для организа-		

№ п/п	Содержание операции	91	02
		Кор. счета	
		Дебет	Кредит
19.	Оприходованы приобретенные объекты основных средств, предназначенные для передачи в лизинг или аренду	03	08
20.	Начислена арендная плата (задолженность по лизинговым платежам)	91	03
21.	Списана остаточная стоимость реализуемых объектов основных средств	91-2	01
22.	Списана стоимость капитальных вложений (объектов незавершенного строительства или объектов основных средств, не введенных в эксплуатацию)	91-2	08
23.	Отражена продажная стоимость реализованных основных средств	62	91-1
24.	Списана прибыль от реализации основных средств (при этом сальдо по другим субсчетам к счету 91 не списывается до конца года)	91-9	99
25.	Списан убыток от реализации основных средств (при этом сальдо по другим субсчетам к счету 91 не списывается до конца года)	99	91-1

Г Л А В А 4 УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Основными нормативными документами, определяющими методологию движения нематериальных активов, являются Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное МФ РФ от 29.07.98 г. №34н, Положение по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов”(ПБУ 14/2000), утвержденное приказом МФ РФ от 16.10.2000 г. №91н, инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. №94н.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Согласно пункту 3 ПБУ 14/2000, в качестве нематериальных активов к бухгалтерскому учету может быть принято имущество, которое одновременно отвечает следующим условиям:

- 1) не имеет материально-вещественной структуры;
- 2) может быть идентифицировано (выделено, отдельно от другого имущества);
- 3) предназначено для использования в производстве продукции, выполнения работ или оказания услуг либо для управленческих нужд организации;
- 4) используется свыше 12 месяцев или в течение обычного производственного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- 5) не предназначено для последующей перепродажи;
- 6) способно приносить экономические выгоды (доход) в будущем;
- 7) сопровождается документами, подтверждающими существование как самого актива, так и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, договор уступки (приобретения) патента и т.п.).

В соответствии с пунктом 4 ПБУ 14/2000 к нематериальным активам относятся следующие объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности):

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ и базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация организации и организационные расходы (связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации).

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект как совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п.

Нематериальные активы отражаются на счете 04 "Нематериальные активы".

ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы принимаются к учету по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Фактическими расходами на приобретение нематериальных активов являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;
- иные расходы, связанные с приобретением нематериальных активов.

При оплате приобретаемых нематериальных активов, если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, то фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплаты труда, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т.п.), за исключением НДС и других возмещаемых налогов.

Нематериальные активы считаются созданными в случае, если:

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

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные авторами по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;

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

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных организацией. Стоимость ценностей, переданных организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, величина стоимости нематериальных активов, полученных организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

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

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно) определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению.

Методика бухгалтерского учета нематериальных активов включает:

- отражение затрат по формированию первоначальной стоимости на счете 08 «Вложение во внеоборотные активы»;

- перечисление по принятии к бухгалтерскому учету на счет 04 «Нематериальные активы».

АМОРТИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

В соответствии с пунктом 56 Положения по ведению бухгалтерского учета стоимость нематериальных активов погашается путем начисления амортиза-

ции. При этом амортизационные начисления производятся с помощью следующих способов:

- линейного;
- уменьшенного остатка;
- снижения стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации организации.

Для учета амортизации служит счет 05 “Амортизация нематериальных активов”.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

- при линейном способе – исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;
- при способе уменьшенного остатка – исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной из срока полезного использования этого объекта.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются ежемесячно, независимо от применяемого способа начисления, в размере 1/12 годовой суммы.

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 нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

В соответствии с пунктом 17 ПБУ 14/2000 срок полезного использования нематериальных активов определяется исходя из:

- срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков полезного использования объектов интеллектуальной собственности по законодательству РФ;
- ожидаемого срока использования объекта нематериальных активов..

Так, в частности, статьей 3 Патентного закона установлены следующие сроки действия:

- патента на изобретение – в течение 20 лет;
- свидетельства на полезную модель – в течение 5 лет;
- патента на промышленный образец – в течение 10 лет.

Все указанные сроки исчисляются с момента поступления заявки в Роспатент.

По нематериальным активам, срок полезного использования которых установить нельзя, амортизация начисляется в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Согласно пункту 18 ПБУ 14/2000 амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету. Следовательно, прекращение начисления амортизации происходит с 1-го числа месяца, следующего за месяцем:

- полного погашения стоимости объекта;
- выбытия объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам могут отражаться в бухгалтерском учете одним из двух способов:

- накоплением соответствующих сумм на отдельном счете;
- уменьшением первоначальной стоимости объекта.

При применении второго способа в бухгалтерском учете организации начисление амортизации отражается проводкой: Дебет 20(26...) – Кредит 04 «Уменьшение первоначальной стоимости нематериальных активов. Счет 05 «Амортизация нематериальных активов» при этом не используется.

Амортизация организационных расходов должна отражаться в бухгалтерском учете только вторым способом. При этом первоначальная стоимость этих расходов уменьшается в течение 20 лет с момента учета их в составе нематериальных активов.

Возможна ситуация, когда первоначальная стоимость нематериальных активов будет погашена прежде, чем истечет срок их полезного использования. Так, в частности, сроки действия патентов, свидетельств и других охранных документов могут быть продлены по ходатайству правообладателя уже после погашения их первоначальной стоимости. В этом случае (при условии отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений путем уменьшения первоначальной стоимости объекта) объект нематериальных активов учитыва-

ется в бухгалтерском учете в условной оценке, принятой организацией. Сумма такой оценки подлежит отнесению на финансовые результаты.

СПИСАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

С прекращением использования нематериальных активов для целей производства продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации их стоимость подлежит списанию. Основанием для такого списания могут служить, например:

- прекращение срока действия патента, свидетельства или других охраняемых документов;
- уступка (продажа) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

При накоплении сумм амортизации на отдельном счете эти суммы также списываются.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов подлежат отнесению на финансовые результаты организации.

УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ, СВЯЗАННЫХ С ПРЕДОСТАВЛЕНИЕМ ПРАВ НА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Как уже подчеркивалось выше, к нематериальным активам может быть отнесено только исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности. Вместе с тем правообладатель может предоставить сторонним организациям право на использование принадлежащих ему объектов интеллектуальной собственности. При этом между правообладателем и пользователем должен быть заключен соответствующий договор. Исключением является только право пользования наименованием места происхождения товаров, т.к. обладатель такого права не может передавать лицензии на его использование другим лицам.

Нематериальные активы, переданные в пользование другой организации, не списываются и подлежат обособленному учету в бухгалтерском учете правообладателя. По ним по-прежнему должна начисляться амортизация. В свою очередь организация-пользователь отражает полученные права на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре. Поскольку такой забалансовый счет в Плана счетов не предусмотрен, организация может его открыть самостоятельно.

Что касается платежей за полученное право, то порядок их отражения в бухгалтерском учете пользователя зависит от условий договора. Так, периодические платежи (роялти) включаются организацией-пользователем в расходы отчетного периода. Порядок и сроки уплаты таких платежей должны быть установлены в договоре. Фиксированный разовый платеж отражается в качестве расходов будущих периодов. В течение срока действия договора сумма этого платежа списывается на издержки производства и обращения.

ДЕЛОВАЯ РЕПУТАЦИЯ ОРГАНИЗАЦИИ

Определение деловой репутации организации дано в пункте 27 ПБУ 14/2000. Под ней следует понимать разницу между покупной ценой организации (как единого имущественного комплекса в целом) и стоимостью всех ее активов и обязательств по бухгалтерскому балансу.

Для целей бухгалтерского учета величина приобретенной деловой репутации организации определяется расчетным путем как разница между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения).

При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация определяется как разница между покупной ценой и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Деловая репутация может быть положительной или отрицательной. Положительная деловая репутация возникает при превышении покупной цены организации над стоимостью ее активов и обязательств. В противном случае отражению в бухгалтерском учете подлежит отрицательная деловая репутация. Отрицательную деловую репутацию организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п.

В составе нематериальных активов учитывается только положительная деловая репутация. Ее стоимость амортизируется в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации). При этом в бухгалтерском учете амортизационные отчисления отражаются путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости, т.е. без применения счета 05 “Амортизация нематериальных активов”.

В свою очередь отрицательная деловая репутация равномерно относится на финансовые результаты организации как операционный доход.

ВЫБЫТИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

С введением нового Плана счетов изменилась методология выбытия нематериальных активов. При выбытии нематериальных активов (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) проводятся следующие операции:

1) с дебета счета 05 “Амортизация нематериальных активов” в кредит счета 04 “Нематериальные активы” списываются начисленные суммы амортизационных отчислений;

2) остаточная стоимость нематериальных активов списывается с кредита счета 04 в дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

Р Е З Ю М Е

ПБУ 14/2000 расширило конкретизацию условий для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных. Методика бухгалтерского учета в основном сохранена в прежнем виде. Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, выступающей в разных оценках в зависимости от условий их поступления.

Претерпела изменения методика использования различных способов начисления амортизационных отчислений. Организации предоставлено право выбирать для отдельных видов нематериальных активов способ амортизации. Помимо известных способов (линейный, уменьшенного остатка, списания стоимости пропорционально объему продукции и/или работ) предусмотрено уменьшение первоначальной стоимости нематериальных активов непосредственно в корреспонденции со счетами издержек производства и обращения, минуя счет 05 “Амортизация нематериальных активов”.

При применении способов начисления амортизации (в отличие от объектов основных средств) организация самостоятельно устанавливает норму амортизационных отчислений исходя из срока полезного использования конкретного актива. Способ постепенного списания первоначальной стоимости отдельных видов нематериальных активов применяется в основном по таким объектам, как организационные расходы, деловая репутация и др. Если организационные расходы полностью погашены путем перенесения на издержки производства и обращения, но принято решение отражать их в бухгалтерском учете, то их оценивают в условной оценке с отнесением суммы новой оценки на счет 91 “Прочие доходы и расходы”.

Амортизацию положительной деловой репутации начисляют в течение 20 лет с кредита счета 04 “Нематериальные активы” в дебет счетов по учету производственных затрат. Уменьшение отрицательной деловой репутации отражают непосредственно со счета 04 в кредит счета 91 как операционный доход.

Новым Планом счетов и инструкцией по его применению установлена для нематериальных активов другая схема записей при их выбытии (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.). Операции по выбытию учитываются непосредственно на счете 04, по кредиту которого отражается уменьшение стоимости на сумму начислен-

ной 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”.

ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ СИТУАЦИИ

Задача № 1. Организация израсходовала 100 Д.Е. на приобретение программного продукта. Однако использовать его не смогла.

Как отразить на счетах бухгалтерского учета эти операции?

Задача № 2. Фирма понесла расходы на получение лицензии на право заниматься аудиторской деятельностью на срок 11 месяцев в сумме 20 000 Д.Е.

Как записать на счетах бухгалтерского учета эти операции?

Задача № 3. Предприятие приобрело патент на технологию с условием его оплаты в виде определенного процента от стоимости продукции, произведенной по новой технологии и реализованной на сторону.

Как отразить на счетах бухгалтерского учета эти операции?

Задача № 4. Организация приобрела авторское право сроком на 5 лет за 6 000 Д.Е. с условием выплаты автору дополнительно 4% от стоимости реализации тиража.

Как отразить на счетах бухгалтерского учета эти операции?

Задача № 5. Фирма приобрела программный продукт для ЭВМ с целью продажи покупателю вместе с персональными компьютерами, которые эта форма производит.

Как отразить на счетах бухгалтерского учета эти операции?

Задача № 6. Предприятие приобрело право на использование компьютерной программы автоматизации бухгалтерского учета. В договоре указано, что покупатель не имеет права на ее тиражирование.

Как отразить на счетах бухгалтерского учета эти операции?

Задача № 7. В марте 2001 года фирма приобрела исключительное право патентообладателя на изобретение стоимостью 8000 Д.Е. В соответствии с договором об уступке патента оплата приобретенного права была произведена фирмой в апреле 2001 года. За отсрочку платежа фирма дополнительно выплатила патентообладателю вознаграждение в сумме 6000 Д.Е. Кроме того, в апреле фирма уплатила патентную пошлину за регистрацию договора об уступке патента в размере 500 Д.Е.

Как отразить на счетах бухгалтерского учета эти операции?

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Каковы условия отнесения имущества к нематериальным активам ?
2. Какие объекты интеллектуальной собственности могут быть отнесены к нематериальным активам?

3. Как определяется оценка нематериальных активов, приобретаемых за плату?
4. Как оценить нематериальные активы, создаваемые самой организацией?
5. Как оцениваются нематериальные активы, внесенные учредителями в счет вклада в уставный капитал организации?
6. Как оцениваются нематериальные активы, приобретаемые по договору мены?
7. Каковы способы амортизации нематериальных активов?
8. В чем отличие применения способов начисления амортизации нематериальных активов от объектов основных средств?
9. Как начисляется амортизация нематериальных активов для целей налогообложения?
10. Как отражается в бухгалтерском учете амортизационные отчисления по положительной и отрицательной деловой репутации организации?
11. Каков порядок учета списания нематериальных активов?
12. В какой оценке отражаются нематериальные активы в бухгалтерском балансе?

**КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ
ПО УЧЕТУ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

№ п/п	Операции	Кор. счета	
		Дебет	Кредит
1.	Приобретены объекты нематериальных активов за плату, включая сопутствующие расходы	08	60
2.	Оплачены объекты нематериальных активов	60	51
3.	Оприходованы приобретенные объекты нематериальных активов	04	08
4.	Отражена в учете деловая репутация организации, оплаченная с расчетного счета	04	51
5.	Отражены организационные расходы организации, оплаченные с расчетного счета	04	51
6.	Оприходованы квартиры в жилых домах, приобретенные организацией	04	76
7.	Списана амортизация объектов нематериальных активов при их выбытии	05	04
8.	Амортизация положительной деловой репутации отнесена на себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства	20	04
9.	На себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства отнесена часть организационных расходов	20	04
10.	На общехозяйственные расходы отнесена амортизация положительной деловой репутации организации или часть организационных расходов	26	04

11.	Отражена остаточная стоимость списанных объектов нематериальных активов	91	04
12.	Начислена амортизация объектов нематериальных активов, используемых в основном производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг	20	05
№ п/п	Содержание операции	Кор. счета	
		Дебет	Кредит
13.	Оприходованы нематериальные активы, полученные безвозмездно	08	98
14.	Отражена продажная стоимость реализованных нематериальных активов	62	91-1
15.	Определен финансовый результат от выбытия объектов нематериальных активов (в составе общего результата от прочей реализации):		
	прибыль	91	99
	убыток	99	91
16.	Оприходованы нематериальные активы, внесенные учредителями в счет вклада в уставный капитал	04	75
17.	Начислена амортизация по нематериальным активам непроизводственного назначения	84	05
18.	Начислена патентная пошлина	08	76
19.	Отнесена на финансовые результаты сумма условной оценки свидетельства на полезную модель	04	91
20.	Отнесена на финансовые результаты сумма уменьшения отрицательной деловой репутации фирмы	04	91

Г Л А В А 5

УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Основными нормативными документами по учету производственных запасов являются Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом МФ России от 29.07.98 г. №34н, Положение по бухгалтерскому учету “Учет материально-производственных запаса-

сов” (ПБУ 5/98), утвержденное приказом МФ РФ от 15.06.98 г. №25н, а также инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом МФ России от 31.10.2000 г. №94н.

Определение и классификация производственных запасов. Производственные запасы – это часть имущества, которая предназначена для:

- использования при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, предназначенных для продажи, при этом запасы могут подвергаться обработке;
- продажи;
- использования в целях управления организации;
- капитального строительства.

ОЦЕНКА 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 НДС и других возмещаемых налогов.

Затраты организации на приобретение материально-производственных запасов состоят из:

- сумм, уплачиваемых в соответствии с договором поставщику-продавцу запасов. При этом расходы организации принимаются с учетом предоставляемых ей по договору скидок (накидок);
- сумм, уплачиваемых за информационные и консультативные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенных пошлин и иных платежей;
- не возмещаемых налогов, уплачиваемых в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
- вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
- затрат по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- иных затрат, непосредственно связанных с приобретением производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении силами организации определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией безвозмездно, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования.

ПБУ 5/98 подверг корректировке порядок определения фактической себестоимости материально-производственных запасов, приобретенных по договору, предусматривающему оплату не денежными средствами (в частности, по договору мены). Теперь фактическая себестоимость рассматриваемых материально-производственных запасов должна определяться исходя из стоимости переданного имущества. Но эта стоимость приравнивается теперь не к балансовой стоимости этого имущества, а к цене, по которой организация в сравнимых обстоятельствах обычно определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). Благодаря этому величина оплаты по договору мены теперь будет равна фактической себестоимости приобретенных по нему материально-производственных запасов.

План счетов бухгалтерского учета предусматривает следующие счета для учета поступления материалов:

- счет 10 “Материалы” с 9 субсчетами;
- счет 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”;
- счет 16 “Отклонение в стоимости материальных ценностей”.

Последний счет применяется, если материалы учитываются по учетной стоимости, тогда для доведения до фактической себестоимости необходимо использовать счет 16.

При покупке материалов делается запись:

Дебет 10 “Материалы” – Кредит 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” – отражается стоимость материалов при их принятии к бухгалтерскому учету.

Затраты по заготовке и доставке материалов включают в себя расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, транспортные

расходы по доставке материалов до места их использования, если они не включены в цену на материалы, установленную договором, расходы по оплате процентов по кредитам поставщиков (коммерческий кредит), суммовые разницы и др. расходы.

Эти операции отражаются следующими записями:

Дебет 15 “Заготовление и приобретение материалов” – Кредит 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” – отражается задолженность поставщикам.

Дебет 10 “Материалы” – Кредит 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей” – отражается учетная стоимость материалов при их принятии к учету;

Дебет 16 “Отклонение в стоимости материальных ценностей” – Кредит 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей” – списывается сумма отклонений.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ и ПБУ 5/98.

ОЦЕНКА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ ПРИ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИИ В ПРОИЗВОДСТВЕННОМ ПРОЦЕССЕ

При отпуске производственных запасов в производство их оценка производится организацией (кроме оборудования, средств труда, включаемых в состав материалов; товаров, учитываемых по продажной, розничной стоимости) одним из следующих методов по:

- себестоимости каждой единицы;
- средней себестоимости;
- себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ЛИФО).

Применение одного из методов по конкретному наименованию производится в течение всего отчетного года.

Оценка производственных запасов по себестоимости каждой единицы применяется по их видам, которые используются организацией для особых целей (драгоценные металлы) или для запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга.

Оценка производственных запасов по средней себестоимости производится по определенному виду (группе) запасов как частное от деления общей

себестоимости данного вида запасов, числящихся на остатке на начало отчетного месяца, с учетом запасов, поступивших за месяц, на их количество.

Оценка материально-производственных запасов может производиться по себестоимости первых по времени приобретения закупок (метод ФИФО) и по себестоимости последних по времени приобретения закупок (метод ЛИФО).

Оценку производственных запасов методами ФИФО и ЛИФО рассмотрим на основе нижеприведенной таблицы.

МЕТОДЫ И АЛГОРИТМЫ расчетов стоимости израсходованных материалов

	Остаток к началу месяца	Поступило за месяц			Расход на производ- ство	Остаток к концу месяца
Количество	2	3	5	7	15	2
Цена	100	240	700	910		
Расчет средней себестоимости (100+240+700+910) : (2+3+5+7) x15=1720,6					1720,6	229,4
Расчет по методу ФИФО (100+240+700)+5x (910 : 7)=1690					1690	260
Расчет по методу ЛИФО (910+700+240)=1850					1850	100

Анализируя эту таблицу, можно сделать следующий вывод: списывая на производство материалы при использовании метода ЛИФО, организация минимизирует свои потери в условиях инфляции.

При списании материалов на производство делается следующая запись:
Дебет 20 (25,26,44) – Кредит 10.

УЧЕТ ВЫБИТИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Учет операций при продаже и прочем выбытии производственных запасов зависит от их видов и ведется с использованием счетов 90 “Продажи” и 91 “Прочие доходы и расходы”. Так, при продаже товаров, продукции, работ и услуг как результатов обычной деятельности в бухгалтерском учете делаются следующие записи: Дебет 90 ”Продажи” – Кредит 41 “Товары”, 43 ”Готовая продукция” – списывается стоимость товаров, отгруженных покупателю, а также готовой продукции.

При продаже излишних запасов в бухгалтерском учете делается запись:

Дебет 91 “Прочие доходы и расходы” – Кредит 10 “Материалы” – списывается стоимость отгруженных покупателю излишних материальных ценностей.

Оценка производственных запасов на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого метода их оценки при выбытии, т.е. по стоимости каждой единицы ценностей, средней себестоимости, стоимости первых или последних закупок.

Р Е З Ю М Е

Оборотные средства разделяются на материальные оборотные средства, денежные средства, финансовые вложения, средства в расчетах. В свою очередь материальные оборотные средства классифицируются на материальные производственные запасы; незавершенное производство; готовую продукцию, товары отгруженные.

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая принимает различные формы в зависимости от способа их поступления. ПБУ 5/98 внесено изменение в порядок оценки материально-производственных запасов при их оплате не денежными средствами (по договору мены).

Следует обратить внимание на оценку производственных запасов при их использовании в производственном процессе

Наиболее существенные изменения в порядок учета производственных запасов внесены новым Планом счетов – исключение из плана счетов по учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов и их включение в счет 10 “Материалы”.

Другим серьезным изменением является изменение экономического содержания счета 14 “Резервы под снижение стоимости материальных ценностей”: изменено не только название этого счета, но и порядок создания и использования этого резерва.

Следует также обратить внимание на новый порядок учета выбытия материально-производственных запасов.

ХОЗЯЙСТВЕННАЯ СИТУАЦИЯ

Сделайте расчет стоимости израсходованных на производство материалов и оценку конечного остатка на складе методами ФИФО и ЛИФО:

Операция	Количество, ед.	Цена, руб.	Сумма, руб.
Остаток на 1 января	50	12	600
Поступило:			
в 1-й декаде	30	22	660
во 2-й декаде	40	25	1000
в 3-й декаде	80	15	1200

Итого поступило за январь	150	-	2860
Расход за месяц:	180	-	-
в оценке по методу ФИФО	-	-
в оценке по методу ЛИФО	-	-
Остаток на 1 февраля:			
в оценке по методу ФИФО		
в оценке по методу ЛИФО		

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Целесообразно ли приходить поступающие материалы по ценам первых по времени закупок?
2. Как отличается оценка материальных производственных запасов при их поступлении, списании на производство и выбытии?
3. Как оцениваются материальные производственные запасы, поступающие по договору мены?
4. Изменяется ли фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету?
5. Как отражаются материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении по условиям договора?
6. Каков порядок применения организацией в течение отчетного года как элемента учетной политики методов оценки материально-производственных запасов?
7. Каков критерий использования счетов 90 и 91 при продаже и прочем выбытии производственных запасов?
8. Как оцениваются производственные запасы на конец отчетного периода в бухгалтерской отчетности?
9. Каковы последствия отнесения малоценных и быстроизнашивающихся предметов на счет "Материалы"?

КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ ПО УЧЕТУ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

№ п/п	Операции	Кор. счета	
		Дебет	Кредит
1.	Оприходованы материалы от разборки объектов основных средств	10	91
2.	Оприходованы материалы, изготовленные в основном производстве	10	20
3.	Товары переведены в состав материалов	10	41

4.	Оприходованы материалы, полученные от поставщиков	10	60
5.	Оприходованы материалы, полученные в счет выданного краткосрочного займа	10	66
6.	Материалы внесены в счет вклада в уставный капитал	10	75
7.	Списаны материалы, использованные при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг	20	10
8.	Списаны материалы, использованные при осуществлении общепроизводственных расходов	25	10
№ п/п	Операции	Кор. счета	
		Дебет	Кредит
9.	Списаны материалы, использованные при осуществлении общехозяйственных расходов.	26	10
10.	Списаны материалы при осуществлении деятельности, связанной с реализацией продукции	44	10
11.	Списана стоимость реализованных материалов	91	10
12.	Списана стоимость безвозмездно переданных материалов	91	10
13.	Выявлена недостача материалов при инвентаризации	94	10
14.	Списаны материалы при ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств	99	10
15.	Списана стоимость материалов, использованных при производстве строительно-монтажных работ (при строительстве, осуществляемом хозяйственным способом)	08	10
16.	Списаны материалы, переданные в переработку на сторону	10-7 10-5	10-1
17.	Оприходованы материалы, полученные в счет целевого финансирования	10	86
18.	Оприходованы приобретенные материалы по фактической себестоимости	10	15
19.	Списана сумма разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов по фактическим и учетным ценам (положительная разница)	15	16
20.	Отражена покупная стоимость приобретенных материально-производственных запасов и расходы, связанные с их заготовлением и приобретением	15	60

Г Л А В А 6

УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА

Основными нормативными документами по учету оплаты труда являются Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом МФ РФ от 29.07.98 г. №34н, Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденное постановлением Правительства РФ от 05.08.1992 г. № 552 с изменениями и дополнениями, утвержденными Правительством РФ от 01.07.1995 г. №661, инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. № 94н.

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПО УЧЕТУ ОПЛАТЫ ТРУДА

В современных условиях виды, формы и системы оплаты труда российские предприятия устанавливают самостоятельно. Государственное регулирование касается установления минимума заработной платы; оплаты за работу в ночное время, сверхурочных работ, за работу в выходные и праздничные дни; коэффициентов для северных и приравненных к ним районов.

Учет оплаты труда включает следующие операции:

- начисление и выплату заработной платы;
- удержание налога с доходов физических лиц и перечисление его в бюджет;
- хранение и выплату депонентских сумм, возникших из-за неполучения заработной платы некоторой частью работников в согласованные сроки;
- начисление и перечисление по назначению единого социального налога;
- другие операции.

Учет расчетов с персоналом по оплате труда предполагает решение следующих задач:

- расчет величины заработной платы каждому работнику и определение на этой основе общей задолженности предприятия перед персоналом по оплате труда;
- отнесение затрат по заработной плате на издержки производства;
- расчеты с бюджетом по налогу с доходов физических лиц и по социальному страхованию и обеспечению.

СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Для учета расчетов по оплате труда в Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”. По кредиту этого счета начисляется:

- основная и дополнительная заработная плата, премии за производственные результаты, дивиденды в корреспонденции со счетами учета затрат на производство – Дебет 20 (25, 26, 44 и др.) – Кредит 70;

- материальная помощь, пособия и другие социальные выплаты в корреспонденции со счетом учета чистой прибыли – Дебет 84 – Кредит 70;

- оплата труда работников непромышленной сферы предприятия в корреспонденции со счетом учета чистой прибыли и счетом “Целевое финансирование” – Дебет 84,86 – Кредит 70;

- дополнительная заработная плата – в корреспонденции со счетом “Резервы предстоящих расходов”, в случаях образования на предприятии резервов на оплату отпусков и других резервов – Дебет 96 – Кредит 70;

- пособия по социальному страхованию, выплачиваемые по месту работы – в корреспонденции со счетом “Расчеты по социальному страхованию и обеспечения” – Дебет 69 – Кредит 70.

Сумма начисленной оплаты труда персоналу предприятия и привлеченным работникам является их доходом и в соответствии с российским законодательством облагается налогом с доходов физических лиц. Предприятие выполняет расчеты по этому налогу. Кроме того, с отдельных работников взыскиваются долги с доходов по месту работы по исполнительным листам, выдаваемым судами, а также удержания в возмещении причиненного работниками ущерба предприятию в результате противоправных действий с их стороны.

Учет выплаты заработной платы осуществляется с дебета счета 70 в корреспонденции со счетом “Касса”: Дебет 70 – Кредит 50.

Денежные средства в оплату труда выплачиваются в кассе предприятия в течение трех дней. На четвертый день невыданные денежные суммы возвращаются в банк и зачисляются на расчетный счет предприятия. Одновременно закрываются платежные ведомости и списываются в расход по кассе выданные наличные денежные суммы. Невыплаченные денежные суммы зачисляются в депонированные суммы и списываются со счета 70 на счет 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет 4 ”Расчеты по депонированным суммам”.

Аналитический учет расчетов с персоналом, другими работниками по оплате труда ведут в лицевых счетах, открываемых на каждое физическое лицо, по которому регистрируются расчеты по оплате труда.

Лицевые счета оформляют ежегодно. Ежемесячно составляется расчетная ведомость, обобщающая информацию о расчетах по оплате труда за месяц по каждому физическому лицу. Из расчетных ведомостей данные переносятся в лицевые счета работников.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ И ОБЕСПЕЧЕНИЮ

Второй частью Налогового кодекса с 2001 года введен Единый социальный налог (ЕСН).

ЕСН (взнос) зачисляется в Государственные внебюджетные фонды на следующие цели:

- пенсионное обеспечение – Пенсионный фонд РФ;
- социальное обеспечение – Фонд социального страхования РФ;
- медицинскую помощь – Фонд обязательного медицинского страхования РФ.

Бухгалтерский учет расчетов по ЕСН ведется на счете 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению”, к которому открываются три субсчета по каждому фонду.

В связи с тем, что второй частью НК РФ не предусмотрено взимание платы в Государственный фонд занятости, соответствующий субсчет к счету 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению” исключен.

Следует отметить, что страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в соответствии со ст. 11 Федерального закона 118 ФЗ не включаются в состав ЕСН и уплачиваются отдельно.

Плательщики ЕСН разделены на две категории:

- работодатели, производящие выплаты наемным работникам;
- предприниматели, не пользующиеся наемным трудом.

По ЕСН введены четыре шкалы ставок:

- для организаций работодателей;
- для иных работодателей (индивидуальных предпринимателей, крестьянских хозяйств и др.);

- для предпринимателей-нерработодателей (за исключением адвокатов, оказывающих бесплатные услуги);

- для адвокатов, оказывающих бесплатные услуги физическим лицам.

Шкала построена по регрессивному принципу. Однако, чтобы воспользоваться этой регрессией, необходимо соответствовать определенным условиям. Такими условиями для налогоплательщиков-работодателей являются следующие:

- в предыдущем налоговом периоде (календарном году) величина налоговой базы в среднем на одного работника должна превышать 50 000 руб.;

- при расчете величины налоговой базы в среднем на одного работника у налогоплательщика с численностью работников свыше 30 человек не учитываются выплаты 10% работников, имеющих наибольшие по размеру доходы, а у налогоплательщиков с численностью работников до 30 человек (включительно) – выплаты 30% работников, имеющих наибольший размер дохода.

Шкала для организаций-работодателей

№ п/п	Налоговая база на каждого отдельного работника (на раст. итогом а нач. года), р.	Пенс. фонд РФ	Фонд соц. страх. РФ	Фонд обязат. мед. страх.		Итого
				Федерал. фонд	Территор. фонд	
1	До 100.000	28.0 %	4.0%	0.2%	3.4%	35.6%
2	От 100 001 до 300 000	28 000 р. + 15.8% с суммы, превыш. 100 000 р.	4 000 р. + 2.2% с суммы, превыш. 100 000 р.	200 р. + 0.1% с суммы, превыш. 100 000 р.	3400 р. + 1.9% с суммы, превыш. 100 000 р.	35600 р.+ 20% с суммы, превыш. 100 000 р.
3	От 300 001 до 600 000	59600 р. + 7.9% с суммы, превыш. 300 000р.	8400 р. + 1.1% суммы, превыш. 300 000 р.	400 р.+ 0.1% суммы, превыш. 300 000 р.	7200 р. + 0.9% суммы, превыш. 300 000 р.	75 800р. 10% суммы, превыш. 300 000 р.
4	Свыше 600 000	83 300 р.+ 2.0% суммы, превыш. 600 000	11 700 р.	700 р.	9 900 р.	105 600 р. + 2% суммы, превыш. 600 000

Налогоплательщики, не соответствующие этим критериям, уплачивают ЕСН, установленный при величине налоговой базы на каждого работника до 100 000 руб., независимо от фактической величины налоговой базы на каждого отдельного работника:

28% – Пенсионный фонд РФ8

4% – Фонд социального страхования РФ;

3,6% – Фонд обязательного медицинского страхования.

Начисленные суммы в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, в Фонды обязательного медицинского страхования относят в дебет тех счетов, на которые отнесена начисленная оплата труда, и в кредит счета 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению”. При этом составляют следующую бухгалтерскую запись: Дебет 20 (25,26,44,23 и др.) – Кредит 69 (субсчета 1,2,3).

Часть сумм, начисленных в Фонд социального страхования РФ и Пенсионный фонд РФ, используется организацией для выплаты работникам соответствующих пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, пособий на ребенка и детей и др. Начисление работникам организации этих пособий оформляют следующей записью: Дебет 69 (субсчета 1,2) – Кредит 70.

Остальную часть сумм отчислений по социальному страхованию перечисляют в Фонд социального страхования РФ; в Пенсионный фонд РФ, а также в Фонды обязательного медицинского страхования (федеральный и территориальный). Перечисление оформляется следующей бухгалтерской записью: Дебет 69 (субсчета 1,2,3) – Кредит 51.

Р Е З Ю М Е

В процессе хозяйственной деятельности у предприятия возникают экономические отношения с сотрудниками по оплате труда за выполненную работу, оказанные услуги. Для учета расчетов по этим взаимоотношениям предусмотрен пассивный счет 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”.

Учет процесса расчетов по оплате труда предусматривает:

- первичное оформление времени работы и ее величины;
- начисление зарплаты, отражение суммы удержаний из нее, определение подлежащей выплате денежной суммы каждому работнику;
- начисление взносов в Единый социальный налог одновременно с начислением заработной платы;
- перечисление налога с физических лиц и взносов в ЕСН в бюджет;
- выплату заработной платы;
- учет невыплаченной заработной платы отдельным работникам.

Наибольшие изменения произошли с 01.01.2001 года с бухгалтерским учетом налога с доходов физических лиц и ЕСН. Поэтому целесообразно изучить новую методологию бухгалтерского учета этих налогов.

ЕСН не включает взнос в Фонд занятости. Введены четыре новых шкалы по начислению ЕСН, построенные по регрессивному принципу. Правда, их применение обусловлено определенными критериями.

Сумма ЕСН исчисляется и уплачивается налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы. Следует отметить, что сумма уплачиваемого налога уменьшается на сумму произведенных расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренного российским законодательством. Налогоплательщики-работодатели исчисляют авансовые платежи исходя из налоговой базы на день получения денежных средств на оплату труда за истекший месяц (последний день уплаты налога 15-е число месяца, следующего за отчетным). Неработодатели уплачивают налог поквартально.

Налогоплательщики ведут учет как сумм начисленных выплат, так и сумм налогов по каждому физическому лицу. По окончании налогового периода (календарного года) подводятся итоги по произведенным авансовым платежам и налоговой декларацией, представляющей расчетную сумму этого налога, подлежащего уплате. Разница должна быть уплачена не позднее 15.апреля, следующего за отчетным периодом.

ХОЗЯЙСТВЕННАЯ СИТУАЦИЯ

Задача. В организации работают 10 человек. За второе полугодие 2000 г. им были начислены выплаты, с которых уплачивались страховые взносы, в общей сумме 300 000 руб.

Из этой суммы было начислено:

директору	50 000 руб.;
главному бухгалтеру	40 000 руб.;
двум зам. директора по	30 000 руб. каждому;
остальным 6 работникам по	25 000 руб. каждому.

Определить, сможет ли организация в 2001 году использовать регрессивную шкалу ставок ЕСН?

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Какие расчеты включают обязательства по оплате труда?
2. Каковы структурные элементы начисленной заработной платы?
3. Каковы структурные элементы удержаний из заработной платы?
4. Какими бухгалтерскими записями отражается списание депонированной заработной платы, возвращение ее в банк на расчетный счет, получение обратно и выдача физическому лицу?
5. Какими бухгалтерскими записями отражается начисление ЕСН и его перечисление?
6. Каковы условия использования регрессивной шкалы по ЕСН?

7. Каков порядок учета налога с дохода физических лиц?
8. Существует ли взаимосвязь между получением в банке денежных средств на выплату заработной платы и уплатой налогов в бюджет?
9. Каков состав затрат на оплату труда, включаемых в себестоимость продукции?
10. Какие выплаты относятся к основной заработной плате?
11. Какие выплаты относятся к дополнительной заработной плате?
12. Как государство осуществляет регулирование заработной платы?
13. Какие выплаты включает фонд заработной платы?
14. Какими бухгалтерскими записями отражается в учете начисление оплаты труда и отчислений в ЕСН работникам непромышленной сферы предприятия?

**КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ
ПО УЧЕТУ ОПЛАТЫ ТРУДА**

№ п/п	Операции	Кор. счета	
		Дебет	Кредит
1.	Начислена заработная плата работникам основного производства	20	70
2.	Начислена заработная плата работникам подразделения общепроизводственного назначения	25	70
3.	Начислена заработная плата работникам управления общехозяйственного назначения	26	70
4.	Начислена заработная плата работникам, занятым продажей продукции	44	70
5.	Начислена заработная плата по операциям выбытия основных средств	91	70
6.	Начислены доходы (дивиденды) работникам от участия в организации	84	70
7.	Начислены выплаты работникам за счет средств целевого финансирования	86	70
8.	Начислены взносы в фонды ЕСН	20 (25, 26, 44, 84, 86, 91 и др.)	69
9.	Начислены работникам пособия по временной нетрудоспособности	69	70
10.	Перечислен ЕСН (в соответствующие фонды)	69	51
11.	Удержан с начисленной заработной платы налог с доходов физических лиц	70	68
12.	Удержаны с начисленной заработной платы суммы по возмещению материального ущерба	70-2	73
13.	Перечислена на счета депонентов не выданная в срок заработная плата	70	76

