



**Современный
Гуманитарный
Университет**

Дистанционное образование

Рабочий учебник

Фамилия, имя, отчество _____

Факультет _____

Номер контракта _____

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

ЮНИТА 2

**УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ
АКТИВОВ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ**

МОСКВА 1999

Разработано Г.В.Бычковой

Рекомендовано Министерством общего и профессионального образования Российской Федерации в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений

КУРС: БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Юнита 1. Основы теории бухгалтерского учета.

Юнита 2. Учет основных средств, нематериальных активов и финансовых вложений.

Юнита 3. Учет производственных запасов.

Юнита 4. Учет затрат на производство продукции, учет готовой продукции и ее реализация.

Юнита 5. Учет денежных средств и расчетов.

Юнита 6. Учет капиталов, прибыли; бухгалтерская отчетность и учетная политика.

ЮНИТА 2

Рассмотрены вопросы, касающиеся учета основных средств и нематериальных активов, их оценки, документального оформления, учета амортизации. Большое внимание уделено арендным отношениям и особенностям учета операций по разным видам аренды имущества. Дан порядок оценки и учета финансовых вложений, доходов, расходов и потерь, связанных с финансовыми вложениями; приведена методика их отражения на счетах бухгалтерского учета.

Для студентов Современного Гуманитарного Университета

Юнита соответствует образовательной профессиональной программе № 5

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРОГРАММА КУРСА	4
ЛИТЕРАТУРА	5
ПЕРЕЧЕНЬ УМЕНИЙ	7
ТЕМАТИЧЕСКИЙ ОБЗОР	11
1. Основные средства, их группировка и оценка в бухгалтерском учете	11
1.1. Понятие основных средств	11
1.2. Единица учета основных средств и их классификация	12
1.3. Оценка основных средств	14
2. Документальное оформление, учет поступления и использования основных средств	15
2.1. Учет поступления и наличия основных средств	15
2.2. Синтетический учет формирования и наличия основных средств ..	20
2.3. Учет использования основных средств	21
3. Выбытие основных средств и его учет	22
4. Учет амортизации (износа) основных средств	25
4.1. Понятие амортизации (износа) основных средств	25
4.2. Исчисление амортизации основных средств	27
4.3. Синтетический и аналитический учет амортизации основных средств	30
5. Учет ремонта основных средств	32
6. Учет и переоценка основных средств	36
6.1. Инвентаризация основных средств	36
6.2. Переоценка стоимости основных средств	37
7. Особенности учета арендованных основных средств	38
7.1. Понятие и виды аренды	38
7.2. Учет текущей аренды основных средств	40
7.3. Учет долгосрочной аренды с правом выкупа	43
7.4. Учет лизинговых операций	47
8. Учет нематериальных активов и их амортизации	52
8.1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов	52
8.2. Учет поступления и создания нематериальных активов	56
8.3. Учет амортизации нематериальных активов	58
8.4. Учет выбытия нематериальных активов	59
8.5. Инвентаризация нематериальных активов	60
9. Понятие, классификация и оценка ценных бумаг	60
9.1. Виды ценных бумаг	60
9.2. Оценка ценных бумаг	63
10. Учет долгосрочных финансовых вложений	65
10.1. Понятие финансовых вложений	65
10.2. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций	66
10.3. Учет финансовых вложений в акции	67
10.4. Учет долговых ценных бумаг	69
10.5. Учет финансовых вложений в займы	72
ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ	73
ТРЕНИНГ УМЕНИЙ	74
ФАЙЛ МАТЕРИАЛОВ	85
ГЛОССАРИЙ*	

* Глоссарий расположен в середине учебного пособия и предназначен для самостоятельного заучивания новых понятий.

ПРОГРАММА КУРСА

Основные средства, их группировка и оценка в бухгалтерском учете: понятие основных средств; единица учета основных средств и их классификация; оценка основных средств.

Документальное оформление, учет поступления и использования основных средств: учет поступления и наличия основных средств; синтетический учет формирования и наличия основных средств; учет использования основных средств.

Выбытие основных средств и его учет.

Учет амортизации (износа) основных средств; понятие амортизации (износа) основных средств; исчисление амортизации основных средств; синтетический и аналитический учет амортизации основных средств.

Учет ремонта основных средств.

Учет и переоценка основных средств: инвентаризация основных средств; переоценка стоимости основных средств.

Особенности учета арендованных основных средств: понятие и виды аренды; учет текущей аренды основных средств; учет долгосрочной аренды с правом выкупа; учет лизинговых операций.

Учет нематериальных активов и их амортизации: понятие, классификация и оценка нематериальных активов (объекты, регулируемые патентным правом; объекты, регулируемые авторским правом; оценка нематериальных активов); учет поступления и создания нематериальных активов; учет амортизации нематериальных активов; учет выбытия нематериальных активов; инвентаризация нематериальных активов.

Понятие, классификация и оценка ценных бумаг: виды ценных бумаг, оценка ценных бумаг.

Учет долгосрочных финансовых вложений: понятие финансовых вложений; учет вкладов в уставные капиталы других организаций; учет финансовых вложений в акции; учет долговых ценных бумаг; учет финансовых вложений в займы.

ЛИТЕРАТУРА

Базовая

- *1. Бухгалтерский учет. Учеб. пособие под ред. Н.П. Кондракова. М., 1997.

Дополнительная

- *2. Безруких П.С. Бухгалтерский учет. М., 1996.
*3. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. М., 1997.
*4. Медведева А.Н. Практическая бухгалтерия от создания до ликвидации организации. Учебно-методическое пособие. М., 1997.
*5. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности. Учебно-практическое пособие. М., 1997.
*6. Астахов В.П. Бухгалтерский учет: Внеоборотные активы и ценные бумаги. М., 1997.
*7. Налоги. Учеб. пособие/Под ред. Д.Г.Черника. М., 1996.
*8. Крайнева Э.А. Бухгалтерский учет операций с ценными бумагами. М., 1994.
*9. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по бухгалтерскому учету. М., 1997.
10. Наперстник Е.Б., Мейксин М.С. Бухгалтерский учет современной производственной компании. М.- Спб., 1998.
11. Барышников Н.П. Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение. Т. 1. М., 1997.
12. Николаева Г.А. Примеры бухгалтерских проводок. М., 1998.
13. Лапина О.Г. Годовой отчет за 1997 год с учетом требований налоговых органов: Практические рекомендации. М., 1998.
14. Аренда и лизинг. М., 1996.

Нормативные акты

15. Постановление правительства РФ от 29 июня 1995 г. № 633 "О развитии лизинга в инвестиционной деятельности" и приказ Министерства финансов РФ от 25 сентября 1995 г. № 105 "Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности лизинговых операций".
16. Федеральный закон РФ от 21 ноября 1996 г. № 129 - ФЗ "О бухгалтерском учете".
17. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Министерства финансов РФ от 26 декабря 1994 г. № 170).
18. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению (утверждены приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. № 56 с учетом изменений и дополнений).

Примечание. Знаком (*) отмечены работы, выдержками из которых сформирован тематический обзор.

19. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций. Письмо Министерства финансов РФ от 30 декабря 1993 г. № 160.
20. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/97 (Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 3 сентября 1997 г. № 65Н).
21. Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР (утверждены постановлением Совета Министров СССР от 22 апреля 1990 г. № 1072).
22. Положение о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве (утверждены Госпланом СССР, Минфином СССР, Госкомстатом СССР, Госкомцен СССР, Госстроем СССР 29 декабря 1990 г.).
23. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49).
24. Гражданский кодекс РФ. Ч. 1 и 2.
25. Патентный закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3517-1.
26. Положение о выпуске и обращении ценных бумаг и фондовых биржах в РСФСР. Постановление правительства РСФСР от 28 декабря 1991 г. № 78.

ПЕРЕЧЕНЬ УМЕНИЙ

№ п/п	Умение	Алгоритмы
1	<p>Расчет ежемесячной суммы амортизационных отчислений основных средств при использовании линейного способа:</p> $И = C_{\text{перв}} \cdot \frac{H_a}{100 \cdot 12},$ <p>где И – ежемесячная сумма амортизационных отчислений основных средств; $C_{\text{перв}}$ - первоначальная стоимость основных средств; H_a – норма амортизации.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определение первоначальной стоимости основных средств. 2. Определение нормы амортизации. 3. Расчет ежемесячной суммы амортизационных отчислений основных средств по формуле.
2	<p>Составление акта приемки-передачи основных средств.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Название предприятия, купившего, получившего, поменявшего или взявшего основные средства в долгосрочную аренду с последующим их выкупом. 2. Номер акта. 3. Дата составления акта. 4. Утверждение акта руководителем предприятия (подпись, расшифровка подписи, дата). 5. Номер или название подразделения предприятия, в котором будет использоваться основное средство. 6. Учетный порядок, отражающий приобретение основных средств. 7. Первоначальная стоимость основных средств. 8. Инвентарный номер, который присваивается объекту при постановке его на учет. 9. Счет, на который будут относиться амортизационные отчисления. 10. Шифр нормы амортизационных отчислений.

№ п/п	Умение	Алгоритмы
		<ul style="list-style-type: none"> 11. Норма амортизационных отчислений (в процентах от балансовой стоимости). 12. Номер распоряжения (приказа) на осмотр приобретенного объекта и дата издания приказа. 13. Наименование осматриваемого объекта, относящегося к основным средствам. 14. Название предприятия (организации), физического лица (фамилия, и.о.), от которого получен (у которого приобретен) объект. 15. Местонахождение объекта в момент приемки. 16. Если основное средство приобретено не новым, то к учету принимается и соответствующая сумма износа, указываемая в данном пункте. 17. Номер паспорта основного средства или чертежа. 18. Основные характеристики основного средства: вид, код, год выпуска, дата ввода в эксплуатацию. 19. Указание источника финансирования или приобретения. 20. Данные по оценке объекта. 21. Характеристика основного средства. 22. Выявление соответствия (или несоответствия) объекта, относящегося к основным средствам, техническим условиям, а также потребности в доделках. 23. Мотивированное заключение комиссии о принятом на баланс объекте. 24. С основным средством на предприятие поступили технические документы, которые должны быть перечислены в акте. 25. Должности, подписи, фамилия, и.о. членов приемной комиссии. 26. Должность, подпись, фамилия, и.о. лица принявшего и лица сдавшего основное средство. 27. Дата приемки объекта. 28. Запись бухгалтерии о форме учета, принятой для поставленного на учет основного средства. 29. Подпись главного бухгалтера предприятия.

№ п/п	Умение	Алгоритмы
3	Составление инвентарной карточки учета основного средства.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Название предприятия (организации). 2. Полное наименование и назначение объекта. 3. Название завода-изготовителя. 4. Номер паспорта или чертежа основного средства. 5. Заводской номер, модель, тип, марка объекта. 6. Номер или название подразделения, где будет использоваться основное средство. 7. Учетный порядок (систематический и шифр аналитического учета). 8. Первоначальная стоимость основных средств. 9. Инвентарный номер, который присваивается объекту при постановке на учет. 10. Счет, на который будут относиться амортизационные отчисления. 11. Шифр нормы амортизационных отчислений. 12. Норма амортизационных отчислений (в % от балансовой стоимости). 13. Главные характеристики основного средства: вид, код, год выпуска, акт о вводе в эксплуатацию. 14. Дата начала платы за основные средства (месяц, год). 15. Внутреннее перемещение объекта с указанием даты и номера накладной. 16. Сумма износа по данным переоценки. 17. Дата и номер отметки об оприходовании объекта (бухгалтерская запись). 18. Дата и номер отметки о выбытии объекта (бухгалтерская запись) с указанием причины выбытия. 19. Указание источника приобретения или финансирования. 20. Поправочный коэффициент на степень загрузки. <p>Оборотная сторона инвентарной карточки:</p> <ol style="list-style-type: none"> 21. Дата и номер реконструкции, модернизации и капитального ремонта объекта. 22. Краткая индивидуальная характеристика объекта с указанием названия, признаков, характеризующих основной объект, и названия важнейших приспособлений и принадлежностей, относящихся к основному объекту.

№ п/п	Умение	Алгоритмы
		23. Дата заполнения карточки с указанием должности, фамилии, и.о., подписи лица, заполнившего карточку.
4	<p>Расчет остаточной стоимости основных средств:</p> $C_{\text{ост}} = C_{\text{перв}} - И,$ <p>где $C_{\text{ост}}$ – остаточная стоимость основных средств.</p> <p>Расчет учетной стоимости продаваемых ценных бумаг по методу средней цены:</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определение первоначальной стоимости. 2. Определение амортизационных отчислений. 3. Расчет остаточной стоимости по формуле.
5	$Y_{\text{цб}_i} = K_{\text{р}_i} \cdot \frac{B_{\text{цб}_i}}{K_{\text{цб}_i}},$ <p>где $Y_{\text{цб}_i}$ – учетная стоимость продаваемых ценных бумаг; $K_{\text{р}_i}$ – количество реализуемых ценных бумаг i-го вида, шт.; $B_{\text{цб}_i}$ – общая балансовая учетная стоимость ценных бумаг i-го вида, принадлежащих предприятию; $K_{\text{цб}_i}$ – общее количество ценных бумаг i-го вида, принадлежащих предприятию.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определение количества реализуемых ценных бумаг i-го вида (шт.). 2. Определение общей балансовой учетной стоимости ценных бумаг i-го вида принадлежащих предприятию. 3. Определение общего количества ценных бумаг i-го вида, принадлежащих предприятию. 4. Расчет средней учетной стоимости одной ценной бумаги i-го вида. 5. Расчет учетной стоимости продаваемых ценных бумаг по формуле.

1. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, ИХ ГРУППИРОВКА И ОЦЕНКА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

1.1. Понятие основных средств

Производственно-хозяйственная деятельность предприятий обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов - средств труда и материальных условий процесса труда.

Средства труда - станки, рабочие машины, передаточные устройства, инструмент и т.п., а материальные условия процесса труда - производственные здания, транспортные средства и другие.

Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе производства, сохранение первоначального внешнего вида (формы) в течение длительного периода. Под воздействием производственного процесса и внешней среды они изнашиваются постепенно и переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение нормативного срока их службы путем начисления износа (амортизации) по установленным нормам.

В Положении по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/97, утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 3 сентября 1997 № 65н дано следующее определение основных средств: **"Основные средства** - часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев".

Не относятся к основным средствам и учитываются организацией в составе оборотных средств предметы, используемые в течение периода менее 12 мес. независимо от их стоимости; предметы стоимостью на дату приобретения не более стократного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда за единицу независимо от срока их полезного использования и иные предметы, устанавливаемые организацией исходя из положений по бухгалтерскому учету.

Руководитель организации имеет право устанавливать меньший предел стоимости предметов для их учета в составе основных средств. Этот предел может изменяться под влиянием инфляционных и других процессов в экономике.

Независимо от стоимости в состав основных средств включают сельскохозяйственные машины и орудия, взрослый рабочий и продуктивный скот, строительный механизированный инструмент. Не относятся к основным средствам молодняк животных и животные на откорме в подсобных хозяйствах организации; предметы, предназначенные для выдачи напрокат. Независимо от стоимости и срока службы не учитывают в составе основных средств специальные инструменты и приспособления, предназначенные для изготовления определенных изделий, спецодежду и спецобувь, машины и оборудование на складах предприятий-изготовителей или предназначенные для монтажа.

В стоимость основных средств, кроме того, включаются осуществленные капитальные вложения на мелиоративные, осушительные и другие работы по

* Жирным шрифтом выделены новые понятия, которые необходимо усвоить. Знание этих понятий будет проверяться при тестировании.

улучшению земель, а также земельные участки и объекты природопользования (недра и другие природные ресурсы), приобретенные организацией в собственность.

1.2. Единица учета основных средств и их классификация

Единицей учета основных средств является инвентарный объект, т.е. законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми принадлежностями и приспособлениями. Инвентарные объекты делятся на простые (единичные) и сложные, состоящие из нескольких предметов. Признаком обособления одного вида инвентарных объектов от другого служит выполнение ими самостоятельных функций.

Для организации учета основных средств важное значение имеет наличие научно обоснованной классификации. На предприятиях применяется **единая типовая классификация основных средств**, в соответствии с которой их группируют по отраслевому признаку, назначению, видам, принадлежности, использованию.

Группировка основных средств по отраслевому признаку (промышленность, сельское хозяйство, транспорт и др.) позволяет получить данные о их стоимости в каждой отрасли.

Главным критерием группировки основных средств по отраслям является вид деятельности данной организации или ее подразделения. При этом классификационной единицей выступает вся совокупность основных средств, числящихся на балансе.

По назначению основные средства подразделяются на производственные и непроизводственные. К **производственным основным средствам (фондам)** относят здания, сооружения, оборудование, машины, транспортные средства и другие объекты и средства, которые связаны с осуществлением уставной деятельности хозяйствующего субъекта, т.е. с производством продукции, строительством, сельским хозяйством, торговлей и другими видами деятельности. К **основным средствам непроизводственного назначения** относятся объекты, числящиеся на балансе хозяйствующего субъекта и не связанные с осуществлением его уставной деятельности, т.е. функционирующие в отраслях непроизводственной сферы (жилищно-коммунальное хозяйство, учреждения науки, культуры, здравоохранения и т.п.).

По видам основные средства предприятий подразделяют на следующие группы и подгруппы.

Здания - это корпуса цехов, мастерских, заводоуправления, жилые здания и другие архитектурно-строительные объекты производственного, административно-хозяйственного и социально-бытового назначения. Инвентарным объектом в этой группе являются каждое отдельно стоящее здание, пристройки, имеющие самостоятельное хозяйственное значение (склады, гаражи и др.). В состав инвентарного объекта группы "Здания" входят все коммуникации, необходимые для нормальной его эксплуатации (система отопления, освещения, вентиляции, водогазоснабжения, внутренние телефоны и сигнализационные сети, лифтовое хозяйство).

Сооружения - это нефтяные и газовые скважины, стволы шахт, автомобильные дороги, мосты, водохранилища и др., в совокупности представляющие собой инженерно-строительные объекты, предназначенные для выполнения технических или общих функций процесса производства без изменения процесса труда и его результатов. Инвентарным объектом считается каждое отдельное сооружение со всеми относящимися к нему устройствами.

Передаточные устройства (линии электропередачи, трансмиссии, трубопроводы, теплосети, газовые сети и др.) - совокупность объектов,

предназначенных для передачи электрической, тепловой и механической энергии от машин-двигателей к рабочим машинам, а также для перемещения жидких и газообразных веществ от одного инвентарного объекта к другому.

Машины и оборудование:

а) силовые машины и оборудование (атомные реакторы, котлы, паровые двигатели, турбины, силовые трансформаторы, двигатели внутреннего сгорания и др.), представляющие собой машины-генераторы и машины-двигатели, производящие электрическую и тепловую энергию или преобразующие ее в механическую энергию движения. В состав инвентарного объекта по группе машин и оборудования входят приспособления, принадлежности и приборы, составляющие с ними единое целое;

б) рабочие машины и оборудование (станки, аппараты, агрегаты различного назначения), т.е. в совокупности это устройства, предназначенные для механического, термического, химического или другого технологического воздействия на предметы труда, для их перемещения в производственном процессе добычи, плавки, изготовления и т. д.;

в) измерительные и регулирующие приборы и устройства и лабораторное оборудование (манометры, весы, дозаторы, оборудование для диспетчерского контроля, сигнализации, приборы и аппаратура заводских и научно-исследовательских лабораторий, микроскопы, термостаты и т. п.), предназначенные для измерения различных параметров работы эксплуатируемой техники, регулирования производственных процессов, проверки качества сырья, материалов, готовой продукции, уровня влажности воздуха, шумового воздействия и других санитарно-гигиенических условий. Отличительная особенность измерительных и регулирующих приборов как инвентарных объектов состоит в том, что они имеют самостоятельное значение и не являются составной частью других объектов;

г) вычислительная техника (электронно-вычислительные, управляющие и аналоговые машины, цифровые вычислительные машины всех видов и систем);

д) прочие машины и оборудование (пожарные и другие специальные машины, оборудование телефонных станций и др.) – машины и аппараты и другое оборудование, не вошедшее в перечисленные выше группы.

В группе “Машины и оборудование” отдельно учитывают все автоматические линии, отдельные машины и их совокупности, выступающие как самостоятельный инвентарный объект. Автоматическим считается оборудование с программным управлением, а также станки, машины и агрегаты, выполняющие основные операции по непосредственному воздействию на предметы труда без участия человека. При этом рабочие могут заниматься только наладкой автомата, загрузкой исходных материалов, контролем за обработкой, сменой инструмента, а в отдельных случаях и удалением отходов.

Транспортные средства - подвижной состав железнодорожного, водного, автомобильного, воздушного и коммунального транспорта, основные фонды производственного транспорта, магистральные нефтегазопроводы. В совокупности они представляют собой средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и транспортировки грузов и веществ различного назначения.

Инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь - электродрели, вибраторы, отбойные молотки, верстаки, контейнеры, инвентарная тара, предметы конторского и хозяйственного обзаведения и др. - основные средства, используемые в процессе ручного труда или прикрепляемые к машине для усиления или увеличения ее рабочих органов, а также используемые для облегчения производственных операций во время работы.

Рабочий и продуктивный скот - лошади, волю, коровы и др. Инвентарным объектом этой учетной группы является каждое взрослое животное.

Многолетние насаждения - озеленительные и декоративные, плодово-ягодные насаждения, живые изгороди и т.п. Инвентарными объектами многолетних насаждений считаются отдельные скверы, парки, сады, часть закреплённой за организацией улицы или территории, имеющей зелёные насаждения, независимо от их количества, возраста и породы.

Другие виды основных средств - это библиотечные фонды, капитальные затраты в арендованные основные средства и др.

По признаку использования основные средства подразделяют в учете на действующие, бездействующие и находящиеся в запасе. В составе бездействующих основных средств особо выделяют излишние и не используемые в данной организации станки, машины, транспортные средства и инвентарь.

По принадлежности основные средства подразделяют на **собственные**, принадлежащие данной организации, и **арендованные**, т.е. находящиеся в её временном пользовании за определённую плату.

1.3. Оценка основных средств

Основные средства оценивают по первоначальной, восстановительной (рыночной) и остаточной стоимости.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

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

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств могут быть:

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

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

Первоначальная стоимость отдельных объектов основных средств может увеличиваться после их реконструкции или модернизации, а уменьшаться - при частичной ликвидации и демонтаже объектов. Фиксируемая в бухгалтерском учете первоначальная стоимость - это величина фактических

затрат на приобретение или возведение объектов. Она относительно постоянна.

Восстановительная стоимость – это стоимость воспроизводства основных фондов, т.е. их строительства или приобретения по действующим рыночным ценам на определенную дату.

Как правило, ее используют для расчета выкупной цены при долгосрочной аренде с выкупом и определением стоимости основных средств акционерного предприятия. В этих случаях восстановительную стоимость каждого объекта определяет специальная комиссия, ориентируясь главным образом на рыночную цену. Восстановительной считается и стоимость, определяемая в результате переоценки объектов основных средств по решению правительства Российской Федерации. Реальную цену объекта основных средств можно установить и экспертным путем, исходя из существующих рыночных цен или с помощью заранее заданных коэффициентов инфляции. Восстановительная стоимость включает все элементы, входящие в первоначальную стоимость основных фондов.

Балансовая стоимость в действующей практике – это учетная стоимость основных средств, по которой они отражаются в отчетности и балансе (т.е. первоначальная, а после переоценки, проводимой в установленном порядке, - восстановительная).

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются. **Износ** – это стоимостная величина снашивания основных средств. Если из балансовой стоимости основных фондов вычесть износ каждого объекта или их совокупности, получим расчетную величину **остаточной стоимости основных средств**.

2. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ, УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

2.1. Учет поступления и наличия основных средств

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств.

Учет поступления основных средств ведется в разрезе перечисленных классификационных групп и инвентарных объектов. При поступлении объекта в эксплуатацию комиссией, назначаемой руководителем организации, оформляется акт приемки-передачи. В нем указываются характеристика объекта, его местонахождение, источник финансирования приобретения, год выпуска или постройки, дата ввода в эксплуатацию, результаты испытания объекта, его соответствие техническим условиям и др. Акт приемки-передачи основных средств составляют на каждый объект в отдельности.

Каждому объекту основных средств, принятому на учет, присваивается **инвентарный номер**. Он сохраняется на все время эксплуатации объекта и обозначается на нем путем прикрепления металлического жетона, нанесения краски, насечки и т.п. Объекты основных средств обычно нумеруются по порядково-серийной системе, и номер указывается во всех первичных документах и регистрах бухгалтерского учета. Присваивать вновь поступившим основным средствам инвентарные номера выбывших объектов нельзя, так как это может привести к путанице и ошибкам в учете.

Акт приемки-передачи основных средств с сопроводительными документами передается в бухгалтерию организации. На основании акта бухгалтерия открывает инвентарную карточку. **Инвентарные карточки** - учетные регистры типовой формы, предназначенные для объектного учета основных средств,

Форма № ОС-1
Утверждена постановлением
Госкомстата СССР
от 28.12.89 № 241

предприятие, организация

Код по ОКУД _____

Утверждаю
Руководитель предприятия

подпись, и., о., фамилия

“ ____ ” _____ 199__ г.

**АКТ (НАКЛАДНАЯ) ПРИЕМКИ-
ПЕРЕДАЧИ (ВНУТРЕННЕГО
ПЕРЕМЕЩЕНИЯ)
ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

Номер документа	Дата составления	Код лица, ответственного за сохранность основных средств	Код вида операции

Сдатчик	Получатель	Дебет		Кредит		Первоначальная (покупная) стоимость	Номер		Код		Норма амортизационных отчислений		Поправочный коэффициент
цех, отдел, участок, линия		счѐт, субсчѐт	код аналитического учета	счѐт, субсчѐт	код аналитического учета		инвентарный	заводской	счета и объекта аналитического учета (для отнесения амортизационных отчислений)	нормы амортизационных отчислений	на полное восстановление (износ)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

На основании _____ приказа
распоряжения

от “ ____ ” _____ 19 г. № _____ произведен осмотр

_____ наименование объекта
принимаемого (передаваемого) в эксплуатацию от _____
В момент приемки (передачи) объект находился в _____

_____ местонахождение объекта

Оборудование		Сумма износа по данным переоценки на ____ 199 г. или по документам приобретения	Год выпуска (постройки)	Дата ввода в эксплуатацию (месяц, год)			Номер паспорта
вид	код						
15	16	17	18	19	20	21	22

Источник приобретения (финансирования) _____
Основание перемещения _____
Краткая характеристика объекта _____

Оборотная сторона формы № ОС-1

Объект техническим условиям соответствует
не соответствует

указать, что именно не соответствует

Доделка не требуется
требуется указать, что именно требуется

Результаты испытания объекта _____

Заключение комиссии _____

Приложение. Перечень технической документации _____

Председатель комиссии _____
 должность подпись и., о., фамилия

Члены комиссии	_____	_____	_____
	должность	подпись	и., о., фамилия
	_____	_____	_____
	должность	подпись	и., о., фамилия
	_____	_____	_____
	должность	подпись	и., о., фамилия
	_____	_____	_____
	должность	подпись	и., о., фамилия

Объект основных средств принял	_____	_____	_____
	должность	подпись	и., о., фамилия

сдал	_____	_____	_____
	должность	подпись	и., о., фамилия

Отметка бухгалтерии об открытии карточки или перемещении объекта

“ ” _____ 19__ г.

Главный бухгалтер

 предприятие, организация

Код по ОКУД

**ИНВЕНТАРНАЯ КАРТОЧКА
 УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

Бухгалтерская запись (акт, накладная)		Первоначальная стоимость объектов
Дата	Номер	
16	17	18

 Полное наименование и назначение объекта

 наименование завода-изготовителя

 модель, тип, марка

Цех, отдел, участок, линия	Счет, субсчет	Код аналитического учета	Первоначальная (покупная) стоимость	Код		Норма амортизационных отчислений		Поправочный коэффициент	Оборудование		Акт о вводе в эксплуатацию		
				счета и объекта аналитического учета (для отнесения амортизационных отчислений)	нормы амортизационных отчислений	на полное восстановление (износ)			вид	код	дата	Номер	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Номер			сумма износа по данным переоценки на 199 г. или по документам приобретения	Год выпуска (постройки)	Драгметалл			Выбыло (передано)		
инвентарный	заводской	паспорта			наименование	вид	масса	бухгалтерская запись (акт, накладная)		причина выбытия (перемещения)
19	20	21	22	23	24	25	26	дата	номер	

Источник приобретения (финансирования) _____

Оборотная сторона формы № ОС-6

Достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация (бухгалтерская запись)				РЕМОНТ (бухгалтерская запись)							
дата	номер	инвентарный номер	сумма	дата	номер	инвентарный номер	сумма	дата	номер	инвентарный номер	сумма

Краткая индивидуальная характеристика объекта

Наименование конструктивных элементов и других признаков, характеризующих объект				Материалы, размеры и прочие сведения							
				Основной объект				Наименование важнейших пристроек, приспособлений и принадлежностей, относя- щихся к основному объекту			
1				2				3	4	5	6

Карточку заполнил _____
должность
подпись
и., о., фамилия

“ ” _____ 19__ г.

они заполняются на каждый объект во время его поступления в хозяйство.

В инвентарных карточках указывают инвентарный номер объекта и основные данные о нем (первоначальная или восстановительная стоимость, норма амортизационных отчислений, величина износа на момент оприходования и др.).

На арендованные в порядке текущей аренды основные средства и в порядке финансового лизинга инвентарные карточки не открываются. Для их аналитического учета используют копию карточки, прилагаемой арендодателем (лизингодателем) к акту сдачи объекта основных средств в аренду (лизинг).

Для обеспечения сохранности инвентарные карточки каждого объекта регистрируются в специальных описях и хранятся в картотеке бухгалтерии. При выбытии основных средств инвентарная карточка из картотеки изымается. В организациях, имеющих небольшое количество основных средств, пообъектный учет может быть организован в **инвентарной книге** учета основных средств. Записи в книге производят по классификационным группам (видам) основных средств и по местам их нахождения.

При использовании в учете компьютеров и других видов ЭВМ отпадает необходимость в картотеке инвентарных карточек и все необходимые сведения о наличии и движении основных средств получают на основе информационной базы банка данных в виде распечатки регистров (машинограмм), используемых для управления основными фондами.

Перемещение основных средств из одного структурного подразделения (цеха, отдела) внутри данной организации в другие оформляют **накладной на внутреннее перемещение**. По данным накладных, подписанных получателем и сдатчиком, составляют группировочную ведомость (машинограмму) учета движения основных средств внутри организации. Номера накладных записывают в инвентарных карточках, которые помещаются в картотеку по новому местонахождению.

На основе инвентарных карточек на поступившие и выбывшие объекты бухгалтерия заполняет карточку учета движения основных средств по их видам и группам. При автоматизации учета этот аналитический регистр заменяется ведомостью движения основных средств.

2.2. Синтетический учет формирования и наличия основных средств

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности, осуществляется на следующих счетах:

01 «Основные средства» (активный).

02 «Износ основных средств» (пассивный).

47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» (активно-пассивный).

Счет 01 «Основные средства» предназначен для получения информации о наличии и движении принадлежащих организации на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в текущую аренду.

В коммерческих организациях (товариществах и обществах) основные средства могут поступать в порядке оплаты акций и/или вклада учредителей (акционеров). Оприходование основных средств, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал (фонд), оформляется следующей бухгалтерской проводкой:

дебет счета 01 «Основные средства»,

кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

Основные средства, приобретенные за плату, приходятся по договорной цене покупки с добавлением расходов за доставку и установку (включая проценты за кредит, полученный для приобретения основных средств, налог на приобретение автотранспортных средств и др.). На стоимость приобретенного объекта с учетом расходов на его монтаж и ввод в эксплуатацию делается бухгалтерская запись:

*дебет счета 01 "Основные средства",
кредит счета 08 "Капитальные вложения".*

Предварительно отражаются перечисленные выше затраты на приобретение (кредиторская задолженность и другие расходы) до их оплаты:

*дебет счета 08 "Капитальные вложения",
кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".*

А затем их погашение:

*Дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",
Кредит счета 51 "Расчетный счет".*

Основные средства, поступившие от других организаций и лиц безвозмездно, а также в качестве субсидии правительственного органа, отражают:

*дебет счета 01 "Основные средства",
кредит счета 87 "Добавочный капитал" (по основным средствам производственного назначения),
кредит счета 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (по основным средствам непроизводственного назначения).*

2.3. Учет использования основных средств

Эффективное использование основных средств - одно из важнейших условий успешной работы хозяйствующего субъекта. Обеспечение максимально возможной загрузки машин и оборудования, рационального и наиболее полного использования производственных площадей, служебных помещений и территории способствует росту объемов выпуска продукции, снижению ее себестоимости, экономии капитальных вложений, сокращению срока окупаемости, повышению эффективности работы. Недостаточная или нерациональная, несогласованная по мощности загрузка технологических установок свидетельствует либо о неудовлетворительном качестве проектирования организации, либо о плохой ее работе: уменьшение заказов на продукцию, недостатки материально-технического снабжения, организации труда и т.п.

Показатели использования основных средств чрезвычайно разнообразны и зависят от вида и назначения тех или иных объектов, отрасли, в которой они функционируют, особенностей продукции, в изготовлении которой они принимают участие. Основными показателями, характеризующими использование наиболее активной части основных средств (машин и оборудования), являются коэффициенты использования различных парков оборудования, показатели загрузки станков и машин по времени, мощности, объему выполненных работ. Для их расчета учитывают время фактической работы тех или иных разновидностей машин и станков, объем выпускаемой ими продукции, ее стоимость или трудоемкость.

В обобщенном виде использование основных средств характеризует объем выработанной за данный отчетный период продукции, выполненных работ и оказанных услуг в расчете на 1 руб. их стоимости. Этот показатель рассчитывают по видам рабочих машин и оборудования и всей совокупности основных средств, его широко применяют в экономическом анализе для сравнительной оценки и характеристики динамики фондоотдачи.

Во многих организациях показатели использования основных средств широко используют для анализа затрат на производство и реализацию

продукции. В основе этого анализа лежит деление затрат на переменные, зависящие от количества выпускаемых изделий (выполненных работ), и постоянные, зависящие в основном только от стоимости объектов основных средств и времени их функционирования. Чем выше уровень загрузки основных средств, тем больше выпускается продукции, тем меньше приходится постоянных затрат на единицу измерения продукции.

На основе этих соотношений можно определить оптимальный по отношению «затраты - выпуск» ассортимент выпускаемых изделий (выполняемых работ), пределы допустимого снижения цен или роста затрат на продукцию.

Наиболее целесообразен учет использования оборудования по времени. В первичных документах по учету выработки или любой другой выполняемой работы мастер или другое ответственное лицо обычно указывает время начала и окончания работы. Иногда оно фиксируется автоматизированными устройствами, в оперативном учете диспетчерских пунктов и т.п. Соответствующим образом обработанные данные о величине фактически затраченного времени работы машин, оборудования, отдельных работников и бригад используются не только для оценки эффективности эксплуатации основных средств, но и в калькуляционных и оптимизационных расчетах.

За использование зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других объектов основных средств, их рациональную загрузку ответственны руководители соответствующих технических, производственных и административно-хозяйственных подразделений. Они должны информировать руководство организации о всех отклонениях от нормального режима использования закрепленных за ними объектов основных производственных фондов и другого имущества. На основе этой информации обычно принимают решения по лучшему их использованию, в частности о перепланировке производственных и хозяйственных помещений, передаче их другим службам, дополнительной загрузке мощностей, продаже или сдаче в аренду неиспользуемых машин, оборудования, инвентаря и транспортных средств.

Бухгалтерская служба осуществляет общий контроль за своевременной оплатой счетов по приобретаемым объектам, выполненным строительно-монтажным работам, по возведению зданий и сооружений, за их оприходованием в основные средства, движением этой части материальных активов, правильным начислением амортизационных отчислений, выявлением результатов от продажи или ликвидации отдельных инвентарных объектов. Общий контроль за сохранностью и использованием основных средств в местах их нахождения или эксплуатации может быть возложен на соответствующую группу бухгалтерии организации.

3. ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ЕГО УЧЕТ

Выбытие основных средств происходит в результате их реализации, 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.

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

При реализации основных средств за плату на величину балансовой стоимости реализованных объектов в бухгалтерском учете кредитуют счет «Основные средства» и дебетуют счет «Реализация и прочее выбытие основных средств». Одновременно списывают сумму износа передаваемого объекта с кредита счета «Реализация и прочее выбытие основных средств» в дебет счета

“Износ основных средств”. Тем самым общая балансовая стоимость основных средств уменьшается. Выручку от реализации основных средств отражают на дебете счета “Товары отгруженные” или счета “Расчеты с покупателями и заказчиками” (в зависимости от выбранного предприятием метода реализации) и кредите счета “Реализация и прочее выбытие основных средств”.

Поступление выручки от реализации основных средств отражается записью по дебету счета “Расчетный счет” и кредиту счета “Расчеты с покупателями и заказчиками” (счета реализации).

Безвозмездную передачу основных средств оформляют актом приемки-передачи. В акте указываются балансовая стоимость объекта и сумма его износа к моменту передачи. К акту прилагают инвентарные карточки, о чем в их описи или в инвентарном списке делается соответствующая отметка. На основании актов и сопроводительных документов (паспортов, характеристик и т. п.) составляется группировочная ведомость (машинограмма), по итогам которой списывают балансовую стоимость и износ основных средств так же, как и при реализации за плату. Отражение операций по безвозмездному выбытию производится только после получения от организации - получателя извещения (авизо) об оприходовании. До этого начисление амортизации по передаваемым основным средствам не прекращается. Расходы по демонтажу передаваемого оборудования отражают по дебету счета “Реализация и прочее выбытие основных средств” и кредиту счетов, связанных с оплатой труда. При этом финансовые результаты от передачи объектов основных средств относят в уменьшение добавочного капитала (в дебет счета “Добавочный капитал”) при передаче объектов производственного назначения или в уменьшение фонда социальной сферы (дебет счета “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”, субсчет “Фонд социальной сферы”) при передаче объектов основных средств непроизводственного назначения.

Ликвидацию основных средств производят по распоряжению руководителя организации. Обычно с баланса в порядке ликвидации списывают здания и сооружения, снесенные в связи со строительством новых, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением действующих предприятий и объектов, а также пришедшие в ветхое состояние, морально устаревшие и непригодные для дальнейшего использования оборудование, транспортные средства, инвентарь и инструменты, если их восстановление невозможно или экономически нецелесообразно и они не могут быть реализованы.

Во всех этих случаях составляется акт о частичной или полной ликвидации основных средств, в котором указывают наименование объекта, год его изготовления или постройки, дату поступления в организацию и ввода в эксплуатацию, его инвентарный номер, местонахождение, балансовую стоимость, износ, количество капитальных ремонтов. Здесь же приводят подробные сведения о техническом состоянии основных частей, деталей, конструктивных элементах объекта и обосновывают необходимость его ликвидации (износ, преждевременное выбытие вследствие ненормальных условий эксплуатации, аварии и др.). Для списания с баланса организации стоимости машин, оборудования и транспортных средств, пришедших в негодность при аварии, к акту списания должна быть приложена копия акта об аварии с указанием ее причин и виновников.

Частичная ликвидация объекта оформляется так же, как и полная. Например, при перемещении стационарного, установленного на фундаменте оборудования первоначальные затраты на монтаж, включая расходы на сооружение фундамента (если он не используется по своему назначению), должны быть списаны в уменьшение балансовой стоимости объекта. В особом разделе акта приводится расчет результатов ликвидации. При этом сопоставляют балансовую стоимость объектов и затраты на ликвидацию - с

одной стороны, сумму их износа и стоимость материальных ценностей, полученных от ликвидации, - с другой.

Пример. Балансовая стоимость ликвидируемого объекта основных средств -1 682 руб., износ - 1 664 руб. Расходы на ликвидацию -124 руб., стоимость оприходованных после ликвидации материальных ценностей - 196 руб. Убытки от ликвидации составили 54 руб. (1 682 - 1 664 + 124 - 196).

Учет операций по выбытию основных средств осуществляется на активно-пассивном счете 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств». При ликвидации по дебету этого счета отражают балансовую (первоначальную, восстановительную) стоимость ликвидированных объектов и все расходы, связанные с их ликвидацией (сносом и разборкой зданий, сооружений, демонтажем оборудования и т.п.). Расходы на ликвидацию могут состоять из стоимости услуг сторонних организаций или фактических затрат вспомогательных служб организации, выполнявших указанную работу. На кредит счета «Реализация и прочее выбытие основных средств» относят сумму начисленного износа за все время их службы и стоимость поступивших в связи с ликвидацией материальных ценностей по ценам возможного использования или реализации.

Разность между балансовой стоимостью основных средств, расходами на ликвидацию, с одной стороны, суммой износа и стоимостью оприходованного после ликвидации лома черных и цветных металлов, запчастей, топлива и т. п. - с другой, представляет собой экономический результат ликвидации (в нашем примере получены убытки).

На счетах бухгалтерского учета операции по выбытию основных средств отражаются следующим образом:

- | | |
|---|--|
| 1. Дебет счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств».
Кредит счета 01 «Основные средства» | - на балансовую стоимость выбывшего (реализованного, списанного и т.д.) объекта. |
| 2. Дебет счета 02 «Износ основных средств».
Кредит счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» | - на сумму начисленного износа по указанному объекту. |
| 3. Дебет счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств».
Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».
Кредит счета 67 «Расчеты по внебюджетным платежам».
Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» | - на суммы расходов на оплату труда рабочих, начисленную за ликвидацию или демонтаж объекта, отчислений в Пенсионный фонд, на социальное и медицинское страхование и др. |
| 4. Дебет счета 10 «Материалы».
Кредит счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» | - на стоимость оприходованных материалов, деталей, топлива по цене возможного использования или реализации. |
| 5. Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или дебет счета 51 «Расчетный счет».
Кредит счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» | - на выручку от продажи основных средств (в зависимости от выбранного организацией метода реализации). |

6. Дебет счета 09 «Арендные обязательства к поступлению». Кредит счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»	- на величину выкупной цены при передаче в долгосрочную аренду с правом выкупа.
7. Дебет счета 80 «Прибыли и убытки». Кредит счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»	- на величину убытков от продажи (кроме аренды с правом выкупа) и списания объектов.
Дебет счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств». Кредит счета 80 «Прибыли и убытки»	- на величину прибыли от продажи (кроме аренды с правом выкупа) и другого выбытия основных средств.
8. Дебет счета 87 «Добавочный капитал» или дебет счета 88 «Нераспределенная прибыль» Кредит счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»	- на величину убытков от безвозмездной передачи объектов основных средств.
9. Дебет счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств». Кредит счета 83 «Доходы будущих периодов»	- на величину прибыли от передачи объектов в долгосрочную аренду с правом выкупа.

Основанием для записей служат расчетные документы, акты приемки-передачи, акты о ликвидации основных средств и другие первичные документы, инвентарные карточки, группировочные ведомости (машинограммы), листки-расшифровки и т. п.

Убытки от ликвидации в необходимых случаях определяются по каждому объекту в отдельности. Суммирование убытков от выбытия одних объектов с прибылью от ликвидации других не рекомендуется. При оформлении акта ликвидации должна быть указана и причина убытков.

4. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ (ИЗНОСА) ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

4.1. Понятие амортизации (износа) основных средств

Под влиянием времени, воздействием сил природы и в процессе эксплуатации основные средства постепенно изнашиваются. Они утрачивают свои первоначальные свойства, физические качества, снижаются их технико-эксплуатационные возможности, в результате уменьшается реальная балансовая стоимость основных средств. Различают **физический, или материальный, износ** в результате производственного потребления основных средств, воздействия коррозии, усталости металла и т.п. и износ стоимостной, включающий кроме денежного выражения (физического износа) определенную величину износа морального.

Моральный износ основных средств - снижение стоимости основных средств в результате появления машин, произведенных при меньших затратах под воздействием роста производительности труда и появления более совершенных и производительных машин.

Стоимостной износ компенсируется за счет накопления средств путем включения в издержки производства и обращения амортизационных отчислений.

**Нормы амортизационных отчислений
на полное восстановление основных фондов (выписка)
(% к балансовой стоимости)**

Группы и виды основных фондов	Код	Норма амортизационных отчислений
Здания	1	
Здания производственные и непроизводственные	100	
Здания многоэтажные (более двух этажей), здания одноэтажные с железобетонными и металлическими каркасами, со стенами из каменных материалов, крупных панелей, с железобетонными, металлическими и другими долговечными покрытиями с площадью пола свыше 5000 м ²	10001	1,0
Здания двухэтажные всех назначений, кроме деревянных всех видов, с площадью пола до 5000 м ²	10002	1,2
Жилые здания	101	
Здания с кирпичными стенами толщиной в 1,5 - 2,5 кирпича, перекрытия железобетонные	10101	0,8
Здания со стенами смешанными, деревянными, рублеными или брусчатыми	10103	2,0
Машины и оборудование	4	
Рабочие машины и оборудование	41-46	
Металлорежущее оборудование	410	
Металлорежущее оборудование массой до 60 т отраслей машиностроения и металлообработки:		
станки с ручным управлением, включая прецизионные, класса точности А, В, С, Н, П (универсальные, специализированные и специальные)	41000	5,0
станки металлорежущие с ЧПУ, в том числе автоматы и полуавтоматы без ЧПУ, автоматические линии	41001	6,7
Кузнечно-прессовое оборудование	412	
Автоматы кузнечно-прессовые, машины ротационно-ковочные	41202	10,0
Вычислительная техника	480	
Устройства программного управления	48006	11,1
Системы программного управления для всех видов технологического оборудования и гибких автоматизированных систем, персональные компьютеры	48008	10,0
Легковые автомобили	504	
Особо малого класса (с рабочим объемом двигателя до 1,2 л)	50415	18,2
То же более 1,2 до 1,8 л	50420	14,3
То же среднего класса более 1 до 3,5 л	50418	11,1
Производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности	7	
Инвентарь гостиниц и хозяйственных организаций:		
мебель (кроме мебели в гарнитурах)	70003	10,0
мебель в гарнитурах, ковры, зеркала	70004	6,7
ковровые дорожки, драпировки оконные и дверные	70006	25,0
постельные принадлежности	70009	14,3

Амортизация - процесс постепенного переноса стоимости основных средств, производственных фондов, по мере их морального и физического износа на производимый с их помощью продукт (или услугу) в целях возмещения их стоимости и накопления денежных средств для последующего полного восстановления основных фондов.

Начисления амортизации производятся ежемесячно по нормам, которые, как правило установлены в процентах к балансовой стоимости основных фондов.

Сумма амортизационных отчислений основных средств должна быть достаточной для строительства или приобретения новых объектов после выбытия действующих.

Амортизация начисляется только в течение нормативного срока службы основных средств. Годовые нормы амортизации основных средств в настоящее время утверждаются централизованно (обычно правительством страны) и являются едиными для всех организаций независимо от форм собственности. Особенности отдельных производств, режима работы оборудования, влияние агрессивной среды и климатических условий учитываются путем корректировки единых норм с помощью поправочных коэффициентов.

В большинстве случаев нормы амортизации в соответствующем справочнике определены по группам основных фондов, состоящим из обособленных инвентарных объектов. Отдельные нормы являются комплексными, т.е. предназначенными для разных объектов одного производственного назначения (например, для автоматических и поточных линий). При наличии у организации оборудования, на которое нет установленных в справочнике норм, амортизация начисляется по нормам на аналогичное по назначению оборудование.

Нормы амортизационных отчислений также предназначены для определения износа жилых зданий.

4.2. Исчисление амортизации основных средств

Основные средства амортизируются в течение фактического срока службы объектов (до полного погашения их стоимости), включая время простоев и пребывания в ремонте, кроме случаев их нахождения на реконструкции и модификации по решению руководителя организации и основных средств, переведенных по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/97 по объектам основных средств, полученным по договору дарения и безвозмездно в процессе приватизации; жилищному фонду, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной установки и т.п. объектам, продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста, а также приобретенным изданиям (книги, брошюры и т.п.) амортизация не начисляется.

Амортизацию (износ) начисляют ежемесячно по вновь принятым на учет основным средствам начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем поступления. По выбывшим объектам начисление амортизации прекращают с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия из эксплуатации. Расчет производится исходя из 1/12 годовой нормы амортизации по выбывшим и вновь поступившим основным фондам. Техника начисления амортизации основных средств зависит от уровня автоматизации обработки учетной информации.

В условиях ручного ведения учета расчет амортизации (износа) основных

средств осуществляется бухгалтерией по данным инвентарных карточек. Расчет за январь производят по выверенным на начало года данным о наличии основных средств в местах их нахождения. Инвентарные карточки по каждому цеху, службе, подразделению группируют в зависимости от видов и принципа использования (в эксплуатации, запасе, аренде) объектов, а в пределах каждой группы - по направлениям (кодам) затрат, на которые относится начисленная амортизация.

Расчет амортизации основных средств за остальные месяцы года производят с учетом поступления и выбытия объектов в предшествующем месяце. По этим объектам начисляют соответствующие суммы амортизации и на их величину корректируют (+,-) величину ранее начисленных амортизационных отчислений.

Амортизацию по автотранспорту рассчитывают отдельно на основе итоговых данных инвентарных карточек соответствующих объектов и сведений о фактическом пробеге автотранспорта за отчетный месяц.

В условиях автоматизации бухгалтерского учета нормы амортизации и их коды вводят в "память" машин (переносятся на машинный носитель). Они могут быть заданы либо по видам основных средств, либо по каждому инвентарному объекту. Здесь же предусматриваются и поправочные коэффициенты.

В соответствии с Положением начиная с 1 января 1998 г. существуют следующие способы начисления амортизационных отчислений:

линейный способ;

способ уменьшаемого остатка;

способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

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

Линейный способ. Итоговая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной на основании срока полезного использования этого объекта. Нормы амортизации могут корректироваться в зависимости от отклонений от нормальных условий использования основных средств.

Износ основных средств *И* рассчитывают следующим образом:

$$И = C_{\text{перв}} \cdot \frac{a}{100} \cdot (K_1 + K_2 + \dots + K_n - n + 1),$$

где $C_{\text{перв}}$ - первоначальная стоимость основного средства, руб;

H_a - норма амортизации, %;

K - поправочный коэффициент, установленный в зависимости от отклонений от нормальных условий использования основных средств.

По автомобильному транспорту износ определяется по формуле:

$$И = C_{\text{перв}} \cdot \frac{a}{100} \cdot П,$$

где $П$ - пробег автомобиля, тыс.км.

При данном способе амортизируемую стоимость объекта равномерно списывают на счета издержек производства (обращения) в течение срока его службы.

Способ уменьшаемого остатка. При способе уменьшаемого остатка годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется по остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. При этом способе 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.

Пример. Предполагаемый срок эксплуатации объекта - 5 лет. Сумма чисел лет срока службы объекта составит 15 (1+2+3+4+5). В первый год указанный выше коэффициент составит 5/15, во второй 4/15, в третий 3/15, четвертый 2/15, пятый 1/15.

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

Срок полезного использования объекта основных средств при его отсутствии или если он не установлен в централизованном порядке определяют 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).

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году. При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) амортизационные отчисления начисляют 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.

Амортизацию рассчитывают в основном двумя методами: методом прямого счета и методом коррекции. При прямом счете сумма балансовой стоимости каждого объекта умножается на норму и поправочный коэффициент амортизации и группируется по видам основных средств, местам их эксплуатации, статьям калькуляции.

При методе коррекции сумму амортизации, начисленную за предшествующий месяц, увеличивают и уменьшают на сумму амортизации (износа) по поступающим и выбывшим объектам.

Амортизация по полученным в долгосрочную аренду основным средствам с правом выкупа выделяется в расчетах отдельной позицией. Также обособленно показывают в расчетах амортизационные отчисления от стоимости основных средств, предоставляемых бесплатно предприятиям общественного питания и медицинским учреждениям, расположенным непосредственно на территории хозяйствующего субъекта.

Предприятиям разрешено использовать ускоренную амортизацию активной части средств труда. Ускоренная амортизация является целевым методом более быстрого (по сравнению с нормативными сроками службы основных фондов) полного перенесения их балансовой стоимости на издержки производства и обращения.

Предприятиям предоставлено право применять ускоренную амортизацию активной части производственных основных фондов в целях создания условий для развития высокотехнологичных отраслей экономики и внедрения эффективных машин и оборудования.

Перечень высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования, по которым применяется механизм ускоренной амортизации, устанавливается федеральными органами исполнительной власти.

При введении ускоренной амортизации применяется линейный способ ее исчисления, при котором утвержденная норма годовых амортизационных отчислений увеличивается на коэффициент ускорения не выше 2.

Преимущества при использовании ускоренной амортизации предоставлены малым предприятиям. Согласно Закону РФ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» от 14 июня 1995 г. малые предприятия вправе применять ускоренную амортизацию основных производственных фондов с отнесением затрат на издержки производства в размере, в 2 раза превышающем установленные нормы.

Наряду с применением механизма ускоренной амортизации малые предприятия могут списывать дополнительно амортизационные отчисления до 50% первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы более трех лет.

Дополнительное списание в качестве амортизационных отчислений производится в начале года ежемесячно по 1/12 части от половины балансовой стоимости основных средств.

При прекращении деятельности малого предприятия до истечения одного года с момента ввода его в действие суммы дополнительно начисленной амортизации подлежат восстановлению за счет увеличения балансовой прибыли предприятия.

Решения о применении ускоренной амортизации сообщаются предприятиями в налоговую инспекцию в течение месяца. Начисленные ускоренным методом амортизационные отчисления должны использоваться предприятиями строго на воспроизводство основных фондов. В случае их нецелевого использования дополнительная сумма амортизации, соответствующая расчету по ускоренному методу, включается в налогооблагаемую базу и облагается налогом на прибыль.

4.3. Синтетический и аналитический учет амортизации основных средств

Итоги ведомостей амортизационных отчислений используют для отражения исчисленных сумм на пассивном счете «Износ основных средств». По кредиту этого счета записывают суммы ежемесячных амортизационных отчислений. При этом дебетуют счета основного и вспомогательного производств, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, обслуживающих производств и хозяйств, издержек обращения и т.п. в зависимости от того, где находятся те или иные объекты основных средств. Тем самым амортизационные отчисления относят на издержки производства и обращения как часть стоимости основных фондов, соответствующую их

износу. Величину износа исчисляют как итог амортизационных отчислений в данном отчетном месяце и ранее начисленной суммы износа по вновь принятым объектам, бывшим в эксплуатации. Она указывается в документах на безвозмездную передачу или оплату поступивших основных средств.

При ликвидации основных средств, их передаче или реализации необходимо знать износ отдельных объектов. Его определяют по имеющимся в инвентарных карточках данным о балансовой стоимости объекта, времени его эксплуатации и нормах амортизации.

Операции по начислению износа основных средств отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

<i>Дебет счета 20 «Основное производство»</i>	- по основным средствам основных производств горнодобывающей, химической и металлургической промышленности, в калькуляции себестоимости продукции которых амортизация выделена самостоятельной статьей.
<i>Дебет счета 08 «Капитальные вложения»</i>	- по машинам, оборудованию и т.д., занятым в капитальном строительстве.
<i>Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»</i>	- по основным средствам вспомогательных производств, если расходы по обслуживанию и управлению этими производствами учитывают непосредственно на счете «Вспомогательные производства».
<i>Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»</i>	- по зданиям, сооружениям, машинам, оборудованию и инвентарю цеха (производства, участка и т.д.)
<i>Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»</i>	- по основным средствам общезаводского (общефирменного и т.д.) характера, а также переданным в бесплатное пользование предприятиям общественного питания, медицинским учреждениям, обслуживающим работников организации.
<i>Дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»</i>	- по основным средствам непромышленных, подсобных хозяйств, жилищно-коммунальных служб (кроме объектов жилищного фонда и внешнего благоустройства).
<i>Дебет счета 44 «Издержки обращения»</i>	- по основным средствам торговых, посреднических и подобных им организаций.
<i>Кредит счета 02 «Износ основных средств».</i>	

5. УЧЕТ РЕМОНТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

По объему и характеру производимых ремонтных работ различают капитальный и текущий ремонты основных средств, характеризующиеся разной сложностью, объемом и сроками выполнения.

Ремонт основных средств может осуществляться хозяйственным способом (силами самого предприятия) или подрядным способом (силами сторонних организаций).

В обоих случаях на каждый ремонтируемый объект составляют **ведомость дефектов**, в которой указывают: работы, подлежащие выполнению, сроки начала и окончания ремонта, намечаемые к замене детали, нормы времени на работы и изготовление заменяемых деталей, сметную стоимость ремонта в постатейном разрезе.

Если капитальный ремонт выполняется хозяйственным способом, то на основании ведомости дефектов в отделе главного механика выписывают **наряд-заказы** в трех экземплярах. Первый экземпляр наряд-заказа передается цеху - производителю ремонта, второй - в бухгалтерию для ведения аналитического учета по данному заказу, а третий остается в отделе главного механика для контроля за сроками выполнения заказа. На основании ведомости дефектов и наряд-заказа выписывают документы на получение со склада необходимых запасных частей и материалов, рабочие наряды на изготовление, монтаж и реставрацию отдельных деталей и узлов.

Расходы на ремонт основных средств относят на затраты продукции того периода, в котором они возникли.

Фактические расходы, связанные с проведением или оплатой работ по ремонту основных средств предприятия, могут быть отнесены прямо на счета издержек производства и обращения (счет 20 "Основные производства" и др.) с кредита соответствующих материальных, денежных и расчетных счетов (счета 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и др.). На счетах издержек производства и обращения расходы на ремонт основных средств будут отражаться по соответствующим элементам затрат (материальные затраты, расходы на оплату труда и др.).

Организации могут создавать ремонтный фонд для накопления средств на осуществление ремонтных работ, особенно на предприятиях с сезонным производством. Для учета ремонтного фонда целесообразно открывать субсчет "Ремонтный фонд" по пассивному счету 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей".

Отчисления в ремонтный фонд должны производиться на основе плановой сметы затрат на все виды ремонта. Отчисления в ремонтный фонд оформляют следующей бухгалтерской записью:

дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы" (и других счетов производственных затрат),

кредит счета 89 "Резерв предстоящих расходов и платежей".

При образовании ремонтного фонда операции по учету ремонта основных средств, осуществляемого хозяйственным способом, как правило, предварительно отражают на активном синтетическом счете 23 "Вспомогательные производства". По дебету этого счета учитывают фактические затраты на проведенный капитальный и текущий ремонты собственных основных средств, а с кредита фактическую себестоимость ремонтных работ списывают за счет ремонтного фонда. Сальдо по счету 23 дебетовое и показывает затраты по незаконченному капитальному или текущему ремонту основных средств. В балансе эти затраты отражают по статье "Незавершенное производство".

Оприходование строительных и других материалов, полученных при ремонте объектов основных средств, осуществляют по дебету соответствующим

щих материальных счетов (10 и 12) и кредиту счета 23 "Вспомогательные производства".

Приемку отремонтированного объекта из капитального ремонта оформляют актом приемки - сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма № ОС-2). По поступлении акта в бухгалтерию в инвентарной карточке делают отметку о произведенных работах. Кроме того, акт о приемке-сдаче служит основанием для списания фактической себестоимости капитального ремонта.

Списание фактической себестоимости ремонта, осуществленного хозяйственным способом с использованием счета 23, оформляют следующей проводкой:

*дебет счета 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей",
кредит счета 23 "Вспомогательные производства".*

На капитальный ремонт, осуществляемый подрядным способом, предприятие заключает договор с подрядчиком. Приемку законченного капитального ремонта оформляют актом приемки-сдачи (форма № ОС-2). Законченные капитальные работы оплачиваются подрядчику из расчета сметной стоимости фактического их объема. На стоимость законченных капитальных работ подрядчики представляют заказчику счета, акцепт которых оформляется следующей бухгалтерской записью:

*дебет счета 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей", субсчет "Ремонтный фонд",
кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".*

Затраты на капитальный ремонт, осуществляемый подрядным способом, могут быть списаны с кредита счета 60 в дебет счетов издержек производства и обращения.

Оплату счетов подрядчиков производят с расчетного или другого счета и оформляют следующей бухгалтерской записью:

*дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",
кредит счета 51 "Расчетный счет" или других счетов.*

По окончании отчетного года затраты на ремонт основных средств должны быть списаны на издержки производства или обращения в сумме фактически произведенных затрат. Сальдо по субсчету "Ремонтный фонд" счета 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей" не должно быть.

В связи с этим сумму резерва, превышающую фактически произведенные затраты на ремонт, по окончании года сторнируют. При недостатке ремонтного фонда на величину недостатка составляют либо дополнительную проводку по начислениям в ремонтный фонд, либо списывают указанную величину на издержки производства или обращения.

Организации вначале могут учитывать затраты на ремонт основных средств по дебету счета 31 "Расходы будущих периодов" (с кредита материальных, расчетных и других счетов или счета 23), а с этого счета в течение года, как правило, равномерно списывать на счета издержек производства (обращения). Данный вариант учета расходов по ремонту основных средств целесообразно использовать на тех предприятиях сезонных отраслей промышленности, где основная часть таких расходов приходится на первые месяцы года, когда еще не создан ремонтный фонд.

Ремонт и содержание основных средств непроизводственного назначения осуществляют за счет чистой прибыли организации (счет 81 "Использование прибыли") или фондов специального назначения (счет 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"). Фактические расходы на ремонт указанных объектов списывают с кредита материальных денежных и расчетных счетов (10, 60, 69, 70, 76 и др.) в дебет счетов 81 или 88.

Форма № ОС-2
Утверждена постановлением
Госкомстата СССР
от 28.12.89 № 241

предприятие, организация

Код по ОКУД _____

Утверждаю
Руководитель предприятия

подпись, и., о., фамилия

“ ____ ” _____ 199__ г.

**АКТ
ПРИЕМКИ-СДАЧИ ОТРЕМОНТИРОВАННЫХ, РЕКОНСТРУИРОВАННЫХ
И МОДЕРНИЗИРОВАННЫХ ОБЪЕКТОВ**

Номер документа	Дата составления	Код лица, ответственно- го за сохранность основных средств	Код вида операции

Цех, отдел, участок, линия	Дебет		Кредит		Сумма	Номер	
	счет, субсчет	код ана- литического учета	счет, субсчет	код ана- литического учета		инвентарный	заводской
1	2	3	4	5	6	7	8

По заказу № _____

_____наименование объекта

находился в _____
плановом
внеплановом

ремонте (реконструкции, модернизации)

с _____
Дата

по _____
Дата

т.е. _____
дней

Предусмотренные ведомостью дефектов работы по ремонту

(реконструкции, модернизации) выполнены _____
полностью
неполностью

_____указать, что именно не выполнено

По окончании ремонта (реконструкции, модернизации) объект прошел испыта-
ние и сдан в эксплуатацию.

Оборотная сторона формы № ОС-2

Изменения в характеристике объекта, вызванные реконструкцией, модернизацией

Сдал

_____	_____	_____
должность	подпись	и., о., фамилия

Принял

_____	_____	_____
должность	подпись	и., о., фамилия

Справка

1. Сметная стоимость фактического выполненного объема работ, руб.

ремонта	
реконструкции модернизации	

Начальник планового отдела

2. Фактическая стоимость, руб.

ремонта	
реконструкции модернизации	

Главный бухгалтер

6. УЧЕТ И ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

6.1. Инвентаризация основных средств

До начала инвентаризации рекомендуется проверить:

наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета, а также технических паспортов или другой технической документации;

наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи их полное наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации.

Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности организации.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

Основные средства вносят в описи по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то его вносят в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера, организации изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и др.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки и др. одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые на типовой инвентарной карточке группового учета, в описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне места нахождения организации (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и др.), инвентаризируются до момента их временного выбытия.

На основные средства, не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.).

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные. По указанным объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду.

Выявленные излишки основных средств приходят по дебету счета 01 "Основные средства" с кредита счета 80 "Прибыли и убытки".

При недостатке и порче объектов основных средств их первоначальную стоимость списывают с кредита счета 01 "Основные средства" в дебет счета 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", а сумму износа - с кредита счета 47 в дебет счета 02 "Износ основных средств". Остаточную стоимость основных средств списывают с кредита счета 47 в дебет счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей". При выявлении конкретных виновников недостающие или испорченные основные средства оценивают по продажным (рыночным) ценам, действовавшим в данной местности на день причинения ущерба, и списывают с кредита счета 84 в дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям". Разницу между рыночной ценой и остаточной стоимостью основных средств отражают по дебету счета 84 и кредиту счета 83 "Доходы будущих периодов". По мере погашения задолженности виновником ее соответствующую часть списывают со счета 83 в кредит счета 80 "Прибыли и убытки".

Если конкретные виновники не установлены, недостающие и испорченные основные средства списывают у организаций с кредита счета 84 на издержки производства (обращения), а в бюджетных организациях - на уменьшение финансирования (фондов).

Потери основных средств, возникшие в результате стихийных бедствий, относятся на счет 80 "Прибыли и убытки" как убытки отчетного года (некомпенсированные потери от стихийных бедствий).

Порядок списания сумм недостач, хищений и потерь от порчи регулируется законодательством и учредительными документами.

6.2. Переоценка стоимости основных средств

В условиях инфляции периодически проводится переоценка основных средств предприятий. **Переоценка основных средств** – это изменение первоначальной стоимости основных средств. Их переоценка может быть по постановлению правительства, а также в случае реконструкции (расширения) объекта и в порядке исправления ошибок в бухгалтерском учете. В соответствии с Положением изменение первоначальной стоимости допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации соответствующих объектов.

Переоценка необходима для устранения различий в стоимости однородных объектов, вызванных применением в разные периоды различных цен на машины, оборудование, транспортные средства, изменением стоимости строительно-монтажных работ и т.п. В ходе переоценки все основные фонды оценивают по восстановительной стоимости, одновременно устанавливают степень их износа. Переоценка может быть выборочной, когда уточняется оценка отдельных групп основных средств, и сплошной, генеральной, охватывающей все основные средства. Переоценка основных средств осуществляется в соответствии с общими методологическими положениями и указаниями.

С 1 января 1998 г. Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 6/97 установлено, что организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на добавочный капитал организации, если иное не установлено законодательством Российской Федерации. Увеличение или уменьшение балансовой стоимости объектов в результате их переоценки регулируется на счетах бухгалтерского учета в соответствии с указаниями по переоценке.

В бухгалтерском учете увеличение балансовой стоимости объектов до их восстановительной стоимости рекомендовано отражать по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту счета 87 "Добавочный капитал". Сумма индексируемого износа в этом случае отражается по кредиту счета 02 "Износ основных средств" и дебету счета 87 "Добавочный капитал". При сохранении высоких темпов инфляции стоимость инвентарных объектов должна индексироваться ежегодно.

7. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА АРЕНДОВАННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

7.1. Понятие и виды аренды

Право владения каким-либо имуществом предполагает наличие трех составляющих:

- права владения;
- права пользования;
- права распоряжения.

Наличие у пользователя одной составляющей (право пользования) или двух составляющих (права пользования и права владения), но без права распоряжения означает арендные отношения - один из самых распространенных видов хозяйственных договоров, заключаемых коммерческими организациями.

Арендные отношения выражают способ совмещения владения и совместного использования собственности арендодателя, включая и государство.

Субъектами этих отношений являются **арендодатели** - собственники имущества и **арендаторы** - юридические и физические лица (в том числе иностранные), осуществляющие аренду.

Аренда представляет собой основанное на договоре, срочное, возмездное владение и пользование землей, иными природными ресурсами, а также имуществом, необходимым арендатору для самостоятельной хозяйственной или иной деятельности.

Договоры аренды многообразны по форме (этим вопросам посвящена глава 34 Гражданского кодекса РФ, состоящая из 64 статей). Аренда допускается во всех отраслях народного хозяйства и может применяться в отношении имущества всех форм и видов собственности.

Экономическая целесообразность аренды для арендодателя заключается в том, что он получает дополнительный доход от имущества, которое в ином случае находилось бы без употребления и требовало затрат на свое содержание. Арендатор экономит значительные средства на капитальные вложения для покупки, строительства или возведения арендуемых объектов, а также время на их создание и освоение.

Действующим законодательством установлены следующие виды арендных отношений:

- а) аренда предприятий (организаций) в целом или комплексов;

б) внутрихозяйственный арендный подряд (аренда цехов, производств и т.п.);

в) индивидуальная и групповая текущая аренда отдельных объектов, а также аренда, осуществляемая отдельными лицами или коллективами. При этом различают текущую (простую) аренду, когда право собственности на арендуемое здание, оборудование и другое имущество сохраняется за арендодателем, и аренду с выкупом (финансовую аренду), когда право собственности на имущество переходит к арендатору после полного выкупа этих объектов. По срокам действия арендных договоров аренда может быть краткосрочной (до 5 лет) и долгосрочной (от 5 лет и более);

г) лизинг - сдача специальными лизинговыми фирмами (лизингодателями) в аренду лизингополучателю производственного оборудования на определенный срок.

Арендное предприятие. Как было сказано, в аренду может быть взято предприятие в целом. В этом случае **арендное предприятие** действует на основании устава, утвержденного общим собранием (конференцией) его трудового коллектива. Оно приобретает права юридического лица со дня его государственной регистрации. Арендное предприятие обязано учитывать результаты своей деятельности, составлять бухгалтерскую и статистическую отчетности в порядке, установленном государством.

Органы и принципы управления арендным предприятием, формирование и использование финансовых ресурсов, организацию и оплату труда определяет устав.

Источниками финансовых ресурсов арендного предприятия являются прибыль (доход), полученная от реализации продукции работ и услуг, кредиты банков, средства, вырученные от продажи ценных бумаг, и др.

Прибыль арендного предприятия используется по тем же направлениям, что и у других хозяйственных организаций. Прибыль, остающаяся в распоряжении арендаторов, используется по направлениям, определяемым арендным предприятием самостоятельно.

Важнейшим принципом распределения прибыли арендного предприятия, остающейся в его распоряжении, является условие, при котором нормативы создания фондов производственного и социального развития, финансовых резервов и т.п. заранее не устанавливаются. Безнормативный метод распределения дохода повышает заинтересованность арендных предприятий в сокращении материальных затрат. На первых порах это достигается на основе выявления и использования имеющихся резервов, а на последующих этапах экономное ведение хозяйства и стабильный рост доходов возможны только на базе внедрения новой техники и технологии, требующей значительных капитальных вложений.

Для мобилизации дополнительных финансовых ресурсов арендным предприятиям предоставлено право выпускать ценные бумаги, осуществлять целевые займы в порядке, установленном действующим законодательством, выступать на рынке ценных бумаг, предоставлять другим предприятиям и организациям кредит на условиях, определяемых соглашением сторон, включая договоренность о размере процента за пользование ссудой.

В составе собственности арендного предприятия учитываются произведенная продукция (выполненные работы, оказанные услуги); доходы, полученные в результате хозяйственной деятельности; приобретенное за счет средств арендатора имущество.

Арендный подряд. Одной из форм арендных отношений является внутренний (внутрихозяйственный) подряд. Внутрихозяйственный арендный подряд может применяться на государственных и муниципальных унитарных предприятиях, а также на арендных предприятиях.

При переводе внутренних подразделений на внутрихозяйственный арендный подряд договор аренды заключается между администрацией организации и арендным коллективом. Содержанием такого договора является аренда у государственного или муниципального унитарного предприятия имущественных комплексов цехов, участков или отдельных производственных помещений, оборудования, инструментов и других средств производства. Арендный коллектив становится на определенный срок хозяином этого имущества, приобретает полную самостоятельность в организации производства и труда, его оплаты, в распоряжении продукцией, денежными средствами и доходами.

Арендные коллективы так же, как и арендное предприятие, самостоятельно определяют формы и системы оплаты труда, распорядок рабочего дня, решают другие вопросы организации труда. В договоре арендного подряда коллектив принимает на себя обязанность произвести и передать предприятию либо по его указанию реализовать другим организациям или гражданам предусмотренную в договоре арендного подряда продукцию (работы, услуги). Он вправе распоряжаться по своему усмотрению продукцией (работами, услугами), произведенной сверх объема, указанного в договоре, если иное не установлено законодательством или договором. Производственная программа арендным коллективом формируется самостоятельно, с учетом обязательств, предусмотренных договором арендного подряда. Этим же договором определяются размеры и порядок участия арендного коллектива в расходах и платежах предприятия.

Администрация предприятия может предоставлять арендному коллективу право заключать хозяйственные договоры от своего имени. Такой коллектив вправе открыть счет в учреждениях банков.

Доходы арендных коллективов образуются из выручки после внесения арендной платы, возмещения материальных затрат и отчислений, предусмотренных договором. Доход, остающийся у арендного коллектива, используется им самостоятельно и изъятию не подлежит.

Подразделения арендного предприятия (цехи, участки, бригады, отдельные рабочие места) могут быть переведены на внутрихозяйственный арендный подряд (на субаренду). Формы внедрения внутрихозяйственного арендного подряда во всех случаях определяются в соответствии со степенью обособленности основных производственных средств, с учетом характера выпускаемой продукции и особенностей технологических процессов, а также организации производства. Наиболее полно принципы внутрихозяйственного арендного подряда реализуются там, где внутренние подразделения имеют законченный цикл работы и результаты их деятельности могут быть определены обособленно и достаточно точно.

7.2. Учет текущей аренды основных средств

Как уже отмечалось, в зависимости от продолжительности срока аренды, указанного в договоре, различают текущую (простую) и долгосрочную аренду имущества с правом выкупа.

В соответствии с действующим в нашей стране законодательством право сдачи имущества в текущую аренду предоставлено собственнику. Арендодателями могут быть также органы и организации, уполномоченные собственником сдавать имущество в аренду.

Государственные и муниципальные унитарные предприятия могут передавать в аренду имущество, находящееся в их полном хозяйственном ведении или оперативном управлении по решению собственника. По его уполномочию арендодателем выступают комитеты по имуществу. В этой роли

они выступают как арендодатели, а государственные и муниципальные унитарные предприятия - как балансодержатели. Им может быть предоставлено право выступать в виде арендодателя.

Отношения арендодателя и арендатора определяет договор аренды. В нем предусматриваются состав и стоимость передаваемого в аренду имущества, размеры арендной платы, сроки аренды, распределение обязанностей сторон по полному восстановлению и ремонту арендованного имущества, обязанности арендатора по использованию имущества в соответствии с условиями договора, внесению арендной платы и возврату имущества после прекращения договора арендодателю в состоянии, предусмотренном договором.

Стоимость арендованного имущества указывается в договоре по оценке арендодателя этого имущества на момент его сдачи в аренду с учетом фактического износа. Срок предстоящей службы определяется соглашением сторон, но не может превышать срока полной амортизации имущества, исчисленного исходя из действующих норм амортизации.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по договору аренды, в том числе изменение и расторжение договора в одностороннем порядке, стороны несут ответственность, установленную законодательством и договором. При необходимости в договоре предусматриваются правовые гарантии невмешательства собственника, передающего свое имущество в аренду, в хозяйственную деятельность арендатора, его трудового коллектива и руководителя. Этим обеспечиваются полная экономическая самостоятельность арендатора и его ответственность за принимаемые им решения.

Учет текущей аренды у арендодателя. При существующей практике бухгалтерского учета и действующем плане счетов арендодатель отражает передачу подлежащих возврату объектов основных средств арендатору путем корреспонденции между различными субсчетами единого счета 01 "Основные средства":

дебет счета 01 "Основные средства" (субсчет "Основные средства, переданные в аренду"),

кредит счета 01 "Основные средства" (субсчета "Основные средства в эксплуатации", "Основные средства в запасе") и др.

Передача объектов учитывается по балансовой стоимости. Амортизационные отчисления при текущей аренде производит арендодатель. Эту операцию отражают в учете бухгалтерской записью:

дебет счета 80 "Прибыли и убытки",

кредит счета 02 "Износ основных средств".

Амортизация сданных в аренду объектов основных средств возмещается арендодателю из арендной платы и потому не должна включаться в себестоимость продукции.

Начисление арендной платы за отчетный период формирует *арендный доход* и отражается у арендодателя по кредиту счета 80 "Прибыли и убытки":

дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",

кредит счета 80 "Прибыли и убытки".

Если начисление арендной платы произведено авансом, запись осуществляют по кредиту счета 83 "Доходы будущих периодов":

дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",

кредит счета 83 "Доходы будущих периодов".

Полученную от арендатора арендную плату отражают по дебету счетов по учету денежных средств в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами":

дебет счетов 50,51,52 – соответственно “Касса”, “Расчетный счет”, “Валютный счет”,

кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”.

Возможен вариант учета расчетов по арендной плате без использования счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”. В этом случае начисление арендной платы в бухгалтерии арендодателя на счетах не отражают, а ее поступление записывают по дебету счетов денежных средств и кредиту счета 80 “Прибыли и убытки”.

Поступление арендной платы, начисленной авансом, отражают в учете бухгалтерской записью:

дебет счета 83 “Доходы будущих периодов”,

кредит счета 80 “Прибыли и убытки”.

Иногда договор текущей аренды предусматривает возможность реконструкции, модернизации и других усовершенствований сданных в аренду объектов за счет капитальных вложений арендатора. Договором аренды предусматривается способ компенсации этих расходов арендатору путем оплаты выполненных работ или уменьшения арендной платы. Увеличение первоначальной стоимости основных средств, возвращенных арендатором, на стоимость произведенных им капиталовложений в арендованное имущество отражается бухгалтерской записью:

дебет счета 08 “Капитальные вложения”,

кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”

или 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”.

и одновременно

дебет счета 01 “Основные средства”,

кредит счета 08 “Капитальные вложения”.

Учет текущей аренды у арендатора. При текущей аренде переход арендованного имущества в собственность арендатора обычно не предусматривается. Поэтому арендатор учитывает арендованные объекты за балансом на отдельном счете 001 “Арендованные основные средства”. Начисленную за отчетный период арендную плату он учитывает как издержки производства и обращения:

дебет счетов 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы”, 43 “Коммерческие расходы”, 44 “Издержки обращения” - сумма арендной платы,

кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”.

Если арендная плата начислена авансом в счет будущих отчетных периодов, производится бухгалтерская запись:

дебет счета 31 “Расходы будущих периодов”,

кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” - с последующим отнесением сумм, учтенных на счете “Расходы будущих периодов”, в дебет перечисленных выше счетов.

Если по условиям договора ремонт производит арендодатель, затраты на ремонт учитывают в сумме фактических расходов собственных ремонтных служб или по стоимости услуг сторонних организаций. Если ремонт по условиям договора производят за счет арендатора, он относит эти затраты на издержки производства и обращения своей деятельности с кредита счетов “Вспомогательные производства” или “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”. Если ремонт за счет арендодателя, в бухгалтерии арендатора дебетуют счет “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и кредитуют те же счета.

Перечисление арендодателю сумм арендной платы отражается по дебету счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” в корреспонденции со счетом 51 “Расчетный счет”.

Осуществленные за счет арендатора капитальные вложения в арендованные основные средства отражают бухгалтерской записью:

*дебет счета 01 "Основные средства",
кредит счета 08 "Капитальные вложения".*

Стоимость капитальных вложений, переданных арендодателю, после возврата арендованного имущества списывается в общеустановленном порядке через счет 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств".

Возврат арендованного имущества отражается путем списания соответствующей суммы с забалансового счета 001 "Арендованные основные средства".

Как было отмечено выше, имеются особенности в расчетах платы за аренду объектов, арендованных у государственных и муниципальных унитарных предприятий. Арендатор перечисляет арендную плату балансодержателю (даже в тех случаях, когда арендодателем выступает комитет по имуществу). Балансодержатель из полученной арендной платы удерживает суммы амортизации и другие понесенные им расходы, остальную сумму арендной платы перечисляет в доход соответствующего бюджета. В бухгалтерском учете операции аренды отражают следующим образом.

1. При начислении амортизации:

*дебет счета 80 "Прибыли и убытки",
кредит счета 02 "Износ основных средств".*

2. При начислении других расходов, возмещаемых из арендной платы:

*дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",
кредит счета 20 "Производственные затраты".*

3. При получении арендной платы:

дебет счета 51 "Расчетный счет",

кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - в части понесенных других расходов,

кредит счета 68 "Расчеты с бюджетом" - на остальную часть арендной платы.

7.3. Учет долгосрочной аренды с правом выкупа

При долгосрочной аренде право собственности на арендованное имущество после полного его выкупа переходит к арендатору. Такого рода арендные отношения получили распространение в нашей стране в связи с приватизацией государственной и муниципальной собственности, одной из форм которой является перевод предприятий на долгосрочную аренду с правом выкупа. В международной практике долгосрочная аренда имущества рассматривается как разновидность лизинговых сделок.

По сравнению с текущим договором аренды долгосрочная аренда обычно предусматривает ряд дополнительных арендных требований и обязательств. Например, могут оговариваться необходимость одноразовой выплаты определенной суммы в момент передачи имущества в аренду, порядок расчета выкупной цены отдельных объектов, величины арендного процента, последовательность осуществления выкупных платежей, в том числе до окончания срока аренды, и т. п.

Важное значение при долгосрочной аренде имеет цена выкупа имущества. Ее величина определяется соглашением сторон и в рыночных условиях хозяйствования зависит от многих факторов. Теоретически основой для расчета выкупной цены имущества является остаточная стоимость объектов. Однако на практике она может отклоняться в ту и другую сторону от остаточной оценки в зависимости от дефицитности данного вида основных средств, их фактического, а не начисленного износа и других факторов. Возникает

проблема, связанная с учетным регулированием первоначальной стоимости объектов у арендодателя, списанием разницы между ней и выкупной ценой, начислением амортизации и т. п.

Определенную роль играет и арендная плата. При сдаче в аренду государственного и муниципального имущества она также определяется по соглашению сторон, если помимо выкупной цены арендатор выплачивает ее арендодателю.

Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета рекомендуется у арендатора учитывать долгосрочно арендуемые основные средства не по первоначальной, балансовой, а по выкупной стоимости. У арендодателя их передачу в аренду предлагается отражать в учете как реализацию таких объектов. Исходя из этих принципов существенно изменяется система учета арендных отношений у арендодателя и арендатора по сравнению с обычной текущей арендой.

Учет долгосрочной аренды у арендодателя. Для учета операции по долгосрочной аренде арендодатель использует активный счет 09 «Арендные обязательства к поступлению», на котором отражаются расчеты с арендаторами за арендованные ими основные средства.

При передаче основных средств в долгосрочную аренду арендатор составляет рекомендуемые Планом счетов проводки по выбытию основных средств (на списание первоначальной стоимости объекта, суммы износа, согласованную стоимость, разницу между согласованной и остаточной стоимостью), а затем по начислению арендной платы, процентов по долгосрочной аренде на часть разницы между согласованной и остаточной стоимостью, приходящейся на период, за который начисляется арендная плата.

Бухгалтерские записи арендодателя по переданным в долгосрочную аренду основным средствам приведены ниже. Для лучшего понимания этих записей и порядка определения сумм арендной платы в записях приведем пример.

Пример. Первоначальная стоимость основных средств, переданных в долгосрочную аренду, составила 300000 руб., сумма износа - 120000, остаточная стоимость - 180000, согласованная стоимость - 240000 руб. Объект передан в аренду на 5 лет, арендный процент установлен на уровне 90 годовых. За год по арендному проценту должно быть начислено 216000 руб. ($240000 \cdot 90 : 100$), а за месяц - 18000 руб. Амортизационные отчисления установлены в 4000 руб. за месяц ($240000 \text{ руб.} : 5 \text{ лет} : 12 \text{ мес.}$). Разница между согласованной и остаточной стоимостью составила 60000 руб. ($240000 - 180000$), в расчете на 1 год - 12000 руб., а в расчете на 1 месяц - 1000 руб.

Бухгалтерские записи за отчетный месяц:

- | | |
|---|---|
| <i>1. Дебет счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств».</i>
<i>Кредит счета 01 «Основные средства».</i> | - на первоначальную стоимость основных средств (300000 руб.). |
| <i>2. Дебет счета 02 «Износ основных средств», субсчет 1.</i>
<i>Кредит счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств».</i> | - на сумму износа основных средств (120000 руб.). |
| <i>3. Дебет счета 09 «Арендные обязательства к поступлению»</i>
<i>Кредит счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств».</i> | - на согласованную стоимость (240000 руб.). |

- | | |
|---|---|
| <p>4. Дебет счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»
Кредит счета 83 «Доходы будущих периодов».</p> | <p>- на разницу между согласованной стоимостью основных средств и их остаточной стоимостью (60000 руб.).</p> |
| <p>5. Дебет счета 09 «Арендные обязательства к поступлению»
Кредит счета 80 «Прибыли и убытки».</p> | <p>- на сумму начисленных процентов по долгосрочной аренде за соответствующий период (18000 руб.).</p> |
| <p>6. Дебет счета 83 «Доходы будущих периодов»
Кредит счета 80 «Прибыли и убытки».</p> | <p>- на часть разницы между согласованной стоимостью основных средств и их остаточной стоимостью (1000 руб.).</p> |
| <p>7. Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».
Кредит счета 09 «Арендные обязательства к поступлению».</p> | <p>- на всю сумму начисленных арендных платежей за соответствующий период
(4000 + 18000 = 22000 руб.).</p> |
| <p>8. Дебет счета 51 «Расчетный счет» или 52 «Валютный счет».
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».</p> | <p>- на поступление арендных платежей (22000 руб.).</p> |

Представляется возможным всю сумму процентов по долгосрочной аренде, начисляемой за весь арендный срок, сразу отнести на счет 09 «Арендные обязательства к поступлению» с кредита счета 83 «Доходы будущих периодов». В этом случае начисленные проценты по долгосрочной аренде за очередной срок платежа списывают с дебета счета 83 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 80 «Прибыли и убытки». Указанную проводку целесообразно составлять на совокупную сумму процентов по долгосрочной аренде и часть разницы между согласованной и остаточной стоимостью.

До истечения арендного срока арендатор может выкупить долгосрочно арендуемые основные средства. Поступившие арендные платежи отражают по дебету счетов 51 «Расчетный счет» или 52 «Валютный счет» и кредиту счета 09 «Арендные обязательства к поступлению». Часть разницы между согласованной и остаточной стоимостью основных средств и сумму начисленных процентов, приходящихся на очередной срок платежа, оформляют теми же проводками, какие составлялись по этим суммам.

Выкупные платежи (если это предусмотрено договором на аренду), поступившие по окончании долгосрочной аренды, отражают по дебету счетов 51 «Расчетный счет» или 52 «Валютный счет» с кредита счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств».

Учет долгосрочной аренды у арендатора. Арендатор для учета долгосрочно арендуемых основных средств использует счета:

03 «Долгосрочно арендуемые основные средства»,
97 «Арендные обязательства»,
02 «Износ основных средств», субсчет 2 «Износ долгосрочно арендуемых основных средств».

Счет 03 активный, предназначен для учета долгосрочно арендуемых основных средств в оценке, согласованной и арендодателем, и арендатором.

Аналитический учет по счету 03 ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

Счет 97 пассивный, применяется арендатором для расчетов с арендодателями за основные средства, переданные на условиях долгосрочной аренды. Аналитический учет по счету 97 ведут по каждому арендодателю.

По долгосрочно арендуемым основным средствам арендатор производит следующие бухгалтерские записи:

- | | |
|---|--|
| <i>1. Дебет счета 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства»</i> | - на поступление основных средств по согласованной стоимости (240000 руб.). |
| <i>Кредит счета 97 «Арендные обязательства».</i> | |
| <i>2. Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» и других счетов</i> | - на сумму начисленной амортизации по арендованным основным средствам (4000 руб.). |
| <i>Кредит счета 02 «Износ основных средств», субсчет 2 «Износ долгосрочно арендуемых основных средств».</i> | |
| <i>3. Дебет счета 81 «Использование прибыли»</i> | - на сумму начисленных процентов по долгосрочной аренде (18000 руб.). |
| <i>Кредит счета 97 «Арендные обязательства».</i> | |
| <i>4. Дебет счета 97 «Арендные обязательства»</i> | - уплата причитающихся арендодателю платежей за арендуемые основные средства (22000 руб.). |
| <i>Кредит счета 51 «Расчетный счет» и других денежных счетов.</i> | |

По окончании арендного срока арендованные основные средства переходят в собственность предприятия и списываются с кредита 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства» в дебет счета 01 «Основные средства». Одновременно списывают износ по долгосрочно арендуемым основным средствам в дебет счета 02, субсчет 2 «Износ долгосрочно арендуемых основных средств» с кредита счета 02, субсчет 1 «Износ собственных основных средств».

Если по окончании срока арендного договора объекты возвращаются арендодателю, то они списываются у арендатора с кредита счета 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства» в дебет счета 02, субсчет 2 «Износ долгосрочно арендуемых основных средств».

При возвращении объектов арендодателю до окончания срока аренды производят следующую бухгалтерскую запись:

- | | |
|--|--|
| <i>1. Дебет счета 97 «Арендные обязательства».</i> | - на сумму невыплаченных платежей арендодателя за объекты. |
| <i>Дебет счета 81 «Использование прибыли» или счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».</i> | - на сумму начисленных процентов по долгосрочной аренде по очередному сроку платежа. |
| <i>Дебет счета 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства»</i> | - на сумму выкупа, превышающую арендные обязательства. |
| <i>Кредит счета 51 «Расчетный счет» или других денежных счетов</i> | - на совокупную величину указанных выше сумм. |
| <i>2. Дебет счета 01 «Основные средства»</i> | - на согласованную стоимость объекта плюс сумма выкупа, превы- |

*Кредит счета 03 «Долгосрочно арен-шающая договорные обязательства.
дуемые основные средства»*

*3. Дебет счета 02, субсчет 2 «Износ - на сумму износа по объекту.
долгосрочно арендуемых основных
средств»*

*Кредит счета 02, субсчет 1 «Износ
собственных основных средств».*

7.4. Учет лизинговых операций

В условиях развитой рыночной экономики арендные отношения оформляются в виде лизинга или лизинговой сделки (операции). Субъектами этой сделки являются изготовитель имущества, арендатор (лизингополучатель) и лизинговый посредник (лизингодатель) в лице специализированной фирмы.

Объектом арендных сделок обычно служат дорогостоящие виды производственного оборудования (машины и оборудование, ЭВМ, суда, самолеты, производственные комплексы, информационные системы и т. п.). Основные средства в эксплуатацию передаются не фирмой-изготовителем, а лизинговым посредником, который выкупает эти средства у изготовителя по указанию (рекомендации) лизингополучателя и является собственником этого имущества. Лизингополучатель получает их во временное пользование без каких-либо первоначальных финансовых затрат (капитальных вложений).

Лизинговые операции есть вид вложений капитала долгосрочного характера в приобретение основных средств, прежде всего активной части - машин и оборудования, с отсрочкой их платежа. В этом их инвестиционная привлекательность для всех участников сделки: для предприятия-изготовителя - стимул к дальнейшему расширению производства, так как платежи осуществляются сразу вслед за отгрузкой продукции. Посредник - лизинговая компания при наличии собственных средств, а при их отсутствии за счет ссуды банка - оплачивает стоимость оборудования. Впоследствии в соответствии с договором с лизингополучателем она возмещает его стоимость, увеличенную на сумму комиссионного вознаграждения, все время сохраняя за собой юридическое право на собственность данного имущества до момента выкупа. Следовательно, степень риска для нее сводится к минимуму. Кроме того, лизинговая компания имеет и другие преимущества. В частности, она освобождена от налога на прибыль, полученную по договору лизинга, оформленного сроком на три года и более. На нее не распространяется порядок обложения при выполнении лизинговых услуг и т.д. Лизингополучатель с момента оприходования такого имущества полностью использует его, постепенно приобретая право собственности по мере погашения своих обязательств перед лизингодателем.

Лизингополучатель включает лизинговые платежи в себестоимость продукции, тем самым занижается налогооблагаемая прибыль.

По оценке экспертов, возможности лизинга в России огромны, но используются они, особенно в части привлечения иностранного капитала, недостаточно.

Становление цивилизованного бизнеса в форме лизинга в России связано с постановлением правительства РФ № 167 "Положение о лицензировании лизинговой деятельности в Российской Федерации" от 26 февраля 1996 г., в котором на основе сложившейся определенной нормативной и правовой базы определены формы контроля предпринимателей, выбравших свой бизнес в области лизинга.

Нормативная база по лизинговым операциям включает "Типовой устав акционерной лизинговой компании", "Примерный договор об аренде", а также "Методические рекомендации по расчету лизинговых платежей", разработанные и утвержденные Министерством экономики РФ 16.04.96 г., и другие документы.

Для получения лицензии лизинговая компания обязана представить в лицензионный орган следующие документы:

1. Заявление установленной формы о выдаче лицензии с указанием наименования и организационно-правовой формы лизинговой компании, ее юридического адреса, номера расчетного счета, наименования обслуживающего банка и срока действия лицензии.
2. Копии учредительных документов компании.
3. Копию свидетельства о государственной регистрации.
4. Справку органа ГНС РФ о постановке этой компании на налоговый учет.
5. Квитанцию, платежное поручение или другой документ, подтверждающий факт оплаты уставного капитала.
6. Бухгалтерский баланс (форма № 1) за предыдущий отчетный период (квартал) и отчет о результатах ее финансовой деятельности за указанный период.
7. Копию акта последней аудиторской проверки или проверки налоговой инспекцией.
8. Документ, подтверждающий факт оплаты процедуры рассмотрения заявления.

Вновь создаваемые лизинговые компании из указанного перечня не представляют бухгалтерский баланс (форма №1) и копию акта последней аудиторской проверки или проверки налоговой инспекцией. Льготирование налогообложения данного вида инвестиционной деятельности при определенном уровне накопления первоначального капитала, особенно в сфере малого и среднего бизнеса, расширяет возможности работы на данном рынке.

Финансовый лизинг открывает широкие перспективы в деле технического перевооружения производства, более быстрого перелива капитала в отрасли, испытывающие острую нехватку в финансовых ресурсах.

В последнее время лизинговые операции получают распространение и в нашей экономике. Однако, если применение финансовой аренды, где различные формы собственности давно имеют правовое обеспечение, связано с насыщенностью рынка товарами, то у нас подобная форма есть в первую очередь как результат инфляции, обвального падения объемов производства.

Следствием данной ситуации является высокий уровень отпускных цен на новую продукцию и невозможность приобретения ее ввиду низкой платежеспособности предприятий. Поэтому рассрочка платежа, характерная для данного вида аренды, представляется на современном этапе вполне разумным подходом в приостановлении спада производства, расшивке неплатежей в народном хозяйстве, а также более активному привлечению частного капитала в сферу материального производства.

С принятием части II Гражданского кодекса РФ данный вид предпринимательской деятельности получил правовое обеспечение. Ему посвящен шестой параграф главы 34 ГК РФ. Статья 665 данного параграфа излагает содержание договора финансовой аренды, согласно которому "арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. Арендодатель в этом случае не несет ответственности за выбор предмета аренды и продавца".

Последнее обязательство не исключает ситуации, содержание которой по условиям договора может распространяться на арендодателя. Тогда мера ответственности в полном объеме ложится на него при условии невыполнения или ненадлежащего выполнения обязательств по договору.

Различают разновидности лизинга. При полном лизинге имущество сдается в лизинг на срок, меньший, чем период амортизации основных средств. По истечении срока договора лизинга лизингополучатель вправе либо завершить лизинговые платежи и вернуть имущество лизингодателю, либо возобновить договор на новых условиях или закупить имущество по согласованной цене. При этом лизингодатель предоставляет сопутствующие услуги по обслуживанию, ремонту и страхованию имущества.

При финансовом лизинге лизингополучатель делает заказ лизинговому посреднику (лизинговой фирме) на приобретение нужного ему оборудования и других основных средств у конкретного изготовителя и возвращает ему его полную (близкую к полной) стоимость в течение твердо установленного срока в виде лизинговых платежей. Общая сумма лизинговых платежей включает помимо суммы стоимости лизингового имущества комиссионное вознаграждение лизингодателю, иные затраты лизингодателя, предусмотренные договором лизинга (проценты за кредитные ресурсы и т. д.). Лизингодатель выступает как финансирующая организация. При этом изготовитель обычно сам предоставляет оборудование лизингодателю, который в случае несоответствия качества, некомплектности поставки и т. п. сам предъявляет претензии поставщику. Техническое обслуживание машин, оборудования, их ремонт, страхование, уплата налогов обычно входят в обязанности лизингодателя.

Преимущества лизинговой сделки в том, что организация-лизингополучатель без капитальных затрат может получить дорогостоящую технику в арендное пользование. От нее обычно не требуют залога или представления других гарантий, как при банковском кредитовании, ей не нужно решать проблемы реализации основных средств по истечении срока их эксплуатации. Лизингополучатель в отличие от собственника страхует себя от морального устаревания техники, определяя сроки ее аренды в зависимости от целесообразности использования. Лизингодателю предоставляются налоговые льготы на новые инвестиции и благоприятные методы списания основного капитала, что уменьшает риск лизинговых операций, делает их более прибыльными, чем предоставление кредита.

К недостаткам финансового лизинга следует отнести невозможность продать ставшее ненужным имущество до окончания срока лизинговых платежей. Лизингополучатель не может в полной мере использовать налоговые льготы на новые инвестиции, так как не является собственником техники. Кроме того, большое разнообразие условий лизинговых сделок на крупные и уникальные объекты требует больших затрат времени и средств для подготовки договоров лизинга.

Существующая система учета арендных операций отличается от учета лизинговых операций. Она соответствует современной практике хозяйственных взаимоотношений арендодателя и арендатора. С развитием лизинговых отношений, внедрением финансового лизинга учет этих отношений будет усложняться. У лизингодателя при лизинге должны обособленно учитываться затраты на обслуживание, ремонт и страхование каждого объекта, сданного в лизинг, у лизингополучателя - определяться эффективность каждого этапа или вида аренды.

При финансовом лизинге возникает потребность учета взаимоотношений лизингодателя с финансовым посредником.

Бухгалтерский учет у лизингодателя. В бухгалтерском учете лизингодателя отражаются следующие операции:

оприходование лизингового имущества;
передача лизингового имущества в лизинг;
учет реализации и финансового результата деятельности;
возврат или выкуп имущества.

Затраты, связанные с приобретением лизингового имущества за счет собственных или заемных средств, отражаются по дебету счета 08 "Капитальные вложения", субсчет "Приобретение отдельных объектов основных средств". Имущество, предназначенное для сдачи в аренду по договору лизинга, в сумме всех затрат, связанных с его приобретением, приходится по дебету счета 01 "Основные средства", субсчет "Лизинговое имущество" в корреспонденции со счетом 08 "Капитальные вложения".

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество поставляется его продавцом непосредственно лизингополучателю, минуя лизингодателя, то указанные записи делаются в бухгалтерском учете транзитом на основании первичного учетного документа лизингополучателя.

При учете лизингового имущества на балансе лизингодателя передача лизингового имущества лизингополучателю отражается записями в аналитическом учете по счету 01 "Основные средства", субсчет "Лизинговое имущество".

Затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности формируются в соответствии с Положением 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, утвержденным постановлением правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 г. № 552 (с учетом внесенных изменений и дополнений), и учитываются на счете 20 "Основное производство" в корреспонденции со счетами учета соответствующих ценностей, расчетов и т.п.

Амортизационные отчисления на полное восстановление лизингового имущества, учитываемого лизингодателем на своем балансе, начисляются равномерно по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 02 "Износ основных средств". Ежемесячно накопленные на счете 20 "Основное производство" суммы списываются в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

Причитающиеся по договору лизинга суммы лизинговых платежей за отчетный период и досрочно начисленные платежи отражаются по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции со счетом 46 "Реализация продукции (работ, услуг)". Поступления от лизингополучателя лизинговых платежей отражаются по кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

При возврате лизингового имущества и прекращении его использования для лизинга его стоимость переносится внутри счета 01 "Основные средства" с субсчета "Лизинговое имущество" на субсчет учета собственных основных средств.

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то передача лизингового имущества лизингополучателю отражается на счете 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств":

по кредиту в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Задолженность по лизинговым платежам" - на сумму задолженности по лизинговым платежам согласно договору лизинга;

по дебету в корреспонденции со счетом 01 "Основные средства", субсчет "Лизинговое имущество" - на его стоимость;

в корреспонденции со счетом 83 "Доходы будущих периодов" на разницу

между общей суммой лизинговых платежей согласно договору лизинга и стоимостью лизингового имущества.

При этом лизингодатель принимает указанное имущество на забалансовый учет (счет 021 “Основные средства, сданные в аренду”) в разрезе лизингополучателей и видов имущества.

Причитающаяся по договору лизинга сумма лизингового платежа, поступившая в отчетном периоде, отражается по кредиту счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет “Задолженность по лизинговым платежам” в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Одновременно разница, учитываемая на счете 83 “Доходы будущих периодов”, списывается с этого счета в корреспонденции с кредитом счета 80 “Прибыли и убытки” в части, приходящейся на сумму лизингового платежа.

При возврате лизингового имущества лизингодателю остаточная стоимость на основании первичного учетного документа лизингополучателя отражается по дебету счета 01 “Основные средства”, субсчет “Лизинговое имущество” в корреспонденции со счетом 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет “Задолженность по лизинговым платежам”. Если при этом возвращается имущество с полностью погашенной стоимостью, то оно приходуется по условной оценке 1000 руб.

Бухгалтерский учет у лизингополучателя. В бухгалтерском учете лизингополучателя отражаются следующие операции:

- поступление лизингового имущества;
- начисление лизинговых платежей;
- возврат лизингового имущества;
- выкуп лизингового имущества.

При учете лизингового имущества на балансе лизингодателя стоимость лизингового имущества, поступившего лизингополучателю, учитывается на забалансовом счете 001 “Арендованные основные средства”.

Начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей за отчетный период отражается по кредиту счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет “Задолженность по лизинговым платежам” в корреспонденции со счетами учета издержек производства (обращения).

При возврате лизингового имущества лизингодателю его стоимость списывается с забалансового учета (счет 001 “Арендованные основные средства”).

При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности списывается с забалансового счета 001 “Арендованные основные средства”. Одновременно производится запись на эту стоимость по дебету счета 01 “Основные средства” и кредиту счета 02 “Износ основных средств”, субсчет “Износ собственных основных средств”.

В случае осуществления выкупа до истечения срока договора лизинга досрочно начисленные платежи относятся в дебет счета 31 “Расходы будущих периодов”, а в случае принятия лизингополучателем решения об использовании собственных источников — в дебет счетов учета собственных источников организации (81 “Использование прибыли”, 88 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”) в корреспонденции со счетом 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет “Задолженность по лизинговым платежам”.

При учете лизингового имущества на балансе лизингополучателя стоимость лизингового имущества, поступившего лизингополучателю, отражается по дебету счета 08 “Капитальные вложения”, субсчет “Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга” в корреспонденции с кредитом счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет “Арендные обязательства”. Затраты, связанные с получением лизингового имущества, и стоимость поступившего лизингового

имущества списываются с кредита счета 08 “Капитальные вложения”, субсчет “Приобретение отдельных объектов основных средств” в корреспонденции со счетом 01 “Основные средства”, субсчет “Арендованное имущество”.

Начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей отражается по дебету счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет “Арендные обязательства” в корреспонденции со счетом 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет “Задолженность по лизинговым платежам”.

Начисление амортизационных отчислений на полное восстановление лизингового имущества производится исходя из его стоимости и норм, утвержденных в установленном порядке, либо указанных норм, увеличенных в связи с применением механизма ускоренной амортизации на коэффициент не выше 3, и отражается по дебету счетов учета издержек производства (обращения) в корреспонденции со счетом 02 “Износ основных средств”, субсчет “Износ имущества, сданного в лизинг”.

Возврат лизингового имущества лизингодателю при условии погашения всей суммы предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей отражается на счете 47 “Реализация и прочее выбытие основных средств”:

по дебету в корреспонденции с кредитом счета 01 “Основные средства”, субсчет “Арендованное имущество”;

по кредиту в корреспонденции с дебетом счета 02 “Износ основных средств”, субсчет “Износ имущества, сданного в лизинг”.

При выкупе лизингового имущества и переходе его в собственность лизингополучателя при условии погашения всей суммы предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей производится на счетах 01 “Основные средства” и 02 “Износ основных средств” внутренняя запись, связанная с переносом данных с субсчета по имуществу, полученному в лизинг, на субсчет собственных основных средств.

Досрочно начисленные платежи относятся либо в дебет счета 31 “Расходы будущих периодов”, либо в случае принятия лизингополучателем решения об использовании собственных источников — в дебет счетов учета собственных источников организации (81 “Использование прибыли”, 88 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”) в корреспонденции со счетом 02 “Износ основных средств”, субсчет “Износ имущества, сданного в лизинг”. Одновременно указанная сумма учитывается по дебету счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет “Задолженность по лизинговым платежам” в корреспонденции со счетом 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет “Арендные обязательства”.

8. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И ИХ АМОРТИЗАЦИИ

8.1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов

Нематериальные активы - принципиально новый для отечественной теории и практики вид имущества, подлежащий бухгалтерскому учету. Впервые в отечественной бухгалтерской практике нематериальные активы появились в мае 1988 г., но только для совместных предприятий с иностранным участием. В июле 1990 г. использование нематериальных активов в бухгалтерском учете было разрешено также для акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью. Эти нововведения были вызваны тем, что новым законодательством СССР было предусмотрено внесение объектов интеллектуальной собственности в счет вкладов в уставный капитал юридических лиц. До этого даже программы для ЭВМ учитывались в составе основных средств - электронно-вычислительных машин.

Определение нематериальных активов, в котором, как в любом классическом определении, содержался бы набор самых существенных отличительных свойств, характеризующих определяемый объект или явление, в имеющихся нормативных документах отсутствует. Содержащееся в п. 48 Положения о бухгалтерском учете определение нематериальных активов лишь перечисляет их объекты:

“К нематериальным активам, используемым в течение длительного периода (свыше одного года) в хозяйственной деятельности и приносящим доход, относятся права, возникающие:

из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства, на программы для ЭВМ, базы данных и др.;

из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;

из прав на ноу-хау и др.

Кроме того, к нематериальным активам относятся права пользования земельными участками, природными ресурсами и организационные расходы.

Следует особо подчеркнуть, что объектами нематериальных активов являются не сами патенты, программы для ЭВМ или товарные знаки, а лишь права на их использование.

Можно выделить следующие виды нематериальных активов:

объекты интеллектуальной собственности;
права пользования природными ресурсами;
отложенные затраты;
цена фирмы.

Объекты интеллектуальной собственности можно разделить на два вида: регулируемые патентным правом и регулируемые авторским правом.

Патентное право охраняет содержание произведения. Для охраны изобретения, полезных моделей, промышленных образцов, фирменных наименований, товарных знаков, знаков обслуживания необходима их регистрация по установленной процедуре в соответствующих органах. Перечень объектов, охраняемых патентным правом, исчерпывающий.

Регистрация объектов, регулируемых **авторским правом**, не нужна. Автор обязан выразить свое произведение в любой объективной форме, позволяющей воспроизводить указанный объект. Перечень объектов, регулируемых авторским правом, примерный и может быть расширен за счет создания новых произведений.

Правовое регулирование объектов промышленной собственности осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также подзаконными нормативными актами, регулирующими процедуру оформления и регистрации объектов, размеры пошлин и иные вопросы.

Изобретение подлежит правовой охране, если оно является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо (устройство, способ, вещество, штамм, микроорганизм, культуры клеток растений и животных) или является известным устройством, способом, веществом, штаммом, но имеет новое применение. Патент **на изобретение выдается** сроком до 20 лет и удостоверяет приоритет изобретения, авторство, а также исключительное право на его использование.

Промышленный образец - художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид. Отличительными признаками патентоспособности промышленного образца являются его новизна, оригинальность и промышленная применимость. Патент на промышленный образец выдается на срок до 10 лет и может быть продлен еще на срок до 5 лет.

Полезная модель представляет собой конструктивное выполнение их составных частей. Отличительные признаки полезной модели - новизна и промышленная применимость. Правовая охрана полезной модели осуществляется при наличии свидетельства, выдаваемого Патентным отделом на срок до 10 лет и продлеваемого по ходатайству патентообладателя на дополнительный срок до 3 лет.

Основные формы использования охраняемых патентным правом объектов - передача прав по лицензионному договору и внесение объекта в качестве вклада в уставный капитал организации. Лицензионный договор существенно отличается от договоров купли-продажи и найма, поскольку патентовладелец передаст по лицензионному договору не само изобретение, а лишь исключительное право на его использование; патентовладелец может передать право на использование изобретения широкому кругу третьих лиц и сам использовать изобретение. Стоимость охраняемых патентом объектов складывается из затрат на их приобретение, юридических, консультационных и других.

Товарный знак и знак обслуживания - обозначения, позволяющие различать соответственно однородные товары и услуги разных юридических или физических лиц.

Правовая охрана товарного знака и знака обслуживания осуществляется на основе свидетельства Патентного ведомства, удостоверяющего приоритет товарного знака, исключительное право владельца на товарный знак в отношении товаров, указанных в свидетельстве. Свидетельство выдается на срок 10 лет и может продлеваться каждый раз на этот же срок.

Наименование места происхождения товара - название страны, населенного пункта или другого географического объекта, используемого для обозначения товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными или людскими факторами либо обоими факторами одновременно. Правовая охрана наименования места происхождения товара осуществляется на основе свидетельства Патентного ведомства, выдаваемого на срок 10 лет и продлеваемого каждый раз на этот же срок.

Фирменное наименование - индивидуальное название юридического лица. Оно регистрируется при государственной регистрации юридического лица и действует во время его существования.

Правовой формой использования товарного знака, знака обслуживания и фирменного наименования является лицензионный договор.

Ноу-хау - информация технического, организационного, служебного или коммерческого характера, имеющая действительную или потенциальную коммерческую ценность в связи с неизвестностью ее третьим лицам. К этой информации нет свободного доступа на законном основании, и обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности.

В отличие от других объектов промышленной собственности, ноу-хау не подлежит регистрации, а охраняется путем запрета на ее разглашение для лиц, имеющих доступ к этой информации. По договору о передаче ноу-хау передается само ноу-хау, а не право пользования им. Обязательными элементами договора о передаче ноу-хау являются описание всех признаков передаваемого объекта, меры по охране конфиденциальности и содействию в технической осуществимости ноу-хау.

Регулирование объектов авторским правом осуществляется в соответствии с законами РФ.

Программа для ЭВМ - объективная форма представления совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств. К ней относятся также подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы и аудиовизуальные отображения.

База данных - объективная форма представления и организации совокупности данных (статей, расчетов и др.), систематизированных с целью нахождения и обработки этих данных.

Топология интегральных микросхем - зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними.

Помимо указанных объектов объектом авторских прав могут быть и другие произведения науки, а также литературы и искусства.

Правовой формой передачи объектов авторского права является авторский договор (на воспроизведение, переработку, распространение).

Договоры о передаче имущественных прав на программу ЭВМ, базу данных, топологию интегральных микросхем могут быть зарегистрированы в Российском агентстве по правовой охране указанных объектов по соглашению сторон. Договор о полной уступке всех имущественных прав на зарегистрированные объекты подлежит обязательной регистрации в Агентстве.

К объектам интеллектуальной собственности следует отнести *лицензии*, дающие право заниматься определенным видом деятельности (торговлей, аудитом и др.), если они выдаются на срок более 1 года.

Права пользования природными ресурсами составляют право пользования земельным участком, недрами (например, на добычу полезных ископаемых) и право на геологическую и другую информацию о недрах.

Отложенные затраты - организационные расходы и расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР).

Организационные расходы состоят из затрат на оплату услуг консультантов, рекламу, на подготовку документации, регистрационных сборов и других расходов организации в период ее создания до момента регистрации.

Расходы по НИОКР - затраты на осуществление или приобретение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ с целью совершенствования техники, технологии, организации производства и управления. Как и по другим объектам, критериями для отнесения НИОКР к нематериальным активам являются возможность их длительного использования и подтвержденная способность приносить доход. Затраты на НИОКР, выполняемые для других организаций, рассматриваются как коммерческие операции и в состав нематериальных активов не включаются.

Цена фирмы (деловая репутация фирмы, "гуд-вилл") - разница между стоимостью фирмы как единого целостного имущественно-финансового комплекса, имеющего определенную репутацию, и балансовой стоимостью имущества этой фирмы. В отечественном учете цена фирмы определена законодательно как "разница между покупкой и оценочной стоимостью имущества" по приватизируемым организациям.

Оценка нематериальных активов

Нематериальные активы в учете и отчетности отражают по первоначальной и остаточной стоимости. Отдельно отражают износ нематериальных активов. Первоначальная стоимость определяется для объектов:

внесенных в счет вкладов в уставный капитал (фонд) - по договоренности сторон (согласованной стоимости);

приобретенных за оплату у других организаций и лиц - по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию;

полученных безвозмездно от других организаций и лиц - экспертным путем.

Затраты на приобретение нематериальных активов включают суммы, выплаченные продавцу объекта, посредникам, за информационные и

консультационные услуги, регистрационные сборы и пошлины, таможенные расходы и другие, связанные с их приобретением.

Расходы на создание нематериальных активов и доведение их до состояния, пригодного к использованию, складываются из начисленной соответствующим работникам оплаты труда, отчислений на социальные нужды, материальных затрат, общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Нематериальные активы, поступающие в организацию в порядке обмена на какое-либо имущество, оценивают исходя из остаточной стоимости обмениваемого имущества или его рыночной стоимости (при необходимости - по заключению специалистов).

При получении нематериальных активов в обмен на акции или иные ценные бумаги, выпущенные данной организацией, их оценивают либо по рыночным ценам на нематериальные активы, либо по рыночной стоимости ценных бумаг, выданных в обмен на нематериальные активы.

8.2. Учет поступления и создания нематериальных активов

Нематериальные активы оценивают в зависимости от источников приобретения, вида активов, их роли в хозяйственной деятельности организации.

В текущем бухгалтерском учете для каждого вида или объекта нематериальных активов открывается регистр аналитического учета (карточка, ведомость), в котором отражаются регистрационные номера объектов, их первоначальная оценка, технико-экономическая характеристика, срок полезного использования и т.п.

В настоящее время отсутствуют какие-либо рекомендации по документальному оформлению движения нематериальных активов. Поэтому организации должны сами разрабатывать формы соответствующих документов, опираясь на Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете и Положение о бухгалтерском учете и отчетности, определившие перечень обязательных реквизитов в документах и особенностей учитываемых объектов.

В соответствии с особенностями нематериальных активов в документах по мере поступления и выбытия должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации и некоторые другие реквизиты. Особое внимание следует обратить на правильность оформления перехода права на владение нематериальными активами. Например, приобретение права на объекты, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели и др.), должны подтверждаться соответствующими лицензионными договорами, зарегистрированными в Патентном отделе. Приобретенные права должны быть оформлены договорами с юридическими или физическими лицами. Приобретение права на пользование природными ресурсами возможно лишь при наличии документов, подтверждающих права продавцов или учредителей, и оформлении передачи права в соответствии с установленным законодательством порядком.

Особенностью некоторых нематериальных активов как объектов учета (например, ноу-хау) является необходимость принятия мер по их защите. С этой целью целесообразно разработать особые внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательства этих лиц не разглашать соответствующие сведения и их должностные инструкции, а также другие необходимые сведения.

Синтетический и аналитический учет поступления и создания нематериальных активов

Синтетический учет нематериальных активов. Осуществляют на счетах 04 “Нематериальные активы”, 05 “Амортизация нематериальных активов”, 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”, субсчет 2 “НДС по приобретенным нематериальным активам” и счете 48 “Реализация прочих активов”.

Счет 04 активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности. Нематериальные активы на счете 04 учитывают в первоначальной оценке. По некоторым видам нематериальных активов со счета 04 списывают на счета затрат начисленную амортизацию по этим активам.

При наличии в организации нескольких видов нематериальных активов значительной стоимости целесообразно для каждого вида активов открывать субсчета в соответствии с классификацией нематериальных активов, принятой в организации, например:

- 04-1 “Объекты интеллектуальной собственности”;
- 04-2 “Права пользования природными ресурсами”;
- 04-3 “Отложенные затраты”;
- 04-4 “Цена фирмы”;
- 04-5 “Прочие объекты”.

Аналитический учет. Его ведут по счету 04 по видам и отдельным объектам нематериальных активов.

На счете 05 “Амортизация нематериальных активов” отражаются начисление и списание (при выбытии) амортизации по тем видам нематериальных активов, по которым погашение их стоимости производится с использованием счета 05.

Расходы на приобретение и создание нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 “Капитальные вложения” с кредита расчетных, материальных и других счетов. После принятия на учет приобретенных или созданных нематериальных активов их отражают по дебету счета 04 “Нематериальные активы” с кредита счета 08.

Поступление нематериальных активов в порядке бартера (обмена) также первоначально отражают на счете 08 с кредита счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” или 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” с последующим оприходованием по дебету счета 04 с кредита счета 08. Переданные в порядке бартера объекты имущества списывают с кредита соответствующих счетов (01, 10, 12, 40 и др.) в дебет счетов реализации (46, 47, 48).

Нематериальные активы, внесенные учредителями или участниками в счет их вкладов в уставный капитал организации (по согласованной стоимости), оприходуются по дебету счета 04 “Нематериальные активы” с кредита счета 75 “Расчеты с учредителями”.

Оприходование нематериальных активов, полученных от других организаций или физических лиц безвозмездно, а также в качестве субсидии правительственного органа, отражают по дебету счета 04 и кредиту счета 87 “Добавочный капитал”.

По приобретенным нематериальным активам организации уплачивают НДС в соответствии с установленными ставками. Указом Президента РФ “О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации” от 21 июля 1995 г. № 746 предусмотрено, что с 1996 г. суммы

НДС, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов, будут вычитаться из сумм НДС, подлежащих взносу в федеральный бюджет, в момент принятия на учет приобретенных основных средств и нематериальных активов.

По безвозмездно поступившим нематериальным активам налогооблагаемая прибыль увеличивается на стоимость поступивших активов, но не ниже их остаточной стоимости, числящейся у передающей организации.

8.3. Учет амортизации нематериальных активов

Как и по материальным активам, т.е. вещным средствам производства и труда - основным средствам (зданиям, сооружениям, машинам, аппаратам и т.п.), по объектам нематериальных активов, по которым проводится погашение стоимости, происходит равномерное (ежемесячное) перенесение стоимости в виде амортизации на создаваемую продукцию, выполняемые работы и оказываемые услуги. Величина амортизации учитывается на обособленном счете "Амортизация нематериальных активов".

Величина амортизации нематериальных активов зависит от первоначальной стоимости и срока их полезного использования. Предприятиям предоставлено полное право самостоятельно определять срок полезного использования нематериальных активов. Но если установлен определенный срок деятельности предприятия, то срок полезного использования нематериальных активов не может его превышать. По нематериальным активам, по которым невозможно установить срок полезного использования, нормы износа устанавливаются в расчете на десять лет.

Амортизация начисляется ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из первоначальной стоимости и срока полезного использования нематериальных активов.

Пример. ООО "Омега" предоставило в пользование МП "Сатурн" программный продукт за 2400 руб. (без учета НДС) сроком на 2 года. Годовая норма, по которой исчисляется износ МП "Сатурн", определяется следующим образом: $100\% : 2 \text{ года} = 50\%$. Это означает, что ежемесячно на себестоимость продукции будет относиться 100 рублей. ($2400 = 50\% \cdot 12 \text{ мес.}$).

Следует помнить, что установление завышенных норм нематериальных активов может иметь негативные последствия: чрезмерное удорожание продукции может сделать ее неконкурентоспособной, а уменьшение прибыли не позволит накопить средства, используемые на потребление.

Начисленная сумма амортизации нематериальных активов отражается бухгалтерской записью:

*дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы",
дебет счета 44 "Издержки обращения и др.",
кредит счета 05 "Амортизация нематериальных активов".*

При выбытии объектов нематериальных активов вследствие реализации другим организациям, списания (ликвидации) в бухгалтерском учете производят записи, аналогичные записям при выбытии объектов основных средств. Однако при этом вместо счета "Реализация и прочее выбытие основных средств" используют бухгалтерский счет "Реализация прочих активов". По дебету этого счета отражаются балансовая стоимость выбывших объектов нематериальных активов и понесенные при этом расходы на оплату комиссионного вознаграждения и т. п., а по кредиту - выручка от их реализации и сумма амортизации, начисленная по этим объектам к моменту их выбытия.

Удельный вес нематериальных активов в стоимости имущества большинства организаций в настоящее время пока невысок. В дальнейшем их роль в экономике организаций, работающих в рыночных условиях хозяйст-

вания, будет несомненно повышаться. В странах с рыночной экономикой организации и фирмы затрачивают на приобретение нематериальных активов значительные средства и стараются окупить их в кратчайшие сроки.

Задача бухгалтерии в этом случае состоит не только в обобщении и предоставлении учетной информации о поступлении, наличии и использовании патентов, лицензий, программных продуктов, прав владения и других объектов нематериальных активов, но и в наблюдении за их эффективным использованием. Организация такого учета потребует разработки соответствующих регистров, методики их заполнения, техники учета. Со временем понадобятся осваивать новые виды нематериальных активов, таких как цена фирмы, монопольные права и привилегии, и научиться использовать их для повышения доходности организации.

8.4. Учет выбытия нематериальных активов

Основными видами выбытия нематериальных активов являются их реализация (продажа), списание вследствие непригодности, безвозмездная передача, передача нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций.

Выбытие нематериальных активов учитывают на активно-пассивном счете 48 "Реализация прочих активов": в дебет этого счета списывают первоначальную стоимость выбывающих активов; расходы, связанные с их выбытием; сумму НДС по реализуемым активам; по кредиту счета 48 списывают износ по выбывающим нематериальным активам, а также сумму выручки от реализации или другого дохода от выбытия нематериальных активов (в корреспонденции со счетами денежных средств - 06 "Долгосрочные финансовые вложения", 58 "Краткосрочные финансовые вложения" и др.).

Следует отметить, что организации обычно продают не объекты нематериальных активов, охраняемые патентным правом и оформляемые лицензионными договорами, а право на их использование. В этом случае стоимость нематериальных активов и сумма их износа не изменяются и по счету реализации будет отражаться лишь сумма выручки от продажи права на соответствующие объекты нематериальных активов.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов списывают со счета 48 "Реализация прочих активов" на счет 80 "Прибыли и убытки". При этом, если сумма выручки от реализации нематериальных активов превышает остаточную их стоимость и расходы, связанные с выбытием, разницу списывают в дебет счета 48 и кредит счета 80. Если же остаточная стоимость выбывших нематериальных активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с кредита счета 48 в дебет счета 80. Финансовый результат от безвозмездной передачи нематериальных активов производственного назначения списывают в дебет счета 87 "Добавочный капитал", а непроизводственного назначения - в дебет счета 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", субсчет "Фонд социальной сферы".

При передаче нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций договорная стоимость может превышать балансовую стоимость активов. В этом случае сумму превышения отражают по кредиту счета 83 "Доходы будущих периодов" в корреспонденции со счетом 48. По мере начисления доходов по вкладу сумму превышения равными частями в срок, установленный учредительными документами, списывают с дебета счета 83 в кредит счета 80.

Обороты по реализации и безвозмездной передаче нематериальных активов облагаются НДС.

8.5. Инвентаризация нематериальных активов

При **инвентаризации нематериальных активов** необходимо проверить: наличие документов, подтверждающих права организации на их использование;

правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе.

Следует отметить, что нематериальные активы как объекты учета еще недостаточно изучены и не регламентированы должным образом, поэтому возможны разногласия (обычно с налоговыми органами) по порядку учета некоторых объектов. Организации должны в этом случае искать варианты решения этих проблем (в том числе с помощью специалистов-экспертов).

В качестве примера неодинакового подхода к порядку учета отдельных объектов можно привести лицензии на право осуществления определенной деятельности: если срок действия лицензии составляет более 1 года, то затраты, связанные с ее приобретением, учитывают на счете 08 «Капитальные вложения» и затем списывают с этого счета на счет 04 «Нематериальные активы»; если срок действия лицензии составляет 1 год или менее 1 года, то по действующему определению нематериальных активов стоимость такой лицензии не может быть отнесена к нематериальным активам. В действующих нормативных документах порядок списания стоимости лицензий со сроком действия до 1 года включительно не предусмотрен и многие налоговые органы требуют списывать указанную стоимость на уменьшение чистой прибыли (счет 81 «Использование прибыли») или фондов организации.

В этих условиях можно рекомендовать организациям приобретать лицензии на срок более 1 года (в частности, лицензии на право занятий аудиторской деятельностью), чтобы включать их в состав нематериальных активов.

9. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА ЦЕННЫХ БУМАГ

9.1. Виды ценных бумаг

Развитая рыночная экономика характеризуется не только рынками товаров, рабочей силы (труда), рынком капитала, но и финансовым рынком. Сущность последнего проявляется в функционировании рынка ценных бумаг.

Ценная бумага представляет собой денежный документ, свидетельствующий о праве собственности его владельца на определенную сумму денег или конкретные имущественные ценности. Ценные бумаги могут самостоятельно обращаться на рынке и быть объектом купли-продажи или иных сделок, служить источником получения разового или регулярного дохода.

Юридическое определение понятия ценной бумаги закреплено в статье 142 Гражданского кодекса Российской Федерации.

«Ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении».

С передачей ценной бумаги переходят все удостоверяемые ею права в совокупности.

Ценные бумаги в соответствии со статьей 143 Гражданского кодекса Российской Федерации подразделяются на следующие виды: государственная облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг.

На рынке ценных бумаг приведенный перечень представлен полнее. Здесь имеют хождение опционы, варранты, фьючерсные контракты, казначейские обязательства. В зависимости от прав, удостоверенных ценной бумагой, ценные бумаги подразделяются на:

- ценные бумаги на предъявителя, права по которым принадлежат ее предъявителю;

- именные ценные бумаги, права по которым принадлежат лицу, названному в ценной бумаге;

- ордерные ценные бумаги, права по которым могут принадлежать названному в этих ценных бумагах лицу, осуществляющему самостоятельно эти права или назначающему своим распоряжением (приказом) другое уполномоченное лицо.

Рассмотрим отличительные особенности каждого вида ценных бумаг.

Акция - это ценная бумага, подтверждающая внесение ее владельцем средств в уставный капитал акционерного общества, дающая право на получение дохода от его деятельности, распределение остатков имущества при ликвидации общества и, как правило, на участие в управлении этим обществом. Акции являются частными ценными бумагами, выпускаются только негосударственными организациями на длительный период и не имеют установленных сроков обращения.

Акции бывают именными и на предъявителя; обыкновенными и привилегированными.

Именные акции содержат имя собственника. Их движение отражают в книге регистраций акций с указанием в ней данных о каждой именной акции, времени ее приобретения и о количестве акций у отдельных акционеров.

По акциям *на предъявителя* в книге записывают только общее их количество.

Обыкновенные акции не дают владельцу преимущественных прав на получение дивидендов, но дают право голоса в акционерном обществе.

Привилегированные акции обеспечивают владельцу преимущественное право на получение дивидендов в форме гарантированного фиксированного процента, но не дают ему права голоса в акционерном обществе, если иное не предусмотрено уставом.

Размер дивидендов по обыкновенным акциям определяется 1 раз в год советом директоров акционерного общества исходя из полученной прибыли и потребностей в ее использовании для развития акционерного общества и утверждается собранием акционеров.

Облигация - ценная бумага, подтверждающая обязательство возместить ее владельцу номинальную стоимость с уплатой фиксированного процента.

Облигации бывают следующих видов:

- государственные и частные (выпускаемые коммерческими банками, акционерными обществами и др.);

- именные и на предъявителя;

- процентные и беспроцентные;

- свободно обращающиеся и с ограниченным кругом обращения (облигации государственного валютного займа, некоторые частные облигации и др.);

Именные (зарегистрированные) облигации подлежат регистрации. Их владельцам выдается сертификат, свидетельствующий о праве лица на обладание указанными в нем долговыми обязательствами.

Облигации на предъявителя специально не учитываются, проценты по ним получают по купонному листу, от которого отрезается соответствующий купон.

По *процентным облигациям* выплачивается доход в форме процента, владельцу *беспроцентных облигаций* предоставляется право на приобретение соответствующих товаров или услуг.

Депозитный сертификат - это письменное свидетельство кредитного учреждения о депонировании денежных сумм и удостоверяющее право владельца на получение по истечении срока суммы депозита и установленных процентов по нему.

Сберегательные сертификаты - письменные свидетельства кредитных учреждений о депонировании денежных средств; удостоверяют право владельца на получение по истечении срока суммы депозита и процентов по нему. Сберегательные сертификаты могут выдаваться как государственными, так и коммерческими банками. Различают сберегательные сертификаты двух видов: *именные* и *на предъявителя*. Сертификаты, выданные на предъявителя, подлежат обращению, а именные - купле-продаже не подлежат. Сертификат на предъявителя может являться средством расчетов между дебитором и кредитором. Проценты по сертификатам выплачиваются только по истечении срока депозита.

Вексель - это ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя уплатить по наступлении срока определенную сумму векселедержателю (владельцу векселя). Вексель является не только удобной формой расчета, но и видом коммерческого кредита, так как оплата по векселю происходит не сразу, а через определенное время, в течение которого сумма по векселю находится в распоряжении векселедателя.

Вексель является денежным долговым односторонним обязательством, в котором векселедержатель ничего не обязан, и только векселедатель обязуется уплатить указанную в нем сумму. Вексель может быть передан первым векселедержателем другому лицу, должником которого является векселедержатель.

Существует два вида векселей: *простой* и *переводной*. В *простом векселе* участвуют две стороны: векселедатель и векселедержатель. В нем фиксируется безусловное обязательство векселедателя уплатить указанную сумму предъявителю векселя или лицу, обозначенному в векселе, через определенное время.

Переводной вексель (тратта) выписывается кредитором, т.е. поставщиком (трассантом). Он содержит приказ векселедателя плательщику (трассату) уплатить определенную сумму предъявителю векселя или лицу, указанному в векселе, или тому, кого он укажет по истечении срока векселя (ремитенту). Переводной вексель должен быть акцептован плательщиком (трассатом) и только в этом случае он приобретает юридическую силу.

Опционом является:

право обмена конвертируемых привилегированных акций или облигаций на обыкновенные акции;

право для работников данного предприятия купить определенное количество акций на льготных условиях;

право эмитента досрочно погасить облигации и др.

В экономической литературе опционами чаще всего называются опционные контракты.

Опционный контракт - это вторичная ценная бумага, дающая право на совершение продажи или покупки акций (облигаций) на определенных условиях в установленные сроки или отказ от этой сделки. Дальше под опционом понимается именно опционный контракт как ценная бумага.

Существует два вида опционов:

опцион продажи (put) - право на продажу ценной бумаги;

опцион покупки (call) - право на покупку ценной бумаги.

В сделке с опционом участвуют два лица: одно из них осуществляет покупку опциона, второе - продажу (надписание). Инициатива заключения договора купли-продажи указанных в опционном контракте ценных бумаг исходит от держателя опциона.

В зависимости от периода исполнения опционы подразделяются на так называемые американские и европейские. Сделка по американскому опциону может быть осуществлена в любой день до истечения срока контракта, по европейскому - лишь в день срока контракта. Опцион является самостоятельным типом ценной бумаги и может перепродаваться.

Варранты по сути своей являются теми же опционами, но не от посредника, а от самого акционерного общества, выпустившего акции в обращение.

Варрант (англ. Warrant - полномочие, доверенность) - свидетельство, выдаваемое товарными складами, о приеме товаров на хранение. По данному документу товар может быть заложен или продан.

Фьючерсный контракт - это твердое обязательство о покупке или продаже ценных бумаг в определенные сроки по фиксированной цене. Фьючерсные сделки могут завершаться выплатой разницы в курсах ценных бумаг с момента заключения договора до его истечения или принимать форму зачета взаимных долгов и не сопровождаться перемещением пакета ценных бумаг.

Ордер (или право) - это ценная бумага в виде сертификата, дающая держателю право купить определенное количество ценных бумаг (чаще всего акций) по заранее установленной цене в определенный период. Ордер обычно выпускается вместе с акциями с целью привлечения инвесторов. При этом он является самостоятельной ценной бумагой и может продаваться и покупаться. По истечении срока действия неиспользованный ордер теряет всякую ценность.

Государственные ценные бумаги - это казначейские обязательства (КО). Они выпущены Министерством финансов РФ в соответствии с постановлением правительства РФ № 906 от 9 августа 1994 г. Порядок размещения, обращения и погашения казначейских обязательств регулируется письмом Министерства финансов РФ № 140 от 31 октября 1994 г.

Юридическое лицо - держатель казначейских обязательств - при необходимости обменять их на налоговые освобождения обязан получить в налоговой инспекции по своему местонахождению справку о сумме задолженности перед федеральным бюджетом. Затем на основании поданного заявления в уполномоченный депозитарий Главное управление федерального казначейства выдает данному предприятию налоговое освобождение в сумме, указанной в его заявлении, но не более общей задолженности перед федеральным бюджетом.

Таким предприятиям налоговые органы дают отсрочку по уплате налогов в федеральный бюджет и не взимают санкции за нарушение сроков уплаты до обмена казначейских обязательств на налоговые освобождения.

9.2. Оценка ценных бумаг

Выпуск ценных бумаг в обращение называется **эмиссией**.

Эмиссия ценных бумаг осуществляется как государством, так и негосударственными структурами (банками, предприятиями, инвестиционными институтами т.п.). При оценке ценных бумаг учитывают следующие показатели:

номинальную стоимость - сумму, обозначенную на бланке ценной бумаги. Суммарная стоимость всех акций по номинальной стоимости отражает величину уставного капитала организации;

эмиссионную стоимость - цену продажи ценной бумаги при ее первичном размещении, которая может не совпадать с номинальной стоимостью. Разница между указанными видами оценки ценных бумаг, умноженная на их количество, составляет эмиссионный доход организации;

курсовую (рыночную) стоимость - цену, определяемую как результат котировки ценных бумаг на вторичном рынке. Она отражает равновесие между совокупным спросом и предложением в определенном интервале времени;

ликвидационную стоимость акций и облигаций - стоимость реализуемого имущества ликвидируемой организации в фактических ценах, выплачиваемую на одну акцию или облигацию;

выкупную стоимость - сумму, выплачиваемую акционерным обществом за приобретение собственных акций, или при досрочном погашении облигаций стоимость так называемых отзывных акций и облигаций;

балансовую стоимость акций, которая определяется по данным баланса делением собственных источников имущества на количество выпущенных акций;

учетную стоимость - сумму, по которой ценные бумаги отражаются в балансе организации в данный момент времени.

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора. По государственным ценным бумагам разрешается разницу между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно (ежемесячно) относить на финансовые результаты организации или на уменьшение финансирования (фондов) бюджетной организации.

Акции и паи, не оплаченные полностью, показывают в активе баланса в полной их покупной стоимости с отнесением непогашенной суммы по статье кредиторов в пассиве баланса в случаях, когда инвестор имеет право на получение дивидендов и несет полную ответственность по этим вложениям. В остальных случаях суммы, внесенные в счет подлежащих приобретению акций и паев, показывают в активе баланса по статье дебиторов.

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности вложения организации в акции других организаций, котирующиеся на бирже или на специальных аукционах, котировка которых регулярно публикуется, при составлении годового бухгалтерского баланса отражают на конец года по рыночной стоимости, если последняя ниже балансовой. Указанную корректировку производят на сумму резерва под обеспечение вложений в ценные бумаги, созданного за счет финансовых результатов у организации, или уменьшения финансирования (фондов) у бюджетной организации.

Изменение оценки указанных ценных бумаг осуществляется на последний рабочий день декабря отчетного года. Под ценными бумагами, имеющими рыночную котировку, понимают акции и облигации, которыми активно торгуют на фондовых биржах и внебиржевом рынке и котировки которых публикуются (хотя бы в одной общероссийской газете с тиражом не менее 500 тыс. экз.). Список таких ценных бумаг объявляет Комиссия по ценным бумагам и фондовым биржам при Президенте России. При этом рыночная стоимость определяется как средняя величина между ценами покупателя и продавца на указанную выше дату.

Рыночная стоимость принадлежащих организации ценных бумаг эмитентов, не зарегистрированных в России или осуществляющих свою деятельность вне нашей страны, определяется исходя из котировок на признанных за рубежом фондовых биржах (Лондонской, Нью-Йоркской и др.).

Резервы под обеспечение вложений в ценные бумаги создают под каждую ценную бумагу в отдельности. На общую сумму создаваемых резервов кредитуют счет 82 "Оценочные резервы", субсчет 2 "Резервы под обеспечение вложений в ценные бумаги" и дебетуют счет 80 "Прибыли и убытки".

В бухгалтерском балансе данные о стоимости ценных бумаг приводят в развернутом виде: покупная стоимость, сумма резерва и рыночная стоимость,

которая определяется как разница между покупной стоимостью и суммой резерва.

При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым были ранее созданы оценочные резервы, суммы резервов списывают по дебету счета 82, субсчет 2 и кредиту счета 80. Такая же бухгалтерская запись производится при списании с баланса ценных бумаг (по которым начислен оценочный резерв) вследствие их выбытия

10. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

10.1. Понятие финансовых вложений

Финансовые вложения и операции с ценными бумагами как объекты учета вошли в современную практику в связи с расширением рыночных отношений и развитием новых форм собственности.

К финансовым вложениям относят инвестиции организаций в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Финансовые вложения классифицируют по различным признакам: по связи с уставным капиталом, формам собственности, срокам на которые они произведены и др.

В зависимости от связи с уставным капиталом различают финансовые вложения с целью образования уставного капитала и долговые.

К вложениям с целью образования уставного капитала относят акции, вклады в уставные капиталы других организаций и инвестиционные сертификаты, подтверждающие долю участия в инвестиционном фонде и дающие право на получение дохода от ценных бумаг, составляющих инвестиционный фонд.

К долговым ценным бумагам относят облигации, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты.

По формам собственности различают *государственные и негосударственные ценные бумаги*.

В зависимости от срока, на который произведены финансовые вложения, они подразделяются на *долгосрочные* (вложения на срок более 1 года) и *краткосрочные* (вложения на срок до 1 года). Отнесение вложений к соответствующему их виду зависит также от назначения вложений, например облигации, имеющие срок погашения более 1 года, могут быть отнесены к краткосрочным финансовым вложениям, если приобретены с целью перепродажи в течение года.

Долгосрочные финансовые вложения учитывают на активном счете "Долгосрочные финансовые вложения", к которому могут быть открыты субсчета 06-1 "Паи и акции", 06-2 "Облигации", 06-3 "Предоставленные займы" и др.

По дебету счета 06 отражают финансовые вложения предприятия (на срок более 1 года) с кредита соответствующих денежных счетов (51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет"), материальных (10 "Материалы", 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы") и счетов иных ценностей. С кредита счета 06 списывают финансовые вложения на счет 48 "Реализация прочих активов".

Краткосрочные финансовые вложения учитывают на активном счете 58 "Краткосрочные финансовые вложения", к которому могут быть открыты субсчета 58-1 "Облигации и другие ценные бумаги", 58-2 "Депоненты", 58-3 "Предоставленные займы" и др.

Средства долго- и краткосрочных финансовых вложений, переведенных предприятием, на которые в отчетном периоде не получены документы, подтверждающие права предприятий (ценные бумаги, свидетельства на произведенные вклады и др.), учитывают на счетах 06 и 58 обособленно.

Аналитический учет долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений ведут по видам вложений (паи, акции, облигации и др.) и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организации - продавцы ценных бумаг, организации-заемщики и др.), с обязательным получением данных о финансовых вложениях на территории страны и за рубежом.

При использовании журнально-ордерной формы учета записи по кредиту счетов 06 и 58 могут производиться в журнале-ордере № 8 и ведомости № 7. В этих же регистрах можно отражать соответствующие данные аналитического учета. Дебетовые обороты по счетам 06 и 58 отражают в журналах-ордерах № 2 (по кредиту счета 51), № 2/1 (по кредиту счета 52), № 8 (по кредиту счета 76) и др.

При использовании компьютерных систем по операциям на счетах 06 и 58 формируются соответствующие машинограммы - учетные регистры.

10.2. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций

Вклады в уставные капиталы других организаций учитывают на счете 06 "Долгосрочные финансовые вложения", субсчет 1 "Паи и акции".

Вклады могут быть внесены в денежной форме или в виде имущества. Передаваемое имущество оценивается по договоренности сторон на основе реальных рыночных цен. Денежные вклады списывают с кредита счета 51 "Расчетный счет" или 52 "Валютный счет" в дебет счета 06. Валютные средства пересчитывают в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ, действовавшему на день передачи средств независимо от суммы в рублях, зачисленной в уставный капитал проинвестированной организации.

При передаче имущества дебетуют счет 06 и кредитуют счета 46, 47 или 48 (по договорным ценам).

Балансовую стоимость переданного имущества списывают в дебет счетов 46, 47 или 48 с кредита счетов:

01 "Основные средства" - на первоначальную их стоимость; 04 "Нематериальные активы" - на первоначальную их стоимость; 10 "Материалы" - на стоимость материальных запасов;

12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" - на стоимость МБП и др.

Одновременно сумму износа по переданным основным средствам, нематериальным активам и МБП списывают в дебет счетов 02 "Износ основных средств", 05 "Износ нематериальных активов" и 13 "Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов" и кредит счетов 47 и 48.

Таким образом, по дебету счетов 47 и 48 отражают балансовую стоимость передаваемого имущества, а по кредиту - согласованную его стоимость (на основе реальных рыночных цен) и сумму износа переданного имущества. Разница дебетового и кредитового оборотов счетов 47 и 48 обозначает первичный финансовый результат вложений в акции.

Основные средства могут передаваться в счет вклада в уставный капитал других организаций без уступки права собственности на них. В этом случае переданные основные средства остаются на балансе организации-инвестора и учитываются обособленно от других как переданные в полное хозяйственное ведение другой организации. На счете 06 переданные основные средства также не отражают. По переданным основным средствам ежемесячно начисляют амортизацию, отражая ее по кредиту счета 02 "Износ основных средств" и дебету счета 80 "Прибыли и убытки".

При начислении доходов на вклады в уставные капиталы других организаций следует иметь в виду, что доходы от долевого участия в других организациях, дивидендов и процентов по акциям и облигациям, выпущенным на территории России, за исключением доходов по государственным облигациям и иным государственным ценным бумагам, облагаются налогом в размере 15% дохода (для банков - 18%). Налог удерживается у источника выплаты дохода. В связи с этим объявленные суммы дохода, дивидендов, процентов при начислении следует уменьшить на 15%.

Начисление доходов отражается по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счета 80 "Прибыли и убытки".

При поступлении доходов дебетуют счета 51 "Расчетный счет" или 52 "Валютный счет" и кредитуют счет 76.

Организация может получить доходы от долевого участия в других организациях в форме продукции (работ, услуг) этих организаций. В этом случае начисление доходов оформляют вышеуказанной бухгалтерской проводкой. Поступление дивидендов отражают по дебету счетов:

08 "Капитальные вложения" - на стоимость поступивших основных средств и оборудования к установке и нематериальных активов;

10 "Материалы" - на поступившие материалы;

12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" - на стоимость поступивших МБП и др.

10.3. Учет финансовых вложений в акции

Учет движения акций ведут преимущественно на активном счете 06 "Долгосрочные финансовые вложения", субсчет 1 "Паи и акции". Приобретение акций отражают по дебету субсчета 1 счета 06, а продажу - по кредиту указанного субсчета.

Легкорезализуемые акции, приобретаемые на срок до 1 года, учитывают на счете 58 "Краткосрочные финансовые вложения", субсчет 1 "Облигации и другие ценные бумаги". При значительном их количестве предприятия могут открыть для их учета специальный субсчет.

Купленные акции учитывают на счетах 06 и 58 в сумме фактических затрат на их приобретение. Фактические затраты складываются из покупной цены и дополнительных расходов на приобретение акций - оплаты услуг инвестиционного консультанта и инвестиционного посредника (брокера). Покупная цена состоит из номинальной цены и суммы премии, уплачиваемой эмитенту, или скидки, предоставляемой эмитентом.

Акции могут оплачиваться в рублях, иностранных валютах, предоставлением имущества в собственность или пользование акционерного общества. При любой форме оплаты стоимость акций выражается в рублях.

При приобретении акций за денежные средства их приходование ведут по дебету счетов 06 или 58 с кредита счетов 51 "Расчетный счет" или 52 "Валютный счет".

Если акции оплачены не полностью, но инвестор имеет право на получение дивидендов и несет полную ответственность по этим вложениям, то их приходуется по полной сумме фактических затрат с кредита денежных счетов (на оплаченную сумму) и счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты за приобретенные акции". В этом случае в балансе приобретенные акции отражают также по фактическим затратам, а неоплаченную часть - по статье кредиторской задолженности.

В остальных случаях суммы, внесенные на подлежащие приобретению акции, учитывают по дебету счета 76, субсчет "Расчеты за приобретенные

акции” с кредита денежных счетов 51 или 52. В балансе эти суммы отражают по статье дебиторской задолженности.

При оплате приобретенных акций имуществом их приходуют исходя из покупной стоимости по дебету счетов 06 или 58 с кредита счета 47 “Реализация и прочее выбытие основных средств” (на стоимость передаваемых основных средств) или 48 “Реализация прочих активов” (на стоимость прочего имущества и нематериальных активов). Передаваемое имущество оценивают по договоренности сторон на основе реальных рыночных цен.

Приобретенные акции хранят в депозитарии или кассе самой организации. В функции депозитария, как правило, входят хранение акций, получение дивидендов по ним и перепродажа по поручению владельца.

При хранении акций в кассе организации их записывают в специальном реестре (книге), составляемом в двух экземплярах (для кассира и бухгалтерской службы). В реестре указывают наименование эмитента каждой акции, ее номинальную цену, покупную стоимость, номер и серию, общее количество и дату покупки и продажи. Начисление дивидендов отражают по дебету счета 76, субсчет “Расчеты по дивидендам” и кредиту счета 80 “Прибыли и убытки”. Сумма начисленных дивидендов отличается от объявленной величины дивидендов на сумму налога на доходы, уплачиваемого в соответствии с действующим законодательством самим акционерным обществом при начислении дивидендов акционерам.

Поступившие дивиденды отражают по дебету денежных средств и кредиту счета 76, субсчет “Расчеты по дивидендам”.

При операциях получения дивидендов в иностранной валюте возможно образование курсовых разниц вследствие разности рублевой оценки сумм дивидендов по курсу на дату принятия на учет по счету 76 и на дату фактического зачисления дивидендов на валютный счет предприятий. Курсовые разницы относятся на счет 80 “Прибыли и убытки”.

Находящиеся в активах предприятия приобретенные акции акционерных обществ могут быть реализованы в связи с различными причинами: 1) акция не приносит планируемого дохода, 2) акции были приобретены не для получения дохода в течение длительного срока, а с целью получения дохода от последующей реализации этих ценных бумаг.

Для учета реализации ценных бумаг и определения результата от реализации используется счет 48 “Реализация прочих активов”. Записи хозяйственных операций по данному счету производятся аналогично записям по учету реализации нематериальных активов. Следует только учитывать, что операции, связанные с обращением ценных бумаг, освобождены от налога на добавленную стоимость.

Пример. Брокерская контора приобрела на фондовой бирже 20 акций акционерного общества на сумму 2 000 руб. с целью последующей их продажи. Делается бухгалтерская проводка:

дебет счета 58, кредит счета 51 - 2 000 руб.

Брокерская контора продала ранее приобретенные 20 акций по цене реализации 2 500 руб. Делается запись:

дебет счета 51, кредит счета 48 - 2 500 руб.

Списывается балансовая стоимость реализованных акций - 2 000 руб.

Бухгалтерская запись:

дебет счета 48, кредит счета 58 - 2 000 руб.

Результат от проведения данной операции составит:

2 500 - 2 000 = 500 руб. (прибыль). Бухгалтерская запись:

дебет счета 48, кредит счета 80 - 500 руб.

10.4. Учет долговых ценных бумаг

Долговые ценные бумаги - обязательства, размещенные эмитентами на фондовом рынке для заимствования денежных средств. В отечественной практике к долговым ценным бумагам относят облигации, депозитные сертификаты и векселя.

Синтетический учет долговых ценных бумаг осуществляют на счетах 58 "Краткосрочные финансовые вложения" и 06 "Долгосрочные финансовые вложения". При этом на счете 58 целесообразно учитывать легкорезализуемые долговые ценные бумаги.

Аналитический учет долговых обязательств ведут по их видам, эмитентам, срокам погашения, с выделением долговых обязательств на территории России и за ее пределами.

Приобретенные долговые ценные бумаги приходят на счетах 58 или 06 по фактическим затратам на их приобретение (первоначальная или балансовая стоимость), состоящим из покупной цены и расходов на приобретение ценных бумаг. Покупная стоимость долговых ценных бумаг, как и акций, может отличаться от номинальной или нарицательной на сумму премии, выплаченной продавцу, или скидки, предоставленной покупателю.

В дальнейшем первоначальная стоимость приобретенных долговых ценных бумаг доводится до их номинальной цены.

Как правило, операции по приобретению долговых ценных бумаг предварительно отражают на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "По операциям с долговыми обязательствами". Перечисление денежных средств за приобретаемые ценные бумаги отражают по дебету указанного субсчета и кредиту денежных счетов (51 или 52). Если ценные бумаги оплачиваются материальными и иными ценностями, то их списывают с кредита счетов 47 или 48 в дебет счета 76 таким же образом, как и при приобретении акций.

После получения предприятием свидетельства о переходе прав на долговые ценные бумаги последние приходятся по дебету счетов 58 или 06 с кредита счета 76, субсчет "По операциям с долговыми ценными бумагами".

При продаже облигаций с нарастающими процентами в дни, не совпадающие с днями выплаты процентов, покупатель и продавец разделяют соответствующие суммы. В этом случае покупатель уплачивает продавцу помимо рыночной стоимости облигации проценты, причитающиеся за период, прошедший с момента последней их выплаты. При этом сумму процентов целесообразно учитывать в составе расходов будущих периодов. На счетах операции отражают следующим образом:

- | | |
|---|---|
| 1. Дебет счета 76, субсчет «По операциям с долговыми обязательствами» | - на рыночную стоимость облигаций и сумму процентов за период с момента последней их выплаты. |
| Кредит счетов 51 или 52. | |
| 2. Дебет счетов 58 или 06 | - на рыночную стоимость облигаций. |
| Дебет счета 31 | - на проценты с момента последней их выплаты. |
| Кредит счета 76, субсчет «По операциям с ценными бумагами» | - на покупную стоимость облигации (рыночную плюс проценты). |
| 3. Дебет счета 76 | - на сумму процентов, причитающихся на весь процентный период. |

<i>Кредит счета 80 «Прибыли и убытки»</i>	- на сумму процентов за период с момента приобретения облигаций.
<i>Кредит счета 31 «Расходы будущих периодов»</i>	- на сумму процентов за период с момента их последней выплаты.

При приобретении долговых ценных бумаг иностранных эмитентов затраты на их приобретение пересчитывают в рубли по валютному курсу Центрального банка РФ, действовавшему в день совершения операции. Учет таких ценных бумаг ведут в двух валютах: в рублях и в валюте, в которой выражена номинальная цена долгового обязательства.

Порядок выплаты доходов по ценным бумагам определяется условиями их выпуска. По депозитным сертификатам проценты выплачивают при предъявлении сертификатов к оплате. По краткосрочным банковским векселям Эмиссионного синдиката доход образуется при их выкупе членами синдиката как разница между ценой выкупа и ценой размещения. Также образуется доход по краткосрочным государственным облигациям.

Доходы по государственным ценным бумагам Российской Федерации освобождены от уплаты налогов. Доходы по частным долговым обязательствам российских эмитентов облагаются налогом на доходы по ставке 15%. При этом налоги удерживаются с доходов у источника, и поэтому при перечислении процентов по ценным бумагам сумма дохода уменьшается на величину удержаний.

Сумму начисленных процентов по долговым обязательствам отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Проценты по долговым обязательствам» и кредиту счета 80 «Прибыли и убытки». Одновременно с начислением процентов часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью ценных бумаг относят на финансовый результат предприятия.

Если покупная стоимость приобретенных ценных бумаг выше их номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ценным бумагам дохода производят списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью с кредита счетов 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и 06 «Долгосрочные финансовые вложения» в дебет счета 80 «Прибыли и убытки». Организация приобрела облигации за 60000 руб. при номинальной их стоимости в 50000 руб. Срок погашения облигаций наступает через 10 лет. Годовой доход на облигации составляет 80% и выплачивается по окончании года.

Оприходование облигаций оформляется проводками:

<i>Дебет счета 76, субсчет «По операциям с долговыми обязательствами»</i>	- 60 000 руб.
<i>Кредит счета 51 «Расчетный счет».</i>	
<i>Дебет счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения»</i>	- 60 000 руб.
<i>Кредит счета 76, субсчет «По операциям с долговыми обязательствами».</i>	

По окончании года между леном доход на облигации в цене 40000 руб. составила 10000 руб. (60000 - 50000), а в расчете на 1 год - 1000 руб. Разница между годовым доходом на облигации и годовой разницей между покупной и номинальной ценами составит 39000 руб. (40000 - 1000).

По окончании года начисление дохода и указанных разниц оформляется следующей бухгалтерской записью:

дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Проценты по долговым обязательствам» - на сумму годового дохода (40000 руб.),

кредит счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» - на годовую часть разницы между покупной и номинальной ценой (1000 руб.)

кредит счета 80 «Прибыли и убытки» - на разницу между доходом и годовой частью разницы (39000 руб.).

Начисленную сумму дохода (40000 руб.) зачисляют на расчетный счет с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В бухгалтерском балансе на начало следующего года стоимость облигаций будет отражена в сумме 59000 руб. (60000 - 1000).

Если покупная стоимость ценных бумаг ниже номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ним дохода доначисляют часть разницы между покупной и номинальной стоимостью. При этом на сумму причитающегося дохода по ценным бумагам дебетуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью, приходящуюся на данный период, дебетуют счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» или 58 «Краткосрочные финансовые вложения»; на совокупную сумму дохода и части разницы между покупной и номинальной ценами кредитуют счет 80 «Прибыли и убытки».

Пример. Покупная цена приобретенных облигаций составила 40000 руб. при номинальной их стоимости в 50000 руб. Срок погашения облигаций - 10 лет, годовой доход - 80 %. Бухгалтерские записи:

1. Дебет счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» - 40 000 руб.

Кредит счета 51 «Расчетный счет».

2. Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - на сумму годового дохода (40000 руб.)

Дебет счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» - на годовую часть разницы между покупной и номинальной ценами (1000 руб.).

Кредит счета 80 «Прибыли и убытки» - на совокупную сумму дохода и части разницы между покупной и номинальной ценами (41000 руб.).

3. Дебет счета 51 «Расчетный счет» - на сумму доходов по облигациям

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». (40 000 руб.).

Независимо от цены, по которой приобретались ценные бумаги, к моменту их погашения (выкупа) оценка, в которой они учитываются на счетах 06 или 58, должна соответствовать номинальной стоимости. При погашении или продаже ценных бумаг их списывают с кредита счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» в дебет счета 48 «Реализация прочих активов» по их стоимости в момент реализации. Выручку от реализации ценных бумаг зачисляют на денежный счет с кредита счета 48 «Реализация прочих активов». Прибыль или убыток от реализации ценных бумаг списывают со счета 48 «Реализация прочих активов» на счет 80 «Прибыли и убытки».

Современный гуманитарный университет

Конвертируемые облигации акционерных обществ предприятие может обменивать на акции этого общества. В этом случае производят внутренние записи по счетам 06 и 58, по соответствующим субсчетам и аналитическим счетам. При переводе ценных бумаг из краткосрочных в долгосрочные или наоборот составляют бухгалтерские записи по счетам 06 и 58. При этом возможное изменение балансовой оценки ценных бумаг относится на счета учета чистой прибыли.

При операциях с долговыми ценными бумагами в иностранных валютах может возникать курсовая разница, если покупка и продажа ценных бумаг производится по одной и той же валютной цене. Эта разница списывается на финансовый результат деятельности предприятия, т.е. на счет 80 "Прибыли и убытки".

10.5. Учет финансовых вложений в займы

Предоставленные другим организациям денежные и иные займы учитывают в зависимости от срока представления по дебету счетов 06 "Долгосрочные финансовые вложения", субсчет 3 "Предоставленные займы", или 58 "Краткосрочные финансовые вложения", субсчет 3 "Предоставленные займы" с кредита денежных и других счетов.

Начисление дивидендов по представленным займам отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 80, а поступление дивидендов - по дебету денежных счетов и кредиту счета 76.

Начисление и последующее получение дивидендов по займам в форме продукции (работ, услуг) отражают вначале по дебету счета 76 и кредиту счета 80, а затем по дебету счетов 08 (на стоимость поступивших основных средств), 10 (на стоимость поступивших материалов), 12 (на стоимость поступивших МБП) и других счетов с кредита счета 76.

Возврат займов отражают по дебету денежных или других соответствующих счетов и кредиту счетов 06 и 58.

ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ

Составьте логическую схему базы знаний по теме курса.

ТРЕНИНГ УМЕНИЙ

Пример выполнения задания тренинга на умение 1

Задание

Рассчитайте сумму амортизационных отчислений за январь на производственное многоэтажное здание машиностроительного завода площадью 6000 м². Первоначальная стоимость здания – 120000000 руб. (используйте линейный способ, нормы амортизационных отчислений смотрите в тематическом обзоре).

Решение

- 1) Определяем первоначальную стоимость производственного здания. В соответствии с условием задачи она составляет 120000000 руб.
- 2) Определяем норму амортизации. В соответствии с “Едиными нормами амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР”, утвержденными постановлением Совета Министров СССР от 22 апреля 1990 г. № 1072 (выписка из Единых норм приведена в тематическом обзоре) годовая норма амортизационных отчислений на многоэтажные здания площадью свыше 5000 м² составляет 1,0%.
- 3) Расчет ежемесячной суммы амортизационных отчислений по формуле:

$$И = \frac{120000000 \cdot 1,0\%}{100\% \cdot 12} = 100000 \text{руб.}$$

Решите самостоятельно следующие задания:

Задание 1

Рассчитайте сумму амортизационных отчислений на кузнечно-прессовый автомат за январь, если первоначальная стоимость автомата – 54000 руб. (используйте линейный способ, нормы амортизационных отчислений смотрите в тематическом обзоре).

Задание 2

Рассчитайте сумму амортизационных отчислений на хозяйственный инвентарь гостиницы "Юность" за январь.

Первоначальная стоимость, руб:

мебельный гарнитур	12000
ковры	9000
оконные и дверные драпировки	8500

Используйте линейный способ, нормы амортизационных отчислений смотрите в тематическом обзоре.

Пример выполнения задания тренинга на умение 2

Задание

Составьте акт приемки-передачи приобретенной ПЭВМ (типовая форма № ОС-1, приведена в тематическом обзоре).

Исходные данные: на основании приказа директора ЗАО "Маяк" Молоткова А.П. от 15.09.98 № 234 комиссия в составе бухгалтера Белкиной А.И., главного механика Бирюкова Н.Д. и начальника цеха № 2 Кукушкина С.М. произвела 16.09.98 осмотр ПЭВМ. ПЭВМ приобретена у АО "Крейт", оплата произведена платежным поручением № 118 от 10.09.98 на сумму 11 000 руб., включая НДС. Дата изготовления - 3.08.98, технический паспорт № 863. Приемка объекта производится на территории ЗАО "Маяк".

Краткая характеристика: 1) системный блок: серийный (заводской) номер SY 4622; 2) видеомонитор: серийный номер 237C480A, цветной, SVGA; 3) клавиатура: серийный номер 140309, 101 клавиша.

Объект техническим условиям полностью соответствует. Заключение: принять ПЭВМ в эксплуатацию в цехе № 2. К акту № 15 от 16.09.98 прилагается технический паспорт. Объекту присвоен инвентарный номер 480022, который 16.09.98 зарегистрирован в инвентарной карточке № 022.

Код нормы амортизационных отчислений - 48005, годовая норма амортизационных отчислений - 12,5%, амортизационные отчисления относятся на общепроизводственные расходы цеха № 2.

Решение

Акт (накладная) приемки-передачи (внутреннего перемещения) основных средств
(форма № ОС-1)

Данная форма применяется для оформления зачисления в состав основных средств (фондов) определенных объектов, для учета ввода их в эксплуатацию, за исключением тех случаев, когда ввод объектов в действие должен в соответствии с существующим законодательством оформляться в особом порядке; для оформления внутреннего перемещения основных средств со склада (из запаса) в эксплуатацию, а также для исключения из состава основных средств при передаче другому предприятию (организации).

При оформлении приемки основных средств акт (накладная) составляется в одном экземпляре на каждый отдельный объект приемочной комиссией, назначенной распоряжением (приказом) руководителя предприятия (организации). Составление общего акта, оформляющего приемку нескольких объектов основных средств, допускается лишь при учете хозяйственного инвентаря, инструмента, оборудования и т.п., если эти объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты в эксплуатацию в одном календарном месяце.

Акт (накладная) после его оформления с приложенной технической документацией, относящейся к данному объекту, передается в бухгалтерию предприятия, подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем предприятия, организации или лицами, на то уполномоченными.

При оформлении внутреннего перемещения основных средств акт (накладная) выписывается в двух экземплярах работником отдела (цеха) - сдатчика. Первый экземпляр с распиской получателя и сдатчика передается в бухгалтерию, второй - отделу (цеху) - сдатчику.

При безвозмездной передаче основных средств другому предприятию акт составляется в двух экземплярах: для предприятия сдающего и предприятия, принимающего основные средства.

При передаче основных средств другому предприятию за плату акт составляется в трех экземплярах: первые два остаются у предприятия сдающего (первый экземпляр прилагается к отчету, второй - к извещению на передачу). Третий экземпляр передается лицу, принимающему основные средства.

Реквизиты акта приемки - передачи основных средств следующие (бланк типовой формы № ОС-1 приведен в тематическом обзоре):

- 1) название предприятия, купившего основные средства (ЗАО "Маяк");
- 2) номер акта (акт № 15);
- 3) дата составления акта (16.09.98);
- 4) утверждение акта руководителем предприятия (подпись, расшифровка подписи, дата утверждения) (Молотков А.П.; 16.09.98);
- 5) номер или название подразделения предприятия, в котором будет использоваться основное средство (цех № 2);
- 6) учетный порядок, отражающий приобретение основных средств. Если оборудование сдано в эксплуатацию и принято на учет, то эта операция будет отражена соответствующей бухгалтерской проводкой: дебет счета 01 "Основные средства", кредит счета 08 "Капитальные вложения";
- 7) первоначальная стоимость 11 000 руб.;
- 8) инвентарный номер, который присваивается объекту при постановке на учет (инв. № 480022);
- 9) счет, на который будут относиться амортизационные отчисления (субсчет 25-2);

- 10) шифр нормы амортизационных отчислений (48005);
- 11) норма амортизационных отчислений (12,5%);
- 12) номер приказа на осмотр приобретенного объекта и дата издания приказа (Приказ № 234 от 15.09.98).
Поступившие основные средства перед постановкой на учет осматриваются ответственной комиссией, члены которой затем подписывают акт приемки - передачи основных средств;
- 13) наименование осматриваемого объекта (ПЭВМ);
- 14) название предприятия, от которого получен объект (АО "Крейт");
- 15) местонахождение объекта в момент приемки (ЗАО "Маяк");
- 16) если основное средство приобретено не новым, то к учету принимается и соответствующая сумма износа, указываемая в документах;
- 17) основное средство имеет определенные технико-экономические характеристики. Здесь указывается номер паспорта или чертежа (технический паспорт № 863);
- 18) основные характеристики основного средства: его вид, код, год выпуска; дата ввода в эксплуатацию с указанием месяца и года - для определения начала начисления износа (дата изготовления 3.08.98, дата ввода в эксплуатацию 16.09.98);
- 19) указание источника финансирования или приобретения (приобретен за счет собственных средств);
- 20) данные по переоценке объекта (не переоценивался);
- 21) краткая характеристика объекта (вычислительная техника);
- 22) объект техническим условиям соответствует. Доделок не требуется;
- 23) принять ПЭВМ в эксплуатацию в цехе № 2;
- 24) с основным средством на предприятие поступили технические документы, которые должны быть перечислены в акте (техпаспорт);
- 25) должности, подписи, фамилии, имена, отчества членов приемной комиссии (бухгалтер Белкина А.И.; главный механик Бирюков Н.Д. и начальник цеха № 2 Кукушкин С.М.);
- 26) должность, подпись, фамилия, имя, отчество лица принявшего и лица сдавшего основное средство (начальник цеха №2 Кукушкин С.М., директор Молотков А.П.);
- 27) дата приемки объекта (16.09.98);
- 28) запись бухгалтера о форме учета (инвентарная карточка заведена);
- 29) подпись главного бухгалтера предприятия (главный бухгалтер Белкина А.И.).

Решите самостоятельно следующие задания:

Задание 1

Составьте акт приемки-передачи токарно-винторезного станка (типовая форма № ОС-1, приведена в тематическом обзоре).

Исходные данные: на основании приказа директора машиностроительного завода "Вымпел" Петрова В.В. за № 44 от 18.05.98 г. комиссия в составе начальника механосборочного корпуса № 1 Круглова Н.А., старшего инженера Коренкова М.С. и техника Бирюкова Н.Д. произвела осмотр токарно-винторезного станка, работающего металлическим инструментом. Масса станка 14,5 т. Станок приобретен у станкостроительного завода "Борец" за плату. Приемка объекта производится на территории машиностроительного завода "Вымпел". Дата выпуска станка 20.01.98 г., технический паспорт № 668, первоначальная стоимость объекта 75 355,8 руб. Объект техническим условиям

соответствует. Заключение: объект принять в эксплуатацию. К акту № 17 от 25.05.98 г. прилагаются технический паспорт и счет № 161. Объекту присвоен инвентарный номер 40586, который зарегистрирован в инвентарной карточке № 586.

Задание 2

Составьте акт приемки-передачи нового здания механосборочного корпуса (типовая форм № ОС-1).

Исходные данные: на основании приказа директора машиностроительного завода за № 42 от 16 апреля 1998 года комиссия в составе начальника механосборочного корпуса № 1 Круглова Н.А., начальника ОКСа Рогова П.С. и главного бухгалтера предприятия Новиковой А.Д. приняла в эксплуатацию новое здание механосборочного корпуса № 1, построенное на территории завода по проекту № 1021/6. Площадь здания - 5028,8 м², первоначальная стоимость 308456000 руб. Здание кирпичное, фундамент бутовый, крыша железная, электрифицировано. Требованиям нормальной эксплуатации отвечает полностью. О приемке здания составлен акт № 16 от 19 апреля 1998 года. Объекту присвоен инвентарный номер 10012, который зарегистрирован в инвентарной карточке № 12. Годовая норма амортизации (износа) 5,0 %.

Пример выполнения задания тренинга на умение 3

Задание

На основе акта приемки-передачи приобретенной ПЭВМ откройте на принятую ПЭВМ инвентарную карточку (типовая форма № ОС-6 приведена в тематическом обзоре).

Используйте исходные данные, приведенные в задании на умение 2.

Решение

Инвентарная карточка учета основных средств
(форма № ОС-6)

Данная форма применяется для учета всех видов основных средств, а также для группового учета однотипных объектов основных средств, поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце и имеющих одно и то же производственно-хозяйственное назначение, техническую характеристику и стоимость.

Инвентарная карточка ведется в бухгалтерии на каждый объект или группу объектов. В случае группового учета карточка заполняется путем позиционных записей отдельных объектов основных средств.

Форма заполняется в одном экземпляре на основании “Акта (накладной) приемки-передачи (внутреннего перемещения) основных средств” (форма № ОС - 1), технической и другой документации.

Основанием для отметок о выбытии объектов основных средств при передаче их другому предприятию (организации), а также о перемещении внутри предприятия является “Акт (накладная) приемки-передачи (внутреннего перемещения) основных средств” (форма № ОС-1); при списании объекта основных средств вследствие ветхости или износа - “Акт на списание основных средств”. Записи о законченных работах по достройке, дооборудованию, реконструкции и модернизации, ремонту объекта ведутся в карточке на основании “Акта приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов” (форма № ОС-2).

В разделе “Краткая индивидуальная характеристика объекта” записываются только основные качественные и количественные показатели объекта, а также относящиеся к нему важнейшие пристройки, приспособления и принадлежности, при этом ограничиваются двумя-тремя наиболее важными для данного объекта качественными показателями, исключая дублирование данных имеющейся на предприятии (организации) технической документации на этот объект.

Краткую индивидуальную характеристику в случае группового учета основных средств дают не по каждому объекту отдельно, а в целом, по всей группе объектов, учитываемых в инвентарной карточке.

При значительном изменении качественных или количественных показателей в характеристике объекта в результате реконструкции (модернизации), достройки и дооборудования прежнюю инвентарную карточку в случае невозможности отразить в ней все показатели, характеризующие реконструированный (модернизированный, дооборудованный) объект в целом, заменяют новой.

Старую инвентарную карточку сохраняют как справочный документ.

Основные реквизиты инвентарной карточки № 022 следующие (бланк типовой формы № ОС-6):

- 1) название предприятия, купившего основное средство (ЗАО “Маяк”);

- 2) полное наименование и назначение объекта (ПЭВМ);
- 3) наименование завода-изготовителя (АО "Крейт");
- 4) номер паспорта (№ 863);
- 5) заводской, номер, модель, тип, марка объекта (системный блок: серийный (заводской) номер SY 4622; видеомонитор: серийный номер 237C480A; клавиатура: серийный номер 140309, 101 клавиша);
- 6) номер или название подразделения предприятия, где будет использоваться основное средство (цех № 2);
- 7) учетный порядок (синтетический счет 01 "Основные средства");
- 8) первоначальная стоимость (11000руб.);
- 9) инвентарный номер, который присваивается объекту при постановке на учет (инв. № 480022);
- 10) счет, на который будут относиться амортизационные отчисления (субсчет 25-2);
- 11) шифр нормы амортизационных отчислений (48005);
- 12) норма амортизационных отчислений (12,5% от балансовой стоимости);
- 13) главные характеристики основного средства (год выпуска 1998; акт о вводе в эксплуатацию № 15 от 16.09.98);
- 14) краткая индивидуальная характеристика объекта (ПЭВМ, АО "Крейт");
- 15) наименование важнейших приспособлений и принадлежностей, относящихся к основному объекту (системный блок: серийный номер SY4622; видеомонитор: серийный номер - 237C480A, цветной, SY6A; клавиатура: серийный номер - 140309, 101 клавиша);
- 16) дата заполнения карточки с указанием должности, фамилии, имени, отчества, подписи лица, заполнившего карточку (бухгалтер Белкина А.И. 16.09.98).

Решите самостоятельно следующие задания:

Задание 1

Откройте на принятый токарно-винорезный станок инвентарную карточку (типовая форма № ОС-6 приведена в тематическом обзоре).

Используйте исходные данные, приведенные в задании 1 на умение 2.

Задание 2

Откройте на здание механосборочного корпуса инвентарную карточку (типовая форма № ОС-6 приведена в тематическом обзоре).

Используйте исходные данные, приведенные в задании 2 на умение 2.

Пример выполнения задания тренинга на умение 4

Задание

Рассчитайте остаточную стоимость производственного здания машино-строительного завода на 1 апреля 1998 года, если первоначальная стоимость здания на 1 января 1998 года – 120000000 руб. Ежемесячные амортизационные отчисления – 100000 руб.

Решение

- 1) Определение первоначальной стоимости производственного здания $C_{\text{перв}}$, которая в соответствии с условием задания составляет 120000000 руб.
- 2) Определение амортизационных отчислений I . В соответствии с условием задания ежемесячные отчисления составляют 100 000 руб. По условию задания необходимо списать амортизационные отчисления за 3 месяца; т.е. $100\,000 \cdot 3 = 300\,000$ руб.
- 3) Расчет остаточной стоимости $C_{\text{ост.}}$ по формуле (см. стр. 10):

$$C_{\text{ост.}} = C_{\text{перв}} - I = 120000000 - 300000 = 119700000 \text{ руб.}$$

Решите самостоятельно следующие задания:

Задание 1

Рассчитайте остаточную стоимость фрезерного станка на 1 июля 1998 года, если первоначальная стоимость станка на 1 января 1998 года составила 64 000 руб., а ежемесячные амортизационные отчисления 267 руб.

Задание 2

Рассчитайте остаточную стоимость металлообрабатывающего центра с ЧПУ на 1 февраля 1998 года, если первоначальная стоимость металлообрабатывающего центра на 15 января 1998 года составила 80000 руб., а ежемесячные амортизационные отчисления – 447 руб.

Пример выполнения задания тренинга на умение 5

Задание

ЗАО “Юлия” приобрело три пакета акций у ОАО “Затрес” с целью их перепродажи по следующим ценам: 1-й пакет (100 шт.) по цене 20 руб/шт; 2-й пакет (200 шт.) - 30 руб/шт; 3-й пакет (50 шт.) - 40 руб/шт. Проданы пакеты акций ОАО “Затрес”: 1-й пакет – 50 шт.; 2-й пакет – 150 шт.

Определите учетную стоимость реализуемых пакетов акций, используя метод средней цены.

Решение

1. Определение количества реализуемых ценных бумаг K_{p_i} . В соответствии с условием задания: 1-й пакет – 50 шт.; 2-й пакет – 150 шт.

2. Определение общей балансовой учетной стоимости ценных бумаг, принадлежащих фирме: $B_{цб_i} = 100 \cdot 20 + 200 \cdot 30 + 50 \cdot 40 = 10\,000$ руб.

3. Определение общего количества ценных бумаг, принадлежащих фирме: $K_{цб_i} = 100 + 200 + 50 = 350$ шт.

4. Расчет средней учетной стоимости одной ценной бумаги по формуле:

$$y_{ср_i} = \frac{B_{цб_i}}{K_{цб_i}} = y_{ср_i} = \frac{10000}{350} = 28,57 \text{ руб / шт.}$$

5. Расчет учетной стоимости продаваемых ценных бумаг $Y_{цб_i}$: 1-й пакет $50 \cdot 28,57 = 1428,5$ руб., 2-й пакет $150 \cdot 28,57 = 4285,5$ руб.

Итого: 5 714 руб.

Решите самостоятельно следующие задания:

Задание 1

ООО “Глобус” приобрело четыре пакета акций у ОАО “Мальвина” с целью их перепродажи: 1-й пакет (50 шт.) по цене 10 руб/шт.; 2-й пакет (100 шт.) - 20 руб/шт; 3-й пакет (70 шт.) - 30 руб/шт.; 4-й пакет (60 шт.) - 25 руб/шт. Проданы пакеты акций ОАО “Мальвина”: 1-й пакет – 40 шт; 2-й пакет – 50 шт.

Определите учетную стоимость реализуемых пакетов акций, используя метод средней цены.

Задание 2

ООО «Маяк» приобрело два пакета акций у ОАО «Парус» с целью их перепродажи: 1-й пакет (100 шт.) по цене 20 руб/шт.; 2-й пакет (50 шт.) – 40 руб/шт. Проданы пакеты акций ОАО «Парус»: 1-й пакет – 50 шт.

Определите учетную стоимость реализуемых пакетов акций, используя метод средней цены.

ФАЙЛ МАТЕРИАЛОВ

П р и л о ж е н и е № 1

Корреспонденции счетов по учету основных средств

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
	<i>Поступление основных средств</i>		
1	Оприходованы основные средства, внесенные учредителями в счет вклада в уставный капитал	01	75
2	Оприходованы приобретенные основные средства	01	08
3	Приняты безвозмездно поступившие основные средства	01	87,88
4	Осуществлена переоценка основных средств	01	87,88
5	Приняты основные средства приватизированной организации	01	67
6	Оприходованы выявленные при инвентаризации неучтенные основные средства	01	80
7	Стоимость основных средств, переведенных из состава долгосрочного арендованного имущества в собственное после выкупа	01	03
8	Принят в эксплуатацию законченный строительный объект	01	08
	<i>Начисление износа основных средств</i>		
9	Начислен износ по основным средствам, используемым в основном и вспомогательном производствах	20,23,25,26,31	02
10	Начислен износ по основным средствам, используемым на строительных работах	08	02
11	Начислен износ по основным средствам, обслуживающим процесс реализации продукции	43	02
12	Начислен износ по основным средствам, используемым в торговле	44	02
13	Начислен износ по основным средствам непроизводственного назначения	29,81,88	02
14	Осуществлена индексация суммы износа в результате переоценки основных средств	87,88	02
15	Начислен износ, заранее зарезервированный в составе предстоящих расходов (по ремонту основных средств, возведению временных титульных сооружений и др.)	89	31
	<i>Ремонт основных средств</i>		
16	Отпущены материалы на ремонтные работы	20,23,25,26,44	10
17	Начислена оплата труда за ремонтные работы	20,23,25,26,44	70
18	Произведены начисления в Пенсионный фонд, Фонд государственного и обязательного медицинского страхования, Фонд занятости	20,23,25,26,44	67, 69

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
19	Начислен износ по МБП, отпущенным на выполнение ремонтных работ	20,23,25,26, 44	13
20	Отражены расходы по ремонту основных средств, выполненному ремонтным цехом	23	10,13,23,25, 26,31, 67,69, 70,76 и др.
21	Списываются затраты ремонтного цеха по выполненным ремонтным работам	20,25,26,44	23
22	Акцептован счет подрядчика за выполненные ремонтные работы	20,23,24,25, 44,	60, 76
23	Начислен НДС по счету подрядчика	19	60, 76
24	Создан резервный фонд на осуществление ремонтных работ	20,23,25,26, 29, 44	89
25	Отражены расходы по ремонту при создании ремонтного фонда	89	10,13,23, 67, 70, 76 и др.
26	Отражены расходы по ремонту основных средств	31	10,13,23,25, 26, 67, 69, 70, и др.
27	Списаны расходы будущих периодов по ремонту основных средств	20,23,25,26, 44	31
28	Осуществлен ремонт основных средств производственного назначения	29,81,88	10,13, 67,69, 70, 76 и др.
	Выбытие основных средств		
29	Списана с баланса первоначальная стоимость основных средств	47	01
30	Списана сумма износа	02	47
31	Отражены расходы, связанные с выбытием основных средств	47	10,13,23,43, 67,69, 70, 76 и др.
32	Оприходованы материалы от ликвидации основных средств по ценам возможного использования	10,12	47
33	Поступила выручка от реализации основных средств	51	47
34	Начислен НДС на сумму выручки от реализации	47	68
35	Переданы основные средства в счет вклада в уставный капитал другой организации	06	47
36	Списана прибыль от выбытия основных средств производственного назначения	47	80
37	Списан убыток от выбытия основных средств производственного назначения	80	47
38	Списан финансовый результат от выбытия основных средств производственного назначения: прибыль убыток	47 80, 88	80, 88 47
39	Начислен НДС по безвозмездно переданным основным средствам	47	68

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
40	Списан убыток от безвозмездного выбытия основных средств производственного назначения	87	47
41	Списан убыток от безвозмездного выбытия основных средств непроизводственного назначения	88	47
	Прочие операции		
42	Осуществлен перевод основных средств в МБП	12	01
43	Списан начисленный износ по основным средствам	02	13
44	Доначислен износ по переведенным объектам	20,23,25,26, 44	13
45	Списан НДС, уплаченный при приобретении основных средств, переведенных в МБП	19-4	19-1

Корреспонденции счетов по учету лизинговых операций

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
	У лизингодателя		
1	Приобретено лизинговое имущество (включая сумму процентов по коммерческому кредиту, в том числе по векселям)	08	60
2	Зачислено имущество в состав основных средств с одновременной его передачей лизингополучателю	01	08
3	Произведена оплата стоимости имущества	60	51, 52
4	Отражены расходы лизинговой компании: на содержание аппарата	20, 26	10, 12, 13, 69, 70
	на страхование приобретаемого имущества (основных средств)	20, 26	65
	амортизация основных средств	20, 26	02
	начислены причитающиеся к уплате проценты по кредитам банка	20, 26	90, 92
5	Ежемесячно списываются расходы лизинговой компании	46	20, 26
6	Начислены платежи, причитающиеся по лизингу согласно договору	62	46
7	Получены платежи от лизингополучателя	51, 52	62
8	При возврате от лизингополучателя перевод основных средств в состав собственных	01	01
9	Продано имущество по окончании срока действия договора одновременно	47	01
		02	47

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
10	При досрочном выкупе имущества: доначисление амортизации отражение процентов по кредитам списание дополнительных расходов отражение суммы дополнительных платежей, причитающихся к получению за оставшийся срок по договору	20, 26 20, 26 46 62	02 90, 92 20, 26 46
11	Отражается ежемесячно финансовый результат: прибыль убыток	46 80	80 46
Примечание: При наличии у лизингодателя на балансе движимого имущества (основных средств) до передачи его лизингополучателю оно учитывается на счете 07. При передаче его стоимость списывается со счета 07 в дебет счета 06.			
У лизингополучателя			
1	Получены основные средства по договору о лизинге	001	-
2	Отчисления на страхование основных средств	20, 23, 25, 26, 29, 44	65
3	Отражены расходы по содержанию основных средств	20, 23, 25, 26, 29, 44	23 и др.
4	Отражена задолженность по лизинговым платежам	20, 23, 25, 26, 29, 44	76
5	Перечислена задолженность по лизинговым платежам	76	51, 52, 55
6	Возвращены основные средства лизингодателю	-	001
7	При выкупе основных средств по окончании договора: списание с учета по стоимости согласно договору отражение основных средств в составе собственных в оценке лизинговых платежей	- 01	001 02
8	При выкупе основных средств до истечения срока договора: списание с учета основных средств по стоимости согласно договору оплата лизинговых платежей в размере средств, приходящихся на оставшийся срок действия договора по основным средствам производственного назначения то же по основным средствам непроизводственного назначения отражение основных средств в составе собственных в оценке лизинговых платежей списание равномерно понесенных расходов в течение срока предполагаемой службы основных средств, установленного предприятием	- 31 81, 88 01 20, 23, 25, 26, 44	001 51, 52 51, 52 02 31

**Корреспонденции счетов по операциям движения
нематериальных активов**

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	Оприходованы нематериальные активы, внесенные учредителями в счет вклада в уставный капитал	04	75
2	Получены безвозмездно нематериальные активы	04	87
3	Приобретены нематериальные активы	08	60,76 и др.
	Сумма НДС по приобретенным нематериальным активам	19	60,76 и др.
4	Списываются расходы по доведению нематериальных активов до состояния, пригодного к использованию	08	60, 69, 70, 76 и др.
5	Оприходованы нематериальные активы	04	08
6	Оплачены приобретенные нематериальные активы	60,76	51,52 и др.
7	Списывается сумма НДС по оприходованным и оплаченным нематериальным активам	68	19
8	Начислен износ по нематериальным активам производственного назначения	20,23,25,26	05
9	Начислен износ по нематериальным активам непроизводственного назначения	29,81,88	05
10	Списывается разница между покупной и оценочной стоимостью приватизированной организации	20,26,44	04
11	Начислена амортизация по объектам: используемым в капитальном строительстве обслуживающим процесс реализации продукции используемым в торговой деятельности используемым в осуществлении расходов будущих периодов	08 43 44 31	05 05 05 05
12	Реализованы нематериальные активы: на первоначальную стоимость на сумму износа на расходы по выбытию на сумму выручки на сумму НДС на сумму прибыли на сумму убытка	48 05 48 51 48 48 48 80	04 48 69, 70, 76 48 68 80 48
13	Переданы нематериальные активы в счет вклада в уставные капиталы других организаций: на первоначальную стоимость на сумму износа на стоимость консультационных услуг на договорную стоимость на превышение договорной суммы над первоначальной стоимостью на сумму прибыли от передачи активов на сумму убытка от передачи активов	48 05 48 06 48 48 80 80	04 48 76 48 83 80 48

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
14	Переданы безвозмездно нематериальные активы:		
	на первоначальную стоимость	48	04
	на сумму износа	05	48
	на расходы по передаче	48	67, 70, 76
	на сумму НДС	48	68
	на списание убытка	87	48

Корреспонденции счетов по операциям финансовых вложений

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	Переданы в счет вклада в уставный капитал другой организации основные средства в договорной форме	06	47
2	Списана первоначальная стоимость основных средств	47	01
3	Списан износ по переданным основным средствам	02	47
4	Начислено за доставку основных средств, переданных в счет вклада в уставный капитал	47	76
5	Списан финансовый результат от передачи основных средств в счет вклада в уставный капитал другой организации:		
		прибыль убыток	80 47
6	Начислен и получен доход от долевого участия в другой организации (по переданным основным средствам)	76,51	80,76
7	Приобретены государственные облигации по цене выше номинальной стоимости	06,58	51
8	Начислен доход на облигации по окончании года	76	80
9	Списана часть разницы между стоимостью приобретения облигации и номинальной стоимостью	80	06,58
10	Приобретены облигации по цене ниже номинальной	06,58	51
11	Начислен годовой доход по облигациям	76	80
12	Доначислена годовая часть разницы между покупной и номинальной ценами	06,58	80
13	Приобретены акции в иностранной валюте	06,58	52
14	Начислены дивиденды по акциям в иностранной валюте	76	80
15	Поступили дивиденды по акциям в иностранной валюте	52	76
16	Отражена курсовая разница, возникшая вследствие разности рублевой оценки дивидендов на момент начисления и поступления	76	80

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
17	Реализованы акции по продажной цене	76	48
18	Списана балансовая стоимость акций	48	06, 58
19	Отражены расходы по продаже акций	48	06, 58
20	Списан финансовый результат от продажи акций: прибыль убыток	48 80	80 48
21	Предоставлены займы другим организациям	06, 58	51
22	Начислены дивиденды по предоставленным займам	76	80
23	Возвращены ранее выданные займы	51	06, 58

П р и л о ж е н и е № 2

УТВЕРЖДЕНО
приказом Министерства финансов
Российской Федерации
от 26 декабря 1994 года № 170

ПОЛОЖЕНИЕ о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (выдержка)

Правила оценки статей бухгалтерской отчетности

Капитальные и финансовые вложения

37. В состав капитальных вложений включаются затраты на строительно-монтажные работы, приобретение оборудования, инструмента, инвентаря, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и другие). Капитальные вложения отражаются в балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора).

38. Объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию не включаются в состав основных средств. В бухгалтерском учете и отчетности затраты по этим объектам отражаются как незавершенные капитальные вложения.

39. К финансовым вложениям относятся инвестиции организации в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), ценные бумаги и в уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора. По государственным ценным бумагам разрешается разницу между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно (ежемесячно) относить на

финансовые результаты у организации или на уменьшение финансирования (фондов) - у бюджетной организации.

Акции и паи, не оплаченные полностью, показываются в активе баланса в полной их покупной стоимости, с отнесением непогашенной суммы по статье кредиторов в пассиве баланса в случаях, когда инвестор имеет право на получение дивидендов и несет полную ответственность по этим вложениям. В остальных случаях суммы, внесенные в счет подлежащих приобретению акций и паев, показываются в активе баланса по статье дебиторов.

Вложения организации в акции других организаций, котирующиеся на бирже или на специальных аукционах, котируются регулярно публикуется, при составлении годового бухгалтерского баланса отражаются на конец года по рыночной стоимости, если последняя ниже балансовой стоимости. Указанная корректировка производится на сумму резерва под обеспечение вложений в ценные бумаги, созданного за счет финансовых результатов у организации, или уменьшения финансирования (фондов) у бюджетной организации.

Основные средства и нематериальные активы

40. Основные средства представляют собой совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного времени как в сфере материального производства, так и в непроизводственной сфере.

41. К основным средствам относятся здания, сооружения, передаточные устройства, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие основные средства.

К основным средствам относятся также капитальные вложения на улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы) и в арендованные здания, сооружения, оборудование и другие объекты, относящиеся к основным средствам.

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

В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

42. Законченные капитальные затраты в арендованные здания, сооружения, оборудование и другие объекты, относящиеся к основным средствам, зачисляются арендатором в собственные основные средства в сумме фактических расходов, если иное не предусмотрено договором аренды.

43. Основные средства отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости, т. е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления. Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации соответствующих объектов.

Стоимость основных средств организации погашается путем начисления износа (амортизированной стоимости) и списания на издержки производства (обращения) в течение нормативного срока их полезного использования по нормам, утвержденным в установленном законодательством порядке (за исключением земельных участков, объектов природопользования и других

объектов, относящихся к основным средствам, по которым порядок начисления износа устанавливается отдельными нормативными актами). Накопленный стоимостной износ (амортизированная стоимость) основных средств отражается в учете и отчетности отдельно.

44. Организации, основная деятельность которых финансируется за счет средств бюджета, начисляют износ по основным средствам и показывают его в отчетности.

45. Не относятся к основным средствам и учитываются в организациях в составе средств в обороте, а в бюджетных организациях в составе малоценных предметов и других ценностей:

а) предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости;
б) предметы стоимостью на дату приобретения не более 100-кратного (для бюджетных учреждений - 50-кратного) установленного законодательством Российской Федерации минимального размера месячной оплаты труда за единицу (исходя из их стоимости, предусмотренной в договоре) независимо от срока их службы, за исключением сельскохозяйственных машин и орудий, строительного механизированного инструмента, а также рабочего и продуктивного скота, которые относятся к основным средствам независимо от их стоимости (подпункт в редакции, введенной в действие с 1 января 1997 г. приказом Минфина России от 3 февраля 1997 г. № 8);

в) орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи и другие) независимо от их стоимости и срока службы;

г) бензодвигательные пилы, сучкорезки, сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу сроком эксплуатации до двух лет (передвижные обогревательные домики, котлопункты, пилоточные мастерские, бензоаппараты и т. д.);

д) специальные инструменты и специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа) независимо от их стоимости; сменное оборудование (многократно используемые в производстве приспособления к основным средствам и другие вызываемые специфическими условиями изготовления продукции устройства: изложницы и принадлежности к ним, прокатные валки, фурмы воздушные, челноки, катализаторы и сорбенты твердого агрегатного состояния и т. п.) независимо от его стоимости;

е) специальная одежда, специальная обувь, а также постельные принадлежности независимо от их стоимости и срока службы;

ж) форменная одежда, предназначенная для выдачи работникам организации; одежда и обувь в организациях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других, состоящих на бюджете, независимо от их стоимости и срока службы;

з) временные (нетитульные) сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительных работ в составе накладных расходов;

и) тара для хранения товарно-материальных ценностей на складах или осуществления технологических процессов стоимостью в пределах лимита, установленного в подпункте "б" по цене приобретения или изготовления;

к) предметы, предназначенные для выдачи напрокат, независимо от их стоимости;

л) молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, а также ездовые и сторожевые собаки, подопытные животные;

м) многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала.

46. Стоимость находящихся в эксплуатации средств труда и предметов, предусмотренных в пункте 45 (за исключением приводимых в подпунктах “д” и “к”, а также по приводимым в подпунктах “л” и “м”, износ по которым не начисляется), может погашаться организацией путем начисления износа в размере 50% стоимости при передаче их со склада в эксплуатацию и в размере остальных 50% (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) при выбытии за непригодностью или путем начисления износа в размере 100% при передаче указанных выше средств труда и предметов в эксплуатацию.

Малоценные предметы стоимостью не более одной двадцатой установленного в соответствии с подпунктом “б” пункта 45 лимита за единицу могут списываться в расход по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. В целях обеспечения сохранности этих предметов при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Стоимость специальных инструментов, специальных приспособлений и сменного оборудования погашается в соответствии с установленной нормой или сметной ставкой, рассчитанной исходя из сметы расходов на их изготовление (приобретение) и запланированного выпуска продукции с помощью этих инструментов и приспособлений. Стоимость специальных инструментов и специальных приспособлений, предназначенных для индивидуальных заказов или используемых в массовом производстве, разрешается полностью погашать в момент передачи в производство соответствующих инструментов и приспособлений.

Стоимость предметов проката погашается путем начисления износа исходя из сроков их полезного использования.

47. Предметы и ценности, предусмотренные пунктом 45, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости, т.е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения или изготовления. Сумма износа этих предметов и ценностей отражается в учете и отчетности отдельно.

48. К нематериальным активам, используемым в течение длительного периода (свыше одного года) в хозяйственной деятельности и приносящим доход, относятся права, возникающие:

- из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав на программы для ЭВМ, базы данных и др.;

- из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения;

- из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;

- из прав на ноу-хау и др.

Кроме того, к нематериальным активам относятся права пользования земельными участками, природными ресурсами и организационные расходы.

Нематериальные активы отражаются в учете и отчетности в сумме затрат на приобретение, изготовление и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. По объектам, по которым проводится погашение стоимости, нематериальные активы равномерно (ежемесячно) переносят свою первоначальную стоимость на издержки производства или обращения по нормам, определяемым организацией исходя из установленного срока их полезного использования. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы переноса стоимости устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности организации). Амортизация нематериальных активов учитывается и отражается в отчетности отдельно.

П р и л о ж е н и е № 3*

Документ

Министерство финансов
Российской Федерации

1 сентября 1997 года № 65н

Приказ

Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” ПБУ 6/97

В соответствии с Федеральным законом “О бухгалтерском учете” от 21.11.96 г. № 129-ФЗ приказываю:

Утвердить одобренное Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации Положение по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” ПБУ 6/97 согласно приложению.

**Заместитель министра финансов Российской Федерации
С.Шаталов**

Зарегистрировано в Минюсте России 13 января 1998 г. № 1451

Приложение
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 3 сентября 1997 г. № 65н

Положение по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” ПБУ 6/97

1. Общие положения

1.1. Настоящее Положение устанавливает методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления и договора аренды. Под организацией в дальнейшем понимается юридическое лицо по законодательству Российской Федерации (за исключением банков и бюджетных учреждений). Настоящее Положение является элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации и должно применяться с учетом других положений по бухгалтерскому учету.

1.2. Положение не применяется в отношении:

машин и оборудования и иных аналогичных предметов, числящихся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары - на складах организаций, занимающихся торговлей;

* Этот материал опубликован в “Финансовой газете” за январь 1998 г., № 3 (319).

предметов, сданных в монтаж или подлежащих монтажу, находящихся в пути;

капитальных и финансовых вложений, иных долгосрочных инвестиций.

1.3. Настоящее Положение применяется Министерством финансов Российской Федерации при установлении:

особенностей учета операций по договору аренды;
особенностей учета объектов природопользования.

2. Определения

2.1. В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации указанные ниже понятия означают следующее:

основные средства - часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев. Не относятся к основным средствам и учитываются организацией в составе средств в обороте предметы, используемые в течение периода менее 12 месяцев независимо от их стоимости, предметы стоимостью на дату приобретения не более стократного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда за единицу независимо от их полезного использования и иные предметы, устанавливаемые организацией исходя из правил положений по бухгалтерскому учету:

срок полезного использования – период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей деятельности организации, определяемых для принятых к бухгалтерскому учету основных средств в соответствии с установленным порядком. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

2.2. К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы, устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и прочие основные средства.

К основным средствам относятся также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.

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

В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

2.3. Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно - сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы. Комплекс

конструктивно - сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

3. Оценка основных средств

3.1. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

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

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств могут быть:

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

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

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

3.4. Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения, признается их рыночная стоимость на дату оприходования.

3.5. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств, признается стоимость обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском балансе.

3.6. Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и настоящим Положением.

Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации

соответствующих объектов. Увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости основных средств относится на добавочный капитал организации.

Организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на добавочный капитал организации, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

3.7. Оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия к бухгалтерскому учету организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления или договора аренды.

4. Амортизация основных средств

4.1. Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено настоящим Положением. По объектам основных средств, полученным по договору дарения и безвозмездно в процессе приватизации, жилищному фонду, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной установки и т.п. объектам, продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста, а также приобретенным изданиям (книги, брошюры и т. п.) амортизация не начисляется.

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

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

линейный способ;

способ уменьшаемого остатка;

способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

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

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев их нахождения на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации и основным средствам, переведенным по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев.

4.3. Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

при линейном способе — исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования - 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.

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

В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году. При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

4.4. 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).

4.5. При начислении амортизационных отчислений по объектам основных средств, приобретенных с использованием бюджетных ассигнований, в расчет берется стоимость объекта за минусом величины полученных сумм.

4.6. Амортизационные отчисления по объекту 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.

4.7. 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.

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

4.9. 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.

4.10. Амортизационные отчисления по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

5. Восстановление основных средств

5.1. Восстановление объектов основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

5.2. Затраты на восстановление объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся. 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. п.) объектов основных средств.

5.3. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, замена каждой такой части при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта.

6. Аренда основных средств

6.1. Имущество, предоставляемое арендатору (нанимателю) за плату во временное владение и пользование или во временное пользование, подлежит обособленному отражению в бухгалтерском учете у арендодателя (наймодателя) в оценке в соответствии с правилами раздела 3 настоящего Положения (за исключением имущества по договору аренды предприятия).

Имущество по договору аренды предприятия в целом как имущественный комплекс учитывается арендатором по стоимости, определенной в соответствии с передаточным актом и договором аренды предприятия.

6.2. Объект основных средств, полученный по договору аренды, арендатором учитывается на забалансовом счете (за исключением объектов в случаях, предусмотренных в договоре финансовой аренды) в оценке, принятой в договоре аренды.

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

6.4. Начисление амортизации по объектам основных средств, сданным в аренду, производится арендодателем (за исключением амортизационных отчислений, производимых арендатором по имуществу по договору аренды предприятия, и в случаях, предусмотренных в договоре финансовой аренды).

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

7. Выбытие основных средств

7.1. 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.

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

7.3. 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 соответственно в прибыль или убыток организации.

8. Раскрытие в бухгалтерской отчетности

8.1. 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.

8.2. В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (включая в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации);

- о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);

- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;

- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;

- о способах начисления в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по отдельным объектам основных средств.

9. Заключительные положения

Настоящее Положение применяется начиная с 1 января 1998 г.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

ЮНИТА 2

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Редактор Н.С. Потемкина

Оператор компьютерной верстки Д.В. Федотов

Изд. лиц. ЛР № 071765 от 07.12.98 г.
Тираж

Сдано в печать
Заказ
