

Учет капитальных затрат и внеоборотных активов

1. Основные средства: характеристика, классификация, приобретение, оценка при приобретении
2. Амортизация основных средств
3. Восстановление основных средств (модернизация (реконструкция) ремонт)
4. Переоценка основных средств
5. Нематериальные активы: характеристика, классификация, приобретение, оценка при приобретении
6. Амортизация нематериальных активов
7. Доходы и расходы, связанные с основными средствами и нематериальными активами
8. Представление информации о внеоборотных активах в бухгалтерской отчетности

Условия признания активов основными средствами (ПБУ 6)

- а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд, либо для предоставления за плату во временное владение и пользование
- б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев
- в) организация не предполагает последующую перепродажу объекта
- г) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем

Срок полезного использования объекта основных средств – период времени, в течение которого использование объекта приносит организации экономические выгоды

Классификация основных средств

По видам:

здания, сооружения,
рабочие и силовые машины и оборудование
измерительные и регулирующие приборы и устройства
вычислительная техника
транспортные средства
инструмент
производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности
рабочий, продуктивный и племенной скот
многолетние насаждения
внутрихозяйственные дороги
капитальные вложения в коренное улучшение земель
капитальные вложения в арендованные объекты основных средств
земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и др.)

По функциональному назначению:

- основные средства, непосредственно используемые при производстве продукции работ или управлении организацией;
- основные средства, предназначенные исключительно для предоставления во временное владение и пользования с целью получения дохода (учитываются как доходные вложения в материальные ценности);
- основные средства, предназначенные для социально-бытового и культурного обслуживания членов трудового коллектива (поликлиника, детский оздоровительный лагерь, столовая и пр.)

Организация учета основных средств

Активы, в отношении которых выполняются условия признания основных средств, стоимостью в пределах лимита, установленного учетной политикой организации, но не более 20000 рублей за единицу могут учитываться в порядке, предусмотренном для материально-производственных запасов (ПБУ 5), при обеспечении надлежащего контроля за их движением

Единица учета основных средств – инвентарный объект

Инвентарный объект основных средств – объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций или комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих единое целое.

Если у одного объекта основных средств имеются несколько частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как отдельный инвентарный объект.

Документирование:

Приемка объекта основных средств - Акт приема-передачи основных средств

Аналитический учет – Инвентарная карточка учета основных средств

счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» - группировка затрат на приобретение

счет 01 «Основные средства» - Наличие и движение основных средств

счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» - наличие и движение доходных вложений в материальные ценности

счет 02 «Амортизация основных средств» - начисление и обобщение сумм амортизационных отчислений

Приобретение основных средств. Первоначальная стоимость

Типовые операции приобретения основных средств:

- 1. Все затраты, связанные с приобретением регистрируются на основании первичных документов по Дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». НДС в первоначальную стоимость не включается, кроме случаев, предусмотренных законодательством**
- 2. На дату окончания процесса приобретения определяется первоначальная стоимость основного средства = сумма фактических затрат, связанных с приобретением (ПБУ 6)**
- 3. Приемка объекта основных средств производится комиссией и оформляется Актом приема-передачи основных средств, устанавливается срок полезного использования объекта основных средств, определяется способ амортизации в соответствии с принятой учетной политикой**
- 4. На основании Акт приема-передачи в бухгалтерском учете регистрируется операция принятия к учету основного средства, оформляется Инвентарная карточка учета основного средства**

Бухгалтерские проводки по операциям:

Дт 08 Кт 60 – стоимость приобретенного объекта

Дт 19 Кт 60 – НДС, уплаченный поставщику

Дт 08 Кт 75 – стоимость объекта, полученного в счет вклада в уставный капитал

Дт 08 Кт 98 – стоимость безвозмездно полученного объекта

Дт 08 Кт 70 – затраты на оплату труда по операциям, связанным с приобретением ОС

Дт 08 Кт 69 – отчисления на соц.страхования с заработной платы

Дт 01 Кт 08 – принятие к учету основного средства по первоначальной стоимости

Покупка оборудования

Дата	Характеристика операции	Сумма	Дебет	Кредит
01.02	Поступление оборудование (Товарная накладная)	50000	08	60
	НДС, подлежащий уплате поставщику	9000	19	60
01.02	Затраты на доставку оборудования и монтаж (Акт)	15000	08	60
	НДС, подлежащий уплате за доставку	2700	19	60
03.02	Принято к учету основное средства (Акт приема-передачи)	65000	01	08
03.02	Оплата поставщику	59000	60	51
03.02	Оплата подрядчику	17700	60	51
03.02	НДС по приобретенным основным средствам к вычету (Запись книги покупок)	11700	68	19

Амортизация основных средств

Стоимость основных средств погашается путем начисления амортизации

Амортизация не начисляется:

- по объектам основных средств некоммерческих организаций (начисляется износ линейным способом и отражается на забалансовом счете)
- по объектам основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования, объекты, отнесенные к музейным ценностям и музейным коллекциям и др.)

Способы амортизации:

- линейный
- уменьшаемого остатка
- по сумме чисел лет срока полезного использования
- пропорционально объему продукции (работ)

Один способ амортизации применяется по группе однородных объектов основных средств в течение всего срока полезного использования

Порядок начисления амортизации

- Начисление амортизации по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия к учету
- Начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания объекта
- В течение отчетного года амортизация начисляется в ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы
- Начисление амортизации приостанавливается в случае перевода объекта на консервацию на срок более 3 месяцев или в период восстановления, срок которого превышает 12 месяцев

определение годовой суммы амортизации

Линейный способ

исходя из первоначальной стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования

Способ уменьшаемого остатка

исходя из остаточной стоимости, нормы амортизации, исходя из срока полезного использования и коэффициента ускорения не выше 3

По сумме чисел лет СПИ

исходя из первоначальной стоимости и годового соотношения, в числителе – число лет до конца СПИ, в знаменателе – сумма чисел лет СПИ

Пропорционально объему продукции (работ)

Исходя из натурального показателя объема в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости и предполагаемого объема за весь СПИ

Расчет годовой суммы амортизации

Пример. Основное средство первоначальной стоимостью 120000 руб. СПИ 5 лет

1- линейный способ (ПС=120000, N=1/5=0,2)

годовая сумма $120000 \cdot 0,2 = 24000$, в месяц $24000 \cdot 1/12 = 2000$

2- способ уменьшаемого остатка с коэффициентом 2,0 (N=0,2 K=2,0)

годовая сумма 1 год = $120000 \cdot 0,4 = 48000$

годовая сумма 2 год = $(120000 - 48000) \cdot 0,4 = 28800$

годовая сумма 3 год = $(120000 - 76800) \cdot 0,4 = 17280$

годовая сумма 4 год = $(120000 - 94080) \cdot 0,4 = 10368$

годовая сумма 5 год = $(120000 - 104448) \cdot 0,4 = 6220,80$

3- по сумме чисел лет СПИ (ПС=120000, год.соотношение $5/(1+2+3+4+5)$, 4/15, 3/15, 2/15, 1/15)

годовая сумма 1 год = $120000 \cdot 5/15 = 40000$

годовая сумма 2 год = $120000 \cdot 4/15 = 32000$

годовая сумма 3 год = $120000 \cdot 3/15 = 24000$

годовая сумма 4 год = $120000 \cdot 2/15 = 16000$

годовая сумма 5 год = $120000 \cdot 1/15 = 8000$

4- пропорционально объему (мах V 400: 1-50, 2-30, 3-25, 4-20, 5-20)

годовая сумма 1 год = $120000 \cdot 50/400 = 15000$

годовая сумма 2 год = $120000 \cdot 30/400 = 9000$

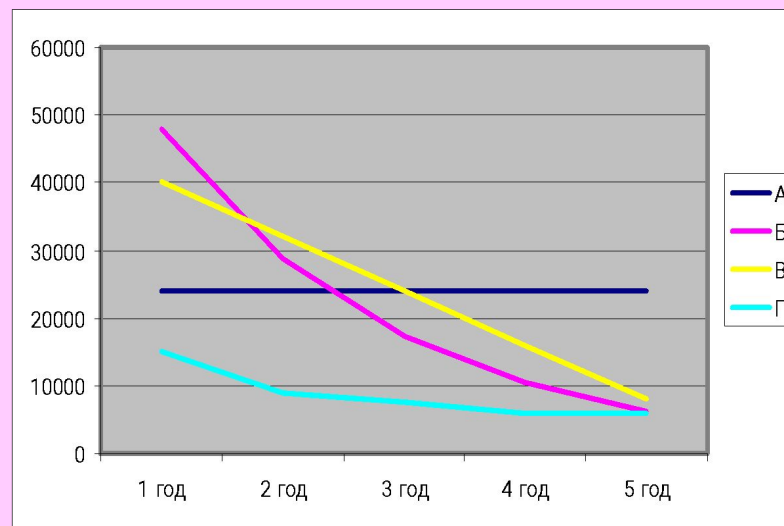
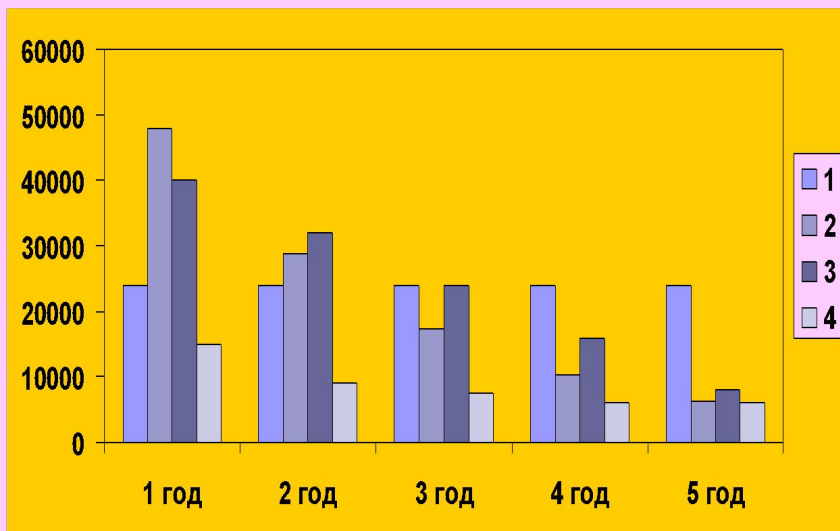
годовая сумма 3 год = $120000 \cdot 25/400 = 7500$

годовая сумма 4 год = $120000 \cdot 20/400 = 6000$

годовая сумма 5 год = $120000 \cdot 20/400 = 6000$

Сравнение способов амортизации

Способ	1 год	2 год	3 год	4 год	5 год
1	24000	24000	24000	24000	24000
2	48000	28800	17280	10368	6220-80
3	40000	32000	24000	16000	8000
4	15000	9000	7500	6000	6000



Начисление амортизации

Начислена амортизация по основным средствам производственного назначения	25	02
Начислена амортизация по основным средствам общехозяйственного назначения	26	02
Начислена амортизация по основным средствам, используемым в процессе продажи	44	02
Начислена амортизация по основным средствам, используемым для создания (строительства) основных средств	08	02

Ремонт основных средств

Проведен ремонт основного средства, затраты на ремонт составили 18000 руб., из них материалы – 2000, заработная плата – 10000, работы, выполненные подрядной организацией – 6000.

Характеристика операции	Сумма	Дебет	Кредит
Отпущены для ремонта материалы	2000	25	10
Начислена заработная плата работникам, выполняющим ремонт	10000	25	70
Начислены взносы на соц. страхование с заработной платы ремонтных работников	2600	25	69
Приняты работы, выполненные подрядчиком	6000	25	60
НДС по приобретенным работам	1080	19	60
В конце месяца сумма затрат на ремонт в общей сумме относится на себестоимость продукции	20600	20	25

Модернизация основного средства

Модернизация основного средства, первоначальная стоимость 120000, СПИ 5 лет, фактический срок эксплуатации 3 года, остаточная стоимость на момент модернизации 48000 (сумма начисленной амортизации за факт. СПИ 72000)
Стоимость модернизации 3000 рублей, составляет 62,5% остаточной стоимости.
Пересматривается СПИ

Приняты работы выполненные подрядной организацией	30000	08	60
НДС по приобретенным работам	5400	19	60
Увеличена первоначальная стоимость основного средства	30000	01	08
НДС по приобретенным работам принят к вычету	5400	68	19
После проведенных хозяйственных операций: Сальдо счета 01 = 150000 Сальдо счета 02 = 72000			

Переоценка основных средств

Коммерческая организация не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) может переоценивать группы однородных основных средств (на регулярной основе)

Первоначальная стоимость 80000 руб.,

СПИ – 5 лет, в эксплуатации с 10.06.09,

способ начисления амортизации – линейный.

Текущая стоимость по рыночным ценам – 70000 руб.

На 31.12.09 сумма начисленной амортизации – 8000 руб.

Коэффициент пересчета = $0,875 = (70000 : 80000)$

Разница в стоимости = $10000 = (80000 - 70000)$

Пересчитанная амортизация = $7000 = (8000 \times 0,875)$

Разница в амортизации = $1000 (8000 - 7000)$

Сумма уценки 9000 ($10000 - 1000$) на счет нераспределенной прибыли

На счет нераспределенной прибыли (убытка) отнесено изменение первоначальной стоимости основного средства в связи с переоценкой	10000	84	01
На счет нераспределенной прибыли (убытка) отнесено изменение суммы амортизации основного средства в связи с переоценкой	1000	02	84

Выбытие основных средств

Объект основных средств, первоначальная стоимость 150000 руб., СПИ =5лет продается за 80000 руб., НДС 14400 руб. сумма к получению 94400.

Сумма начисленной за срок эксплуатации амортизации – 130000 руб.

Характеристика операции	Сумма	Дебет	Кредит
Признана выручка от продажи основного средства	94400	76	91.1
НДС, полученный в сумме выручки	14400	91.1	68
Списана первоначальная стоимость основного средства	150000	01.В	01
Списана сумма начисленной амортизации за фактический срок эксплуатации	130000	02	01.В
Списана в расходы остаточная стоимость объекта основных средств	20000	91.2	01.В
Результат от продажи объекта основных средств прибыль	60000	91.9	99

Условия признания активов нематериальными активами (ПБУ 14)

объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, то есть предназначен для использования в производстве продукции (работ, услуг) или для управленческих нужд

организация имеет право на получение экономических выгод, которые будет приносить объект в будущем, т.е. имеет документы, подтверждающие существование самого актива и права организации на результат интеллектуальной деятельности, средство индивидуализации; существуют ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам

возможность выделения или отделения от другого имущества

предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. СПИ продолжительностью свыше 12 месяцев

организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев

фактическая стоимость объекта может быть достоверно определена

отсутствие материально-вещественной (физической) структуры

Классификация нематериальных активов

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ - права и привилегии, дающие организации в долгосрочном периоде преимущества перед другими организациями, обеспечивая таким образом получение экономических выгод

Исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана (Часть 4 ГК РФ)

Положительные результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (ПБУ 17)

Деловая репутация

НИОКР и ТР - учитываются как внеоборотные активы

По которым получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке

По которым получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства

НИОКР и ТР – учитываются как текущие расходы (или запасы)

Незаконченные НИОКР и ТР

Работы по освоению природных ресурсов; подготовке и освоению производства, новых организаций, цехов, агрегатов; подготовке и освоению производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства

Работы по совершенствованию технологии и организации производства, улучшению качества продукции, изменению дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса

Организация учета

Единица учета - инвентарный объект - совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и др., имеющих самостоятельную функцию в производстве продукции (работ, услуг) либо в целях управления

Документы, подтверждающие факт приобретения исключительных прав и сумму произведенных затрат

Формы документов операциям разрабатываются организацией самостоятельно на основе унифицированных форм документов, предусмотренных по учету основных средств

Инвентарный учет ведется в документе унифицированной формы – Карточка учета нематериальных активов

Учет затрат на приобретение – счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Учет наличия и движения – счет 04 «Нематериальные активы»

Учет амортизации – счет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Оценка при приобретении, последующая оценка нематериальных активов и их амортизация

Нематериальные активы (исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации) принимаются к учету по первоначальной стоимости, которая не подлежит изменению кроме случаев переоценки или обесценения

Коммерческая организация не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) может переоценивать (на регулярной основе) группы однородных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой по данным активного рынка таких активов.

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

Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается путем начисления амортизации.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования, а также нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

СПИ – выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив для получения экономических выгод

Способы амортизации и порядок начисления амортизации

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется одним из следующих способов:

- линейный
- уменьшаемого остатка с коэффициентом не выше 3
- пропорционально объему продукции (работ)

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется на необходимость уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода получения экономических выгод срок полезного использования подлежит уточнению

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования ежегодно рассматривается возможность определения срока полезного использования.

Способ определения амортизации нематериальных активов ежегодно проверяется на необходимость его уточнения. Если существенно изменился прогноз поступления будущих выгод, способ определения амортизации должен быть соответственно изменен.

Амортизационные отчисления начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия к учету, и прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания актива

Порядок признания и списания расходов на НИОКР и ТР

Расходы на НИОКР и ТР признаются в сумме фактических затрат на их выполнение

Сумма таких расходов признается внеоборотными активами и постепенно включается в расходы по обычным видам деятельности если выполняются условия:

- 1. сумма расхода определена**
- 2. есть документальное подтверждение выполнения работ**
- 3. использование результатов работ приведет к получению в будущем экономических выгод**
- 4. использование результатов работ может быть продемонстрировано**

Списание расходов по НИОКР и ТР на расходы по обычным видам деятельности производится в течение периода получения экономических выгод от их использования, но не более 5 лет, линейным способом или способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)

Расходы на выполнение НИОКР и ТР в случае не выполнения хотя бы одного из условий признаются прочими расходами в отчетном периоде, также к прочим расходам относятся расходы на НИОКР и ТР, не давшим положительного результата.

Пример: На основании договора уступки приобретается исключительное право на изобретение, уплачивается правообладателю сумма 283200 руб., в т.ч. НДС – 43200 руб. Срок полезного использования установлен -10 лет, выбран линейный способ амортизации

Хозяйственная операция	Сумма	Дебет	Кредит
Приобретено исключительное право на результат интеллектуальной деятельности	240000	08	76
НДС по приобретенным нематериальным активам	43200	19	76
Проведены расчеты по договору уступки права	283200	76	51
Принят к учету нематериальный актив	240000	04	08
НДС по нематериальным активам принят к вычету	43200	68	19
Начиная со следующего месяца начисляется амортизация $240000/120\text{мес} =$			
Начисления амортизация по нематериальному активу	2000	26	05

Пример: Организация проводит научные исследования самостоятельно. Работы выполняют подразделением организации. В течение года затраты по научной теме составили: материалы- 10000руб., спец. оснастка и приборы – 40000 руб., заработная плата работников – 120000 руб., социальный налог -31200 руб.

Хозяйственная операция	Сумма	Дебет	Кредит
Отпущены на выполнение НИОКР материалы	10000	29	10
Стоимость спец.приборов для НИОКР	40000	29	10
Начислена заработная плата	120000	29	70
Начислены взносы на соц.страхование	31200	29	69

Возможные варианты результата проведенных работ:

1 вариант. Получен положительный результат, подлежащий правовой охране, использование принесет выгоды в будущем

2 вариант. Получен положительный результат, правовая охрана законом не предусмотрена, использование принесет выгоды в будущем

3 вариант. Полученные результаты не являются положительными, не принесут в будущем выгоды

Хозяйственная операция	Сумма	Дебет	Кредит
1 вариант.			
Затраты на НИОКР признаны внеоборотными активами	201200	08	29
Госпошлина в связи с оформлением патента	30000	08	51
Принят к учет нематериальный актив в виде исключительного права на результат интеллектуальной деятельности. Подлежит амортизации в общем порядке	231200	04	08
2 вариант.			
Затраты на НИОКР признаны внеоборотными активами	201200	08	29
В составе нематериальных активов учитываются расходы на НИОКР, подлежащие списанию на расходы по обычным видам деятельности в течение 5 лет линейным способом	201200	04	08
Начиная со следующего месяца производится ежемесячное списания в 1/12 годовой суммы	3354	25	04
3 вариант.			
Расходы на НИОКР, не давшие положительного результата списаны на финансовые результаты отчетного периода	201200	91.2	29

Учет операций, связанных с предоставлением (получением) права использования нематериальных активов

Предоставление (получение) прав использования производится на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии, др. Нематериальные активы предоставленные в пользование (при сохранении исключительных прав) продолжают учитываться на балансе правообладателя (лицензиара), он же продолжает начислять амортизацию

Полученные в пользование нематериальные активы учитываются у пользователя (лицензиата) за балансом в оценке, исходя из размера вознаграждения, предусмотренного договором

Получаемое правообладателем вознаграждение признается прочими доходами (или выручкой – если этот вид деятельности является обычным)

Выплачиваемое пользователем вознаграждение в виде периодических платежей относится к расходам отчетного периода, а в случае разового фиксированного платежа может первоначально учитываться как расходы будущих периодов с последующим отнесением к расходам отчетного периода

Пример: Организация А – владелец патента на изобретение предоставила право пользования на основании лицензионного договора организации Б на срок 2 года.

Вариант 1. Организация Б ежемесячно уплачивает по договору вознаграждение в сумме 59000 руб., в т.ч. НДС 9000 руб.

Вариант 2. Организация Б уплачивает за пользование правом суму 1416000 руб., в т.ч. НДС 216000 руб. единовременным платежом за весь период действия договора.

Хозяйственная операция	Сумма	Дебет	Кредит
Поступление за предоставленное право пользования	59000	51	76
Вариант 1.			
Признаны доходы от предоставления права	59000	76	91.1 (90.1)
НДС полученный	9000	91.1(90.3)	68
Вариант 2.			
Признаны доходы будущих периодов	1416000	76	98
НДС полученный	216000	98	68
Прочие доходы в отчетном периоде (1200000/24)	50000	98	91.1

Списание нематериальных активов

Стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен обеспечивать экономические выгоды в будущем подлежит списанию с баланса организации.

Случаи выбытия:

- прекращение срока действия права на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации
- передача прав по договору отчуждения исключительного права
- переход исключительного права к другим лицам
- передача в счет вклада в уставный капитал другой организации и пр.

Пример. Организация имеет патент на изобретение. НМА принят к учету по первоначальной стоимости 100000 рублей, СПИ – 10 лет. Через 6 лет использование для производственных целей прекращено, производится списание актива. Сумма начисленной амортизации за фактический срок использования, накопленная на счете 05 «Амортизация НМА» составляет 60000 рублей

Хозяйственная операция	Сумма	Дебет	Кредит
Списана первоначальная стоимость НМА	100000	91.2	04
Списана сумма начисленной амортизации	60000	05	91.2
Убыток от списания	40000	99	91.9

Деловая репутация

Стоимость приобретенной деловой репутации для целей бухгалтерского учета рассчитывается как разница между покупной ценой предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части) и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату приобретения

Положительная деловая репутация – надбавка к цене, уплачиваемая в ожидании будущих выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами

учитывается как отдельный инвентарный объект в составе нематериальных активов, амортизируется линейным способом в течение 20 лет

Отрицательная деловая репутация – скидка с цены в связи с отсутствием репутации качества, стабильного сбыта, уровня квалификации и др.

Прочие доходы отчетного периода

Пример: организацией приобретено предприятие как имущественный комплекс. Цена покупки – 2 млн. руб., в т.ч. НДС 200 тыс. руб.

По передаточному акту принято на баланс организации имущество и обязательства приобретенного предприятия:

основные средства – 800000; материалы – 840000;

обязательства – 200000.

Хозяйственная операция	Сумма	Дебет	Кредит
Приобретено предприятие как имущественный комплекс	1800000	08	76
НДС по приобретенному имущественному комплексу	200000	19	76
Перечислены денежные средства	2000000	76	51
Приняты на баланс основные средства	800000	01	08
Приняты на баланс материалы	840000	10	08
Приняты на баланс обязательства	200000	08	60
Деловая репутация	360000	04	08
Со следующего месяца начисление амортизации $360000/240=1500$			
Начислена амортизация по деловой репутации	1500	26	04

Учет финансовых вложений

1. Финансовые вложения: характеристика, классификация, приобретение, оценка при приобретении
2. Корректировка первоначальной оценки финансовых вложений, обращающихся на ОРЦБ
3. Обесценение финансовых вложений, не обращающихся на ОРЦБ
4. Доходы и расходы, связанные с финансовыми вложениями
5. Представление информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности

Определение финансовых вложений

Учет операций с ценными бумагами ведется в порядке, предусмотренном ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»

Условия
признания
финансовых
вложений

1. Наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих право у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств, вытекающих из этого права
2. Переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями
3. Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов, прироста стоимости (при продаже (погашении), обмене, использовании для погашения обязательств и др.)

Организация учета

Аналитический учет

По единицы учета ценных бумаг должна быть обеспечена информация:

- название ценной бумаги;
- наименование эмитента;
- номер, серия и другие данные;
- номинальная стоимость;
- цена покупки и другие затраты на приобретение;
- общее количество;
- дата покупки;
- корректировки первоначальной стоимости;
- дата продажи или иного выбытия;
- цена продажи;
- место хранения и др.

Синтетический учет

Счет 58 «Финансовые вложения»
субсчета:

- Паи и акции
- Долговые ценные бумаги
- Предоставленные займы

Первоначальная оценка финансовых вложений

Финансовые вложения принимаются к учету в момент их приобретения организацией по первоначальной стоимости

Приобретение
за деньги
(покупка)

Сумма фактических затрат на приобретение:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, если организация принимает решение покупать актив, если принимает решение не покупать, такие затраты относят на прочие расходы;
- вознаграждение посреднику, через которого приобретены активы;
- другие затраты на приобретение.

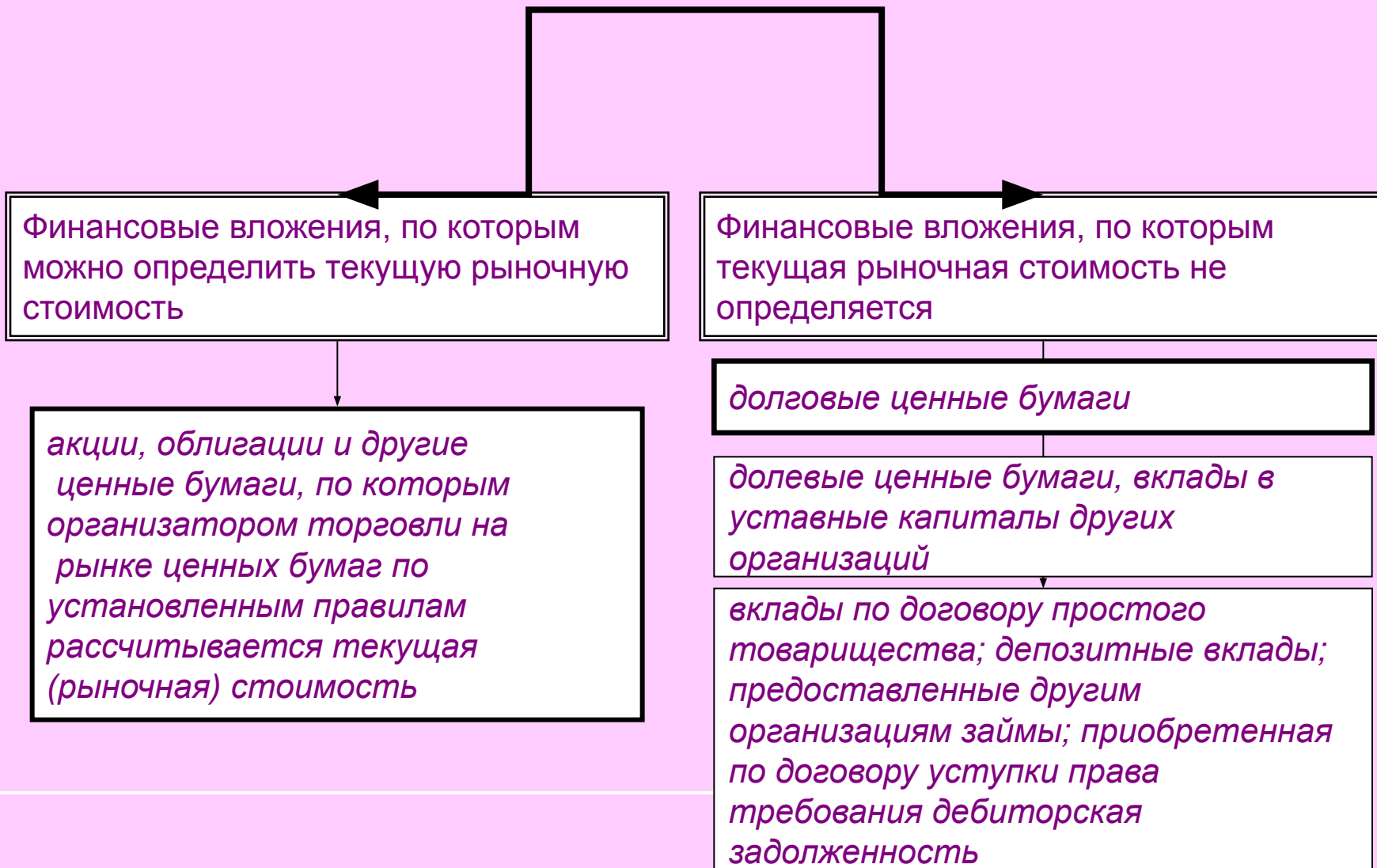
В случае несущественности затрат кроме сумм, уплаченных продавцу, они могут быть отнесены прочие расходы и не включаться в первоначальную стоимость

Первоначальная стоимость финансовых вложений, приобретенных по договорам с неденежным исполнением обязательств, определяется исходя из цены переданного имущества, а если ее установить невозможно, то исходя из цены, по которой обычно приобретаются аналогичные финансовые вложения

Первоначальная стоимость финансовых вложений, полученных в счет вклада в уставный капитал определяется как денежная оценка, согласованная учредителями

Первоначальная стоимость ценных бумаг, полученных по договорам дарения (безвозмездно), определяется как их текущая рыночная стоимость ценных бумаг, обращающихся на ОРЦБ, на дату принятия к учету, а по другим ценным бумагам – сумма, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату принятия к учету.

Классификация финансовых вложений



Способы оценки ценных бумаг, по которым определяется текущая рыночная стоимость

Корректировка
оценки ценных
бумаг, по
которым
определяется
текущая
рыночная
стоимость

- В бухгалтерской отчетности на конец отчетного года должны быть представлены ценные бумаги в оценке по текущей рыночной стоимости
- Стоимость ценных бумаг, по которой они отражены в учете корректируется на разницу между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и учетной стоимостью на предыдущую отчетную дату
- Корректировку организация может проводить ежемесячно или ежеквартально
- Разница (сумма корректировки) относится на финансовые результаты организации: признаются прочие доходы в случае роста рыночной цены, признаются прочие расходы в случае падения рыночной цены
- Если на отчетную дату по ценной бумаге, оцениваемой по текущей рыночной стоимости, не определяется рыночная цена, то корректировок не производится, такая ценная бумага учитывается по стоимости последней оценки
- При выбытии ценных бумаг, по которым текущая рыночная стоимость определяется, их стоимость определяется исходя из последней оценки

Способы оценки финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется

Финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности по первоначальной стоимости

По долговым ценным бумагам разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним дохода, может быть отнесена на финансовые результаты деятельности организации (ценная бумага приобретена по цене выше номинала - разница относится на прочие расходы; ценная бумага приобретена по цене ниже номинала – разница относится на прочие доходы)

По долговым ценным бумагам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости. На счетах бухгалтерского учета записей не производится.

При выбытии ценных бумаг их стоимость определяется по способу, выбранному организацией: первоначальная стоимость единицы; средняя первоначальная стоимость группы; первоначальная стоимость первых по времени приобретения (ФИФО)
При погашении или выбытии других финансовых вложений оценка их стоимости производится по первоначальной стоимости единицы финансовых вложений

Доходы и расходы по финансовым вложениям

Доходы и расходы организаций, не являющихся ПУ РЦБ

Прочие доходы:

- проценты, дивиденды, выручка от продажи ценных бумаг, поступления, связанные с погашением облигаций, предоставленных займов и др.

Прочие расходы:

- расходы, связанные с предоставлением займов;
- расходы по обслуживанию финансовых вложений (услуги банков, депозитариев и пр.);
- стоимость ценных бумаг при их продаже (погашении)

Доходы и расходы организаций, предметом деятельности которых является покупка и продажа ценных бумаг

Доходы по обычным видам деятельности:

- выручка от продажи ценных бумаг

Расходы по обычным видам деятельности:

- стоимость проданных ценных бумаг

Прочие доходы:

- проценты, дивиденды и др.

Прочие расходы:

- расходы по обслуживанию финансовых вложений (услуги банков, депозитариев и пр.)

Обесценение финансовых вложений

Устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация планировала получить в обычных условиях – обесценение финансовых вложений

Расчетная стоимость – разница между первоначальной стоимостью и величиной снижения стоимости

Условия устойчивого снижения стоимости:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату расчетная стоимость существенно ниже учетной (первоначальной) стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость существенно уменьшалась;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства повышения расчетной стоимости

При возникновении ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организацией должна провести проверку условий устойчивого существенного снижения стоимости

Если выявлено устойчивое существенное снижение стоимости организация создает резерв под обесценение финансовых вложений на сумму разницы между учетной и расчетной стоимостью

Проверка на обесценение проводится не реже чем один раз в год на 31 декабря, организация может проводить проверку на отчетные даты промежуточной отчетности

Суммы ранее созданных резервов корректируются в зависимости от изменения расчетной стоимости. При выбытии финансовых вложений, по которым были созданы резервы, суммы резервов относят на прочие доходы

В бухгалтерском балансе финансовые вложения отражаются по учетной стоимости за минусом созданного резерва

Приобретение (покупка) ценных бумаг

Перечислены средства на покупку ценных бумаг

Дт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кт сч. 51 «Расчетный счет»

Право собственности на ценные бумаги перешло покупателю, ценные бумаги приняты к учете в оценке по первоначальной стоимости

Дт сч. 58 «Финансовые вложения»

Кт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Корректировка первоначальной стоимости ценных бумаг, имеющих рыночную стоимость

На сумму разницы между первоначальной и рыночной стоимостью ценных бумаг, в случае если текущая (рыночная) стоимость возросла

Дебет 58 «Финансовые вложения» Кредит 91 «Прочие доходы»

На сумму разницы между первоначальной и рыночной стоимостью ценных бумаг, в случае если текущая (рыночная) стоимость упала

Дебет 91 «Прочие расходы» Кредит 58 «Финансовые вложения»

Организация владеет 100 акциями, приобретенными по цене 1000 руб. за акцию. Приняты на учет 15 ноября. На 31 декабря рыночная цена акций данного выпуска изменилась и составляет 1100 руб./акц.

Разница составляет 10000 руб. (110000-100000). 31 декабря проведена корректировка первоначальной стоимости

Сальдо Дебет 58 = 100.000,00

Дебет 58 Кредит 91 10.000,00

Сальдо Дебет 58 = 110.000,00

Изменение первоначальной стоимости долговых ценных бумаг, рыночная стоимость которых не определяется

На сумму разницы увеличена сумма полученного в отчетном периоде дохода по долговой ценной бумаге, купленной по цене ниже номинала

Дебет 58 «Финансовые вложения»

Кредит 91 «Прочие доходы»

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91 «Прочие доходы»

На сумму разницы уменьшена величина полученного в отчетном периоде дохода по долговой ценной бумаге, купленной по цене выше номинала

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91 «Прочие доходы»

Дебет 91 «Прочие доходы»

Кредит 58 «Финансовые вложения»

Организация приобрела 100 облигаций по цене 1200 руб., номинальной стоимостью 1000 руб. Ежеквартально по облигации выплачивается процент из расчета 16% годовых от номинала, период обращения облигаций 5 лет.

Разница между номиналом и первоначальной стоимостью составляет 20000 руб.

Ежеквартально в момент начисления дохода ($4000 = 16\% \times 100000 : 4$) организация может уменьшить первоначальную стоимость на сумму 1000 руб. ($20000 : 5 : 4$), так чтобы к моменту погашения учетная стоимость облигации была равной номиналу.

Дебет 58 Кредит 76 120.000,00 – *покупка облигаций*

1 купонный период

Дебет 51 Кредит 91 4000,00 – *получен процент по облигации*

Дебет 91 Кредит 58 1000,00

Учетная стоимость после корректировки 119.000,00

Расчет оценки долговых ценных бумаг и предоставленных займов по дисконтированной стоимости

Записи на счетах бухгалтерского учета не производятся.

Дисконтированная стоимость определяется:

$P = S(1 - nd)$, где

P - дисконтированная стоимость

S – номинал

n - дней до погашения

d – ставка

Организация имеет вексель, срок платежа по векселю 15 ноября 2010 года, вексельная сумма – 10000 руб.

Дисконтированная стоимость на 31 марта 2010 г. при ставке 15% годовых составит:

$P = 10000 \times (1 - 229/365 \times 0,15) = 9100$ (руб.)

Записи на счетах бухгалтерского учета не производятся

Создание резерва под обесценение финансовых вложений, рыночная стоимость которых не определяется

Создан резерв на сумму разницы между расчетной и первоначальной стоимостью

Дебет 91 «Прочие расходы»

Кредит 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»

В следующих периодах в зависимости от изменения расчетной стоимости:

Дебет 91 Кредит 59 – *увеличен резерв*

Дебет 59 Кредит 91 – *уменьшен резерв*

При выбытии финансовых вложений

Дебет 59 Кредит 91 – *сумма резерва включена в доходы отчетного периода*

Доходы и расходы по финансовым вложениям

Доходы в виде процентов (в т.ч. периодические выплаты), дивидендов учитываются как прочие доходы в момент их получения или на дату возникновения права на их получение

Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 91 «Прочие доходы»

Расходы на услуги банков, депозитария и др. учитываются как прочие расходы

Дебет 91 «Прочие расходы» Кредит 51 «Расчетные счета»

Пример расчета стоимости ценной бумаги при выбытии по способу ФИФО:

Дата	Поступило			Выбыло			Остаток		
	Кол-во	Цена	Сумма	Кол-во	Цена	Сумма	Кол-во	Цена	Сумма
01.10	100	10,0	1000	-	-	-	100	10,0	1000
10.10	50	12,0	600	60	10,69	641	90		
15.10	70	11,0	770	100	10,69	1069	60		
20.10	60	14,0	840	-	-	-	120		
	280		3210	160		1710	120	12,5	1500

Выбыло $160 \times 10,69 = 1710$;

$10,69 = (1000 + 600 + 110) : 160$

Выбытие финансовых вложений

Признание дохода в сумме поступления (или дебиторской задолженности) от продажи, погашения и другого выбытия ценных бумаг

Дт 51 «Расчетные счета»

Кредит 91 «Прочие доходы»

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91 «Прочие доходы»

Признание расходов в сумме, равной стоимости проданных, погашенных и выбывших другим способом ценных бумаг

Дебет 91 «Прочие расходы»

Кредит 58 «Финансовые вложения»