

ЗАКОНОДАТЕЛЬНО УСТАНОВЛЕННАЯ ВАРИАНТНОСТЬ СПОСОБОВ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Светлана ЛЕМЕШ,
кандидат экономических наук

С переходом к рыночным отношениям в стране появилась новая система регулирования бухгалтерского учета: от жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства перешли к разумному сочетанию государственного регулирования и самостоятельности организаций. Сегодня по многим направлениям учета законодательство предоставляет субъектам хозяйствования право выбора. Данное право они могут реализовывать в своей учетной политике. Порядок ее формирования регулируют статья 6 Закона от 25.06.2001 г. № 42-З «О бухгалтерском учете и отчетности» и Положение о бухгалтерском учете «Учетная политика организации», утвержденное постановлением Минфина от 17.04.2002 г. № 62 и вступившее в силу с 1.01.2003 г. (с изменениями). Документы устанавливают основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики.

Рассмотрим далее законодательно регламентируемые варианты ведения учета отдельных видов имущества и источников.

Оценка основных средств и отдельных предметов в составе оборотных средств

Для целей бухучета к основным средствам относятся активы организации:

— имеющие материально-вещественную форму;

— используемые в течение срока службы продолжительностью свыше 12 месяцев;

— стоимость единицы которых на момент приобретения превышает величину, определяемую Минфином в установленном порядке (за исключением сельскохозяйственных машин и орудий, строительного механизированного инструмента, рабочего скота, которые считаются основными средствами независимо от их стоимости).

Таким образом, для принятия к бухучету имущества в качестве основных средств необходимо выполнение всех вышеперечисленных условий. Если хотя бы одно из них не выполняется, то имущество включать в состав основных средств нельзя.

Основание: Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденная постановлением Минфина от 26.12.2003 г. N 183.

Лимит стоимости имущества, являющегося средствами труда и относящегося к отдельным предметам в составе оборотных средств, определен в пределах 30 базовых величин за единицу (по коврам и ковровым изделиям — в пределах 10 базовых величин за единицу). При этом для сравнения с лимитом стоимость предметов принимается без НДС (кроме предметов, приобретаемых организациями, финансируемыми из бюджета, за счет средств соответствующих бюджетов). Предприятие в соответствии с учетной политикой имеет право понижения указан-

ной величины, определенной Минфином.

Основание:

1. *Постановление Минфина от 23.03.2004 г. N 41 (вступило в силу с 1.04.2004 г.).*

2. *Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденное постановлением Минэкономики, Минфина, Минстата и Минстройархитектуры от 23.11.2001 г. № 187/110/96/18 (с изменениями в редакции Инструкции (далее — Положение от 23.11.2001 г. № 187/110/96/18)).*

Начисление износа по отдельным предметам в составе оборотных средств

Применяются варианты:

— по специнструментам и спецприспособлениям (инструменты и приспособления целевого назначения, штампы, пресс-формы и подобные им предметы) — в соответствии с нормативными ставками, рассчитанными исходя из сметы расходов на их изготовление (приобретение) и срока их полезного использования до двух лет; стоимость специнструментов и спецприспособлений, предназначенных для индивидуальных заказов, погашается в момент передачи их в производство данного заказа;

— по предметам, по которым установлены сроки службы (спецодежда, спецобувь и др.), — погашается ежемесячно исходя из сроков их службы;

— по временным (нетитульным) сооружениям и приспособлениям — ежемесячно исходя из

срока их эксплуатации (в зависимости от продолжительности строительства) с учетом стоимости возвратных материалов от разборки;

— по остальным предметам: в размере 50% их стоимости — при передаче со складов в эксплуатацию и 50% стоимости (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) — при выбытии их за непригодностью; или в размере 100% — при выбытии их за непригодностью;

по предметам стоимостью до 1 базовой величины списывается одновременно на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг; расходы на реализацию товаров — по мере передачи их в эксплуатацию. Материально ответственными лицами учет указанных предметов осуществляется в количественном выражении.

Основание:

1. Постановление Минфина от 23.03.2004 г. N 41 (вступило в силу с 1.04.2004 г.).

2. Положение от 23.11.2001 г. № 187/110/96/18 (с изменениями).

Амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности

Различают следующие методы и способы начисления амортизации:

- линейный способ;
- нелинейный способ: метод суммы чисел лет; метод уменьшаемого остатка;
- производительный способ.

Основание: Положение от 23.11.2001 г. № 187/110 / 96/18 (с изменениями).

Амортизация нематериальных активов, не используемых в

предпринимательской деятельности

В учетной политике должно содержаться описание принятых способов начисления амортизации нематериальных активов с указанием, к каким группам и видам нематериальных активов применяются выбранные способы.

Организации самостоятельно устанавливают срок службы по тем нематериальным активам, по которым не установлен нормативный срок службы:

по средствам индивидуализации участников гражданского оборота товаров и услуг (фирменные наименования, товарные знаки) — на срок до 40 лет, но не более срока деятельности организации;

по иным объектам, перечисленным в подп. 17.1 Положения от 23.11.2001 г. N 187/110/96/18 (например имущественные права на изобретения, полезные модели и другие объекты интеллектуальной собственности, на которые распространяется право промышленной собственности) — на срок до 20 лет, но не более срока деятельности организации;

по другим нематериальным активам — на срок до 10 лет, но не более срока деятельности организации.

Основание: Положение от 23.11.2001 г. № 187/110 / 96/18 (с изменениями).

Индексация амортизации основных средств при использовании линейного способа начисления амортизации

Индексация может производиться ежемесячно (текущая) или же в конце года.

Основание: Положение от 23.11.2001 г. № 187/110 / 96/18 (с изменениями).

Оценка производственных запасов

Допускаются два варианта оценки материалов при поступлении:

— по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) с отражением на счете 10 «Материалы»;

— по учетным ценам с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или без использования данных счетов.

Основание: Инструкция по применению Типового плана счетов, утвержденная постановлением Минфина от 30.05.2003 г. N 89.

Организации промышленности по согласованию с республиканскими органами государственного управления, иными государственными организациями, подчиненными правительству, облисполкомами и Минским горисполкомом могут материалы, учитываемые на субсчетах 10-1 — 10-5 и 10-10, оценивать в единых фиксированных ценах. Фиксированной является единая цена на каждое их наименование, которая устанавливается на отчетный год и в течение года не изменяется. Отклонения отражаются на счете 16.

Основание: Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции организациями промышленности, утвержденная постановлением Минфина и Минэкономики от 31.12.2003 г. № 191/263.

Оценка производственных запасов, списываемых в производство

Сырье, материалы и другие материальные ресурсы предприятия вправе списывать на себестоимость, используя один из следующих методов:

- по средневзвешенным ценам;
- по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости;
- по ценам последнего приобретения (ЛИФО).

Основание: Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденные приказом Минэкономики от 26.01.1998 г. № 19-12/397, Минфина от 30.01.1998 г. № 3, Минстата от 30.01.1998 г. № 01-21/8 и Минтруда от 30.01.1998 г. № 03-02-07/300 (с изменениями).

Учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции

Промышленные предприятия вправе выбрать один из следующих методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции: позаказный; попередельный; нормативный.

Основание: Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на промышленных предприятиях Министерства промышленности (утверждены приказом Минпрома от 30.09.1998 г. N 296). (1.04.2004 г. приказом N 250 Минпром утвердил новые Методические рекомендации, которые в настоящее время дорабатываются и, как сообщали в министерстве, в первом квартале 2005 г. данный документ (уже Инструкцию) планируется зарегистрировать в НРПА).

Учет затрат на ремонт основных средств

Расходы на проведение всех видов ремонтов (текущих, средних, капитальных) основных производственных фондов включаются в себестоимость продукции по соответствующим элементам затрат (материальным затратам; расходам на оплату труда).

Для обеспечения равномерного включения данных затрат организации вправе формировать резерв предстоящих затрат по ремонту основных средств, а также производить отчисления в ремонтный фонд. Допускается и включение сумм ремонта в себестоимость исходя из установленного предприятием норматива с отражением разницы между общей стоимостью ремонта и суммой, относимой по нормативу на себестоимость продукции в составе расходов будущих периодов.

Основание: Основные положения по составу затрат.

Списание и распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов

Списание общехозяйственных расходов на производство допускается одним из двух способов:

- на счета учета производственных затрат;
- в качестве условно-постоянных на счете 90 «Реализация».

Основание: Основные положения по составу затрат.

Косвенные расходы между отдельными объектами учета распределяются в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции.

Учет незавершенного производства в серийном и массовом производстве

Учет незавершенного производства в серийном и массовом производстве может производиться:

- по прямым статьям расходов (материальным и трудовым);
- по стоимости сырья, энергетических ресурсов (если производство энергоемкое), материалов и полуфабрикатов;
- по производственной себестоимости (плановой или нормативной).

Основание: Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на промышленных предприятиях Министерства промышленности.

Сводный учет затрат на производство

Ведение сводного учета затрат возможно по одному из вариантов: полуфабрикатному или бесполуфабрикатному.

Основание: Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на промышленных предприятиях Министерства промышленности.

Оценка возвратных отходов

В зависимости от направления использования возвратные отходы могут оцениваться по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования); по полной цене исходного материала; по действующей цене на отходы за вычетом расходов на сбор и обработку.

Основание: Основные положения по составу затрат.

Учет выпуска готовой продукции

Поступление, выбытие или списание готовых изделий свое-

го производства может отражаться:

— на счете 43 «Готовая продукция» по фактической себестоимости; в аналитическом учете по отдельным наименованиям — по учетным ценам;

— по нормативной (плановой себестоимости) с использованием счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг».

Основание: Инструкция по применению Типового плана счетов, утвержденная постановлением Минфина от 30.05.2003 г. N 89.

Учет товаров

Ведение учета товаров предприятиями торговли и общественного питания на счете 41 «Товары» по ценам приобретения или продажным с использованием счета 15.

Основание:

1. *Инструкция по применению Типового плана счетов, утвержденная постановлением Минфина от 30.05.2003 г. N 89.*

2. *Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утвержденная постановлением МНС от 18.03.2003 г. № 30 (с изменениями).*

Учет выручки

Выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется либо по мере ее оплаты, либо по мере отгрузки покупателю товаров и предъявлении ему расчетных документов.

Основание:

1. *Основные положения по составу затрат.*

2. *Инструкция по применению Типового плана счетов, утвержденная постановлением Минфина от 30.05.2003 г. N 89.*

Формирование резервов предстоящих расходов и платежей

По решению организации в соответствии с законодательством могут создаваться следующие резервы:

— на выплату один раз в год вознаграждения за выслугу лет;

— на гарантийный ремонт, гарантийное обслуживание и предпродажную подготовку и др.

В случае если организация создает тот или иной резерв, в учетной политике необходимо закрепить методику его образования.

Основание: Инструкция по применению Типового плана счетов, утвержденная постановлением Минфина от 30.05.2003 г. N 89.

Создание резерва по сомнительным долгам

Организации имеют право создавать на основе результатов проведенной в конце квартала или отчетного года инвентаризации дебиторской задолженности резервы по сомнительным долгам. Величина резерва устанавливается отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния должника и оценки вероятности погашения долга в полной или частичной сумме. Если до конца года, следующего за годом его создания, резерв не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются к прибыли соответствующего года.

Основание: Инструкция по применению Типового плана счетов, утвержденная постановлением Минфина от 30.05.2003 г. N 89.

В учетной политике субъектам хозяйствования следует определиться с порядком формирования резервного и других фондов (создание, например, амортизационных фондов в учетной политике можно не оговаривать, так как их формирование является обязательным), списа-

ния курсовых разниц и некоторыми другими способами ведения бухучета, вариантность которых предусмотрена действующими нормативными правовыми актами. Избранные способы ведения бухучета применяются с первого января года, следующего за годом утверждения приказа об учетной политике предприятия.

В заключение отметим, что знание изложенных отличий дает возможность сформировать систему поэтапного перехода на международные стандарты бухгалтерского учета. В качестве основных таких ориентиров могут быть определены:

— переход к более гибкой системе начисления амортизации, предоставляющей организациям более широкие возможности списания износа с учетом их реального финансового состояния. Введение укрупненной группировки основных средств с присвоением им более высоких норм амортизации, учитывающих не только физический, но и моральный износ;

— разделение нематериальных активов на амортизируемые и неамортизируемые;

— законодательное закрепление и внедрение в практику бухучета прямого списания условно-постоянных расходов в дебет счетов учета реализации. Данная мера позволит создать предпосылки для разделения управленческого и финансового учета;

— последовательный переход на метод признания прибыли по отгрузке, как более цивилизованный способ ведения учета, позволяющий сформировать реальный финансовый результат деятельности предприятия, и др.

Три первых положения в республике в настоящее время уже реализованы. ■