

Глава 6

Основные средства

$$\text{Активы} = \text{Внеоборотные активы} + \text{Оборотные активы}$$

Для осуществления уставной деятельности организации необходимо оборудование, производственные и складские помещения, оргтехника и т.д. Данное имущество относится к внеоборотным активам организации и в виду своей значимости называется «основные средства».

Объекты имущества, относящиеся к основным средствам

Основные средства представляют собой объекты имущества организации, используемые в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

В соответствии с требованиями нормативных актов по бухгалтерскому учету к основным средствам *не* относятся, а включаются в состав средств в обороте:

- предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости;
- предметы стоимостью на дату приобретения не более установленной величины* за единицу, независимо от срока их службы, за исключением сельскохозяйственных машин и орудий, строительного механизированного инструмента, оружия, а также рабочего и продуктивного скота, которые относятся к основным средствам независимо от их стоимости;
- предметы из установленного перечня, относимые к средствам в обороте (перечислены в главе 11 «Материально-производственные запасы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы»).

К основным средствам также не относятся оборудование и машины, числящиеся как готовые изделия (товары) на складах предприятий-изготовителей, снабженческих и сбытовых организаций, сданные в монтаж или подлежащие монтажу, находящиеся в пути, числящиеся на балансе капитального строительства.

Порядок отнесения объектов к основным средствам и состав основных средств регулируются законодательными актами.

* Установленная величина равна стократному минимальному размеру месячной оплаты труда.

Классификация основных средств

Для целей учета наличия и движения основных средств производится их классификация по нескольким основным признакам.

По видам (типовая классификация) основные средства подразделяются на:

- здания, сооружения,
- рабочие и силовые машины и оборудование,
- измерительные и регулирующие приборы и устройства,
- вычислительную технику,
- транспортные средства,
- инструменты,
- производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности,
- рабочий, продуктивный и племенной скот (кроме птицы, пушных зверей, кроликов, пчел, ездовых и сторожевых собак, подопытных животных, которые относятся к оборотным активам независимо от стоимости),
- многолетние насаждения,
- внутрихозяйственные дороги,
- земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), находящиеся в собственности организации,
- капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы),
- капитальные вложения в арендованные объекты основных средств,
- прочие основные средства.

При определении состава и группировки основных средств по их видам организациям необходимо руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов.

По производственному признаку основные средства подразделяются на:

- производственные,
- непроизводственные.

К *производственным* основным средствам относятся объекты основных средств, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности.

Непроизводственные основные средства – это основные средства, находящиеся на балансе организации и функционирующие в непроизводственной сфере: на объектах жилищно-коммунального хозяйства, в учреждениях науки, культуры, здравоохранения.

По степени использования основные средства подразделяются на:

- находящиеся в эксплуатации;
- находящиеся в запасе (резерве);
- находящиеся в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации;
- находящиеся на консервации.

В организации осуществляется оперативный контроль за использованием основных средств на основе соответствующих данных бухгалтерского и оперативного учета, а также технической документации. К числу показателей, ха-

рактизирующих использование объектов основных средств, относятся, в частности, данные о наличии основных средств с подразделением их на собственные или арендованные; установленные и не установленные; действующие и не используемые. Помимо перечисленного, используются данные о рабочем времени и простоях оборудования, машин и транспортных средств; данные о выпуске продукции, работ и услуг и др.

В зависимости от имеющихся прав на объекты основных средств они подразделяются на:

- объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду);
- объекты основных средств, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;
- объекты основных средств, полученные организацией в аренду.

Единица учета основных средств

Объекты основных средств могут поступать в организацию группой, например, может быть закуплена производственная линия, состоящая из различного оборудования и станков. При принятии на учет (оприходовании) подобных объектов организация сталкивается с вопросом: можно ли считать их единым объектом основных средств, или они должны быть оприходованы как совокупность отдельных объектов? Данный вопрос решается в бухгалтерском учете с использованием понятия инвентарного объекта.

Инвентарный объект основных средств – законченное устройство, предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, либо комплекс конструктивно-сочлененных предметов со всеми принадлежностями и приспособлениями, представляющий собой единое целое и выполняющий определенную работу. 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.

Инвентарный объект является *единицей учета* основных средств. В случае наличия у одного объекта основных средств нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Инвентарные объекты делятся на *простые* (единичные) и *сложные*. Сложные инвентарные объекты состоят из нескольких предметов, представляющих единое целое. Примером сложного инвентарного объекта является здание с находящимися в нем коммуникациями, системой вентиляции, освещения и т.д.

Каждому инвентарному объекту, независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, при принятии на учет должен при-

сваиваться *инвентарный номер*, который сохраняется на весь период нахождения объекта в данной организации. Присвоенный инвентарному объекту номер может быть обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесен краской или иным способом.

В тех случаях, когда объект основных средств состоит из нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования и учитываемых как самостоятельные инвентарные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер. Инвентарные номера списанных с бухгалтерского учета объектов основных средств не присваиваются вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение пяти лет по окончании года списания.

Хозяйственные операции, связанные с движением основных средств

Поступление основных средств в организацию происходит в результате следующих хозяйственных операций:

- передачи основных средств учредителями в качестве вклада в уставный капитал;
- заключения договора аренды (лизинга) основных средств;
- введения в эксплуатацию (в действие) объектов законченных капитальных вложений (объектов, приобретенных за плату у сторонних организаций, построенных хозяйственным или подрядным способом);
- получения по договору дарения и иных случаях безвозмездного получения от сторонних юридических и физических лиц;
- выявления неучтенных основных средств в ходе инвентаризации;
- других поступлений.

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Комиссия определяет инвентарные объекты и оценивает каждый принятый объект.

Выбытие основных средств происходит в результате операций:

- продажи за плату в порядке реализации излишнего и неиспользуемого имущества;
- передачи по договору дарения сторонним юридическим и физическим лицам;
- списания вследствие морального или физического износа;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и других чрезвычайных ситуациях, вызванных экстремальными условиями;
- в связи с реконструкцией и новым строительством;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций; а также других причин.

Виды стоимости, используемые при оценке основных средств

Основные средства могут оцениваться по следующим видам стоимости: первоначальной, восстановительной (рыночной), остаточной.

Первоначальная стоимость – стоимость объектов основных средств, по которой они принимаются на учет при поступлении в организацию.

Восстановительная стоимость — стоимость основных средств, приведенная в соответствие с действующими ценами и условиями воспроизводства. Необходимость определения восстановительной стоимости связана с тем, что основные средства используются в организации в течение длительного срока, и их первоначальная стоимость может оказаться сильно заниженной по сравнению с действующими ценами, что приводит к искажению оценки активов организации в бухгалтерском балансе.

В бухгалтерском учете также используется термин «балансовая стоимость». *Балансовая стоимость* объектов основных средств — это стоимость, по которой они отражены в текущем бухгалтерском учете. Балансовой стоимостью является первоначальная либо восстановительная стоимость основных средств. Балансовая стоимость основных средств увеличивается в результате инвестиций в их реконструкцию или модернизацию, а уменьшается — при частичной ликвидации и демонтаже объектов.

Понятие остаточной стоимости связано с понятием амортизации основных средств. Амортизацией называется процесс ежемесячного перенесения расчетной части балансовой стоимости объекта основных средств на затраты производства (издержки обращения). Амортизация производится с целью накопления денежных средств для последующего воспроизводства изнашиваемых со временем объектов.

Остаточная стоимость объектов основных средств определяется как разница балансовой стоимости данных объектов и накопленной по ним амортизации. По остаточной стоимости основные средства оцениваются в бухгалтерском балансе организации (за исключением бюджетной). Остаточная стоимость основных средств также используется для определения финансовых результатов от выбытия (реализации, передачи, ликвидации, списания) основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств

Рассмотрим порядок определения первоначальной стоимости объектов основных средств. Первоначальной стоимостью основных средств является:

- для объектов, внесенных учредителями в качестве вклада в уставный капитал организации, — их стоимость, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством;
- для средств, приобретенных за плату у других организаций и лиц (в том числе бывших в эксплуатации), а также изготовленных в самой организации — сумма фактически произведенных затрат на приобретение, сооружение и изготовление этих объектов, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством);
- для объектов, полученных по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения — рыночная стоимость* на дату оприходования. Затраты по доставке указанных объектов относятся организациями-получателями на увеличение первоначальной стоимости объектов;

* Порядок определения рыночной стоимости объектов рассмотрен в параграфе «Методы переоценки основных средств» данной главы.

- для законченных капитальных вложений в арендованные объекты основных средств – сумма фактических затрат (совершенных вложений), если иное не предусмотрено договором аренды;
- для объектов, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств – стоимость обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском балансе;
- для неучтенных объектов, обнаруженных при инвентаризации, – рыночная стоимость.

Состав фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление основных средств

В состав *фактических затрат* на приобретение, сооружение и изготовление основных средств входят суммы, уплачиваемые организацией:

- поставщику (продавцу) в соответствии с договором поставки (купли-продажи);
- за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- регистрационные сборы, государственная пошлина и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- не возмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением основных средств.

Данные затраты по мере их совершения учитываются обособленно в составе капитальных вложений и при оприходовании объектов основных средств (приемке, вводе в эксплуатацию) образуют их первоначальную стоимость.

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

Восстановительная стоимость основных средств

Восстановительная (полная) стоимость основных средств – стоимость возможного воспроизводства основных средств, то есть полная стоимость затрат по существующим рыночным ценам и тарифам, необходимых для полной замены основных средств на аналогичные новые объекты, включая затраты на приобретение (строительство), транспортировку, установку (монтаж) объектов и т.д.

Остаточная восстановительная стоимость – восстановительная стоимость основных средств за вычетом начисленной амортизации по данным объектам.

Восстановительную стоимость основных средств определяют для уточнения учетных данных о стоимости основных средств организации; для расчета выкупной цены при сдаче объектов в аренду с последующим выкупом. Восстановительная стоимость основных средств определяется в ходе переоценки основных средств.

Переоценка основных средств и внеоборотных активов

В целях определения реальной стоимости объектов основных средств организации осуществляют *переоценку основных средств*, то есть определяют их полную и остаточную восстановительную стоимость. Переоценка осуществляется организациями самостоятельно либо с привлечением специалистов-экспертов.

Переоценке подлежат следующие объекты основных средств и внеоборотных активов:

- основные средства, находящиеся в собственности организации, в ее хозяйственном ведении, оперативном управлении и в аренде с правом выкупа;
- действующие основные средства, а также находящиеся на консервации, в резерве, подготовленные к списанию, но не списанные;
- объекты незавершенного (производственного и непроизводственного) строительства (включая стоимость проектно-сметной документации, предусмотренную в сметах затрат на строительство и учитываемую в незавершенном строительстве);
- приобретенное оборудование, требующее монтажа и предназначенное к установке.

Не подлежит переоценке стоимость земельных участков и объектов природопользования.

Методы переоценки основных средств

Для всех организаций, независимо от формы собственности, применяются единые правила проведения переоценки. При переоценке каждый объект переоценивается либо методом прямой оценки, либо индексным методом.

Индексный метод

Полная восстановительная стоимость определяется путем индексации балансовой стоимости отдельных объектов с применением *индексов изменения стоимости* основных средств, дифференцированных по типам зданий и сооружений, видам машин и оборудования, транспортных средств и других основных средств, по регионам, периодам изготовления, приобретения. Значения индексов изменения стоимости устанавливаются в пределах некоторого интервала. Организации имеют право применять минимальные, максимальные или промежуточные значения индексов изменения стоимости по своему усмотрению, исходя из задачи более точного определения полной восстановительной стоимости данного объекта. Жесткое ограничение на пользование интервалами имеется лишь в установленных случаях.

Пересчету подлежит и сумма начисленной амортизации по каждому объекту основных средств (включая объекты, по которым полностью начислена амортизация). Сумма амортизации, начисленной на начало отчетного периода, в котором производится переоценка объекта, также умножается на выбранный индекс изменения стоимости.

Метод прямой оценки

Метод прямой оценки является наиболее точным. При применении метода прямой оценки полная восстановительная стоимость определяется исходя из существующих документально подтвержденных *рыночных цен и тарифов* на воспроизводство аналогичных объектов. Документальным подтверждением рыночных цен, существующих на дату переоценки, могут являться:

- данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровнях цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- экспертные заключения о стоимости объектов основных фондов.

Для пересчета амортизации определяется *коэффициент пересчета*, равный отношению восстановительной стоимости объекта к его балансовой стоимости. Пересчет амортизации производится умножением суммы накопленной амортизации по состоянию на начало периода, в котором производится переоценка, на коэффициент пересчета.

Остаточная восстановительная стоимость объекта определяется как разность его полной восстановительной стоимости и пересчитанной суммы амортизации. Результаты переоценки балансовой стоимости основных средств отражаются в бухгалтерской отчетности, начиная с квартала, следующего за кварталом, в котором завершена переоценка основных средств, и учитываются при начислении амортизационных отчислений и при налогообложении.

Правила оценки основных средств в бухгалтерском учете

При учете основных средств действуют следующие правила их оценки:

- основные средства, как действующие, так и находящиеся на консервации или в запасе, отражаются в текущем бухгалтерском учете по первоначальной стоимости;
- изменение первоначальной стоимости основных средств допускается лишь в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации соответствующих объектов или проведения работ капитального характера. 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 с отнесением возни-

кающих разниц на добавочный капитал организации, если иное не установлено законодательством. Все организации, независимо от формы собственности, проводят переоценку основных средств по решению органов исполнительной власти;

- оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка России, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения или договора аренды;
- оценка объектов основных средств по остаточной стоимости производится при их выбытии (продаже, безвозмездной передаче или списании вследствие непригодности для дальнейшего использования), а также в бухгалтерском балансе.

Восстановление основных средств

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

Ремонт основных средств проводится для поддержания нормального функционирования в связи с длительностью срока службы основных средств и не имеет целью улучшение (повышение) ранее принятых нормативных показателей функционирования объектов.

Модернизация и реконструкция объектов основных средств, как правило, связаны с улучшением (повышением) ранее принятых нормативных показателей функционирования объектов основных средств: срока полезного использования, мощности, качества выпускаемой продукции и т.п.

После проведения ремонта объектов их первоначальная стоимость, как правило, не увеличивается (за исключением случаев модернизации объекта, осуществленной во время капитального ремонта). В результате модернизации и реконструкции объектов их балансовая стоимость, как правило, увеличивается. Учет модернизации и реконструкции объектов основных средств рассмотрен в главе 9 «Инвестиции в основные средства».

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

Виды ремонта основных средств

Ремонт основных средств рекомендуется проводить в соответствии с планом, который формируется по видам основных средств, подлежащих ремонту, в денежном выражении исходя из системы планово-предупредительного ремонта, разрабатываемой организацией с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и других причин. Системой планово-предупредительного ремонта предусматриваются *обслуживание* основных

средств, *текущий* и *средний* ремонт, а также *капитальный* и *особо сложный* ремонт отдельных объектов основных средств. План ремонта и система плано-во-предупредительного ремонта утверждаются руководителем организации.

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

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

- при капитальном ремонте оборудования и транспортных средств, как правило, производится полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулирование и испытание агрегата;
- при капитальном ремонте зданий и сооружений производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты зданий, трубы подземных сетей, опоры мостов и т.п.).

Расходы на производство всех видов ремонта основных средств производственного назначения включаются в затраты производства (издержки обращения). Затраты на технический осмотр и уход, затраты по поддержанию объектов основных средств в рабочем состоянии включаются в затраты на обслуживание производственного процесса. Ремонт и содержание основных средств непроизводственного назначения осуществляется за счет собственных источников средств организации: нераспределенной прибыли или специальных фондов.

Способы списания расходов на ремонт

Возможны следующие способы отнесения расходов на ремонт основных средств на затраты производства:

- 1) Если необходимо проводить крупные плановые или особо сложные виды ремонта, то для равномерного отнесения данных расходов на затраты производства организация может создавать *ремонтный фонд*. Средства ремонтного фонда формируются за счет ежемесячных отчислений, относимых на затраты производства, и расходуются по целевому назначению. Ремонтный фонд может быть образован для использования в течение ряда лет, и его остаток на конец отчетного года переносится на следующий отчетный период.
- 2) Организация может создавать *резервы на предстоящий ремонт* основных средств (в том числе арендованных) без формирования ремонтного фонда. Сумма ежемесячных отчислений в резерв на ремонт основных средств ис-

числяется исходя из сметной стоимости ремонта. Например, годовая смета затрат на ремонт составляет 60 тыс. руб., ежемесячная сумма резервирования составит $60 : 12 = 5$ тыс. руб. Действие резерва распространяется на календарный отчетный год, по окончании года производится инвентаризация резерва, и излишне зарезервированные суммы сторнируются. В случаях, когда окончание ремонтных работ с длительным сроком их производства и существенным объемом указанных работ происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва на ремонт основных средств не сторнируется. По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва относится на финансовые результаты отчетного периода.

- 3) Если расходы на ремонт основных средств равномерны в течение года, то можно относить их на затраты производства *непосредственно в том отчетном периоде*, в котором они были произведены.
- 4) Если возникли непредвиденные расходы на ремонт, то возможно отнести их *в состав расходов будущих периодов*, и в последующие отчетные месяцы расчетными частями равномерно списать на затраты производства (издержки обращения).

Выбранный организацией способ отнесения расходов на ремонт основных средств на затраты производства (издержки обращения) должен быть закреплен в учетной политике организации.

Инвентаризация основных средств

Инвентаризация основных средств имеет целью выявить фактическое наличие и качественное состояние объектов основных средств организации, проверить техническую документацию (паспорта, характеристики, проекты), уточнить данные бухгалтерского учета.

До начала инвентаризации комиссия проверяет:

- наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;
- наличие и состояние 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.

В ходе инвентаризации комиссия производит осмотр объектов и составляет *инвентаризационную опись основных средств* (ф. №ИНВ-1), в которую заносит полное наименование объектов основных средств, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели. При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости проверяется 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.

Таблица 6.1 Инвентаризационная опись основных средств

Организация _____
 Основные средства _____
 Местонахождение _____

РАСПИСКА

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на основные средства сданы в бухгалтерию, и все основные средства, поступившие на мою ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Лицо, ответственное за сохранность основных средств: _____ (ФИО, должность)

№ п/п	Наименование и краткая характеристика объекта	Год выпуска	№ инвентарный	№ заводской	№ паспорта	Фактическое наличие		По данным бухгалтерского учета	
						Кол-во	Руб.	Кол-во	Руб.
					Итого				

Итого по описи: количество порядковых номеров _____
 Общее количество единиц фактически _____
 На сумму, руб. фактически _____

Председатель комиссии _____ Члены комиссии _____

Все основные средства, поименованные в настоящей инвентаризационной описи, комиссией проверены в натуре в моем (нашем) присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею. Основные средства, перечисленные в описи, находятся на моем (нашем) ответственном хранении.

Лицо, ответственное за сохранность основных средств _____.

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. Например, по зданиям – указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), площадь (общая полезная площадь), число этажей (без подвалов, полуподвалов и т.д.), год постройки и др. Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

Основные средства вносятся 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 он вносится 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 кон-

структивных 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 т.д. 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 т.п.), инвентаризируются до момента временного их выбытия.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации и 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.

Документальное оформление операций с основными средствами

Бухгалтерский учет основных средств должен обеспечивать выполнение следующих задач:

- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете поступления основных средств, их внутреннего перемещения, выбытия;
- достоверное определение результатов от реализации и прочего выбытия основных средств;
- полное определение затрат, связанных с поддержанием основных средств в рабочем состоянии (расходы на технический осмотр и уход, на проведение всех видов ремонта);
- контроль сохранности основных средств, принятых к бухгалтерскому учету.

Для выполнения этих задач в организации должна быть разработана рациональная система документооборота в соответствии с утвержденным графиком, определены лица, ответственные за сохранность и перемещение объектов основных средств. Все хозяйственные операции должны оформляться первичными учетными документами, на основании которых определяются корреспонденция счетов и сумма по операции, а также производятся соответствующие записи в учетных регистрах.

Типовые формы первичной документации для учета основных средств

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Типовыми формами первичной учетной документации для учета основных средств являются:

- акт (накладная) приемки-передачи основных средств (форма № ОС-1);
- акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. № ОС-3);
- акт на списание основных средств (ф. № ОС-4);
- акт на списание автотранспортных средств (ф. № ОС-4а);
- инвентарная карточка учета основных средств (ф. № ОС-6);
- акт о приемке оборудования (ф. № ОС-14);
- акт приемки-передачи оборудования в монтаж (ф. № ОС-15).

Документы, форма которых не предусмотрена в данном перечне, должны содержать обязательные реквизиты.

Акт приемки-передачи основных средств

Акт приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1) оформляет операции:

- приемки объектов основных средств (за исключением объектов, приходяемых по акту о приемке оборудования (ф. № ОС-14));
- внутреннего перемещения объектов основных средств между структурными подразделениями;
- продажи (реализации) объектов основных средств;
- передачи объектов основных средств, осуществляемой по договору дарения;
- передачи основных средств в собственность другого юридического или физического лица в обмен на другой товар, совершаемой по договору мены.

В акте указываются: наименование объекта, год постройки или выпуска, дата ввода в эксплуатацию, краткая характеристика объекта, сдатчик и получатель объекта, первоначальная (балансовая) стоимость, срок полезного использования, сумма начисленной амортизации, норма амортизации, присвоенный объекту инвентарный номер, место использования и другие сведения. Акт утверждается руководителем организации.

Оформление приемки объектов

По поступающим в эксплуатацию объектам акт приемки-передачи составляет комиссия, назначаемая руководителем организации. Акт приемки-передачи оформляется в одном экземпляре на каждый инвентарный объект в отдельности. Общим актом может оформляться принятие к бухгалтерскому учету однотипных объектов одинаковой стоимости, принимаемых бухгалтерской службой к учету одновременно. Акт приемки-передачи вместе с технической документацией, относящейся к данному объекту, передается в бухгалтерскую службу организации, которая согласно этим документам открывает инвентарные карточки на каждый инвентарный объект.

Акт о приемке оборудования

Акт о приемке оборудования (ф.№ ОС -14) оформляет операции приемки к бухгалтерскому учету оборудования:

- не требующего монтажа (сельскохозяйственных машин, транспортных передвижных средств, свободно стоящих станков, строительных механизмов)
- требующего монтажа, но предназначенного для запаса.

Акт может быть составлен на один или несколько видов оборудования, поступившего одновременно от одного поставщика и приходящего на один склад (передаваемого в одно структурное подразделение). В акте указываются: дата и место составления акта, наименование и адрес отправителя и поставщика, данные об объекте согласно сопроводительному транспортному документу, результаты наружного осмотра объекта, заключение комиссии, перечень прилагаемых документов и другие данные. Акт составляется комиссией, в которую может быть включен уполномоченный представитель поставщика.

Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов

Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф.№ ОС -3) оформляет приемку законченных работ по ремонту, достройке и дооборудованию объекта. В случае проведения реконструкции и модернизации, приводящих к улучшению ранее принятых нормативных показателей функционирования, в данном акте указываются изменения в технических характеристиках объекта, стоимость выполненного объема работ, первоначальная (балансовая) стоимость объекта до и после реконструкции и модернизации и другие данные.

По поступлению акта в бухгалтерию данные изменения фиксируются в прежней инвентарной карточке, на которой был учтен объект. Если отражение всех изменений в указанной инвентарной карточке затруднено, то открывается новая инвентарная карточка (с сохранением ранее присвоенного номера) с отражением показателей, характеризующих дооборудованный или реконструированный объект.

При производстве ремонта объектов основных средств акт приемки-сдачи (ф. № ОС-3) служит основанием для списания фактической себестоимости текущего и капитального ремонта на затраты производства. Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах, один из которых передается указанной организации. Акт подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации или лицом на то уполномоченным.

Инвентарные карточки

Пообъектный учет основных средств ведется бухгалтерской службой на инвентарных карточках учета основных средств (ф. № ОС-6).

Инвентарная карточка учета основных средств (ф. № ОС -6) является основным регистром аналитического учета основных средств. Инвентарная карточка открывается бухгалтерией на каждый инвентарный объект в одном экземпляре. Она заполняется на основании акта (накладной) приемки-передачи основных средств, технических паспортов и других документов на приобретение, сооружение, перемещение и списание объектов основных средств.

На лицевой стороне инвентарной карточки указывается наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска (рождения, закладки), дата и номер акта о приемке, полная стоимость, срок полезного использования, способ начисления амортизации, освобождение от начисления амортизации (если имеет место), данные о выбытии или внутреннем перемещении объекта.

На оборотной стороне карточки приводится краткая индивидуальная характеристика объекта. В дальнейшем на оборотной стороне карточки указываются данные о производимой достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации, ремонте объекта с указанием суммы произведенных затрат.

Инвентарные карточки формируются в бухгалтерии в *инвентарную картотеку*, построенную по видам основных средств в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов. Внутри разделов, подразделов, классов и подклассов картотеки инвентарные карточки могут группироваться по месту эксплуатации (структурным подразделениям организации). Инвентарные карточки суммарно сверяются с данными синтетического учета основных средств.

При наличии большого количества объектов основных средств по месту их эксплуатации (нахождения) учет может осуществляться в *инвентарном списке* или другом соответствующем документе, содержащем сведения о номере и дате инвентарной карточки, инвентарном номере объекта, полном наименовании объекта, его первоначальной стоимости и сведения о выбытии (перемещении) объекта. В организации, имеющей небольшое количество объектов основных средств, пообъектный учет рекомендуется осуществлять в *инвентарной книге* с указанием необходимых сведений об основных средствах по их видам и местам нахождения.

Учет основных средств

Синтетический учет поступления (приемки) и выбытия (реализации, передачи, списания) основных средств осуществляется на счете 01 «Основные средства».

Счет «Основные средства»

Активный счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих организации на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасае, на консервации или сданных в аренду (кроме долгосрочно арендуемых).

На счете 01 «Основные средства» учитываются также:

- законченные капитальные вложения в земельные участки, лесные и водные угодья, недра, предоставленные организации в пользование. Сами земельные участки, лесные и водные угодья, месторождения ископаемых, предоставленные организации в пользование, в учете не отражаются. Если перечисленные объекты в соответствии с действующим законодательством переданы организации в собственность, они учитываются на счете 01 «Основные средства» обособленно;
- законченные капитальные вложения в арендованные основные средства.

По дебету счета 01 «Основные средства» записями в сумме первоначальной стоимости объектов отражается оприходование объектов основных средств:

- внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал организации – в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями»;
- приобретенных за плату у других организаций и лиц, а также созданных в самой организации – в корреспонденции с кредитом счета 08 «Капитальные вложения»;
- полученных от других организаций и лиц безвозмездно, в том числе по договору дарения – в корреспонденции с кредитом счетов 87 «Добавочный капитал», 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 08 «Капитальные вложения»;
- временных (титulyных) зданий и сооружений, относящихся к основным средствам, возведенных подрядными организациями или организациями-застройщиками, осуществляющими строительство хозяйственным способом, – в корреспонденции с кредитом счета 30 «Некапитальные работы».

Таблица 6.2 Приходование основных средств

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Оприходованы объекты, внесенные в счет вклада в уставный капитал	Согласованная стоимость	«Основные средства»	«Расчеты с учредителями»
Оприходованы приобретенные за плату объекты	Сумма фактических затрат	«Основные средства»	«Капитальные вложения»
Оприходованы построенные объекты основных средств	Сумма фактических затрат	«Основные средства»	«Капитальные вложения»

С кредита счета 01 «Основные средства» записями в сумме первоначальной стоимости отражается снятие (списание) с учета выбывших объектов основных средств независимо от причины выбытия (реализация, безвозмездная передача, списание, ликвидация и др.) – в корреспонденции с дебетом счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств».

Списаны с баланса (сняты с учета) выбывшие основные средства

24.01	«Реализация и прочее выбытие основных средств» «Основные средства»	Д-т 15000	К-т 15000
-------	---	--------------	--------------

Аналитический учет по счету 01 «Основные средства» ведется по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении объектов основных средств.

Приходование объектов, полученных безвозмездно

Для объектов основных средств, полученных по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения, затраты по их доставке и иные затраты по доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию, учитываются как затраты капитального характера и относятся организациями-получателями на увеличение первоначальной стоимости объектов. Указанные затраты отражаются на дебете счета 08 «Капитальные вложения» в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Произведены затраты по доставке переданных безвозмездно объектов			
		Д-т	К-т
17.08	«Капитальные вложения»	1000	
	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»		1000

Принятие к учету объектов основных средств, полученных по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения, отражается сложной проводкой:

- по дебету счета 01 «Основные средства» отражается первоначальная стоимость объектов;
- по кредиту счета 87 «Добавочный капитал», субсчет 87-3 «Безвозмездно полученные ценности», отражается рыночная стоимость объекта;
- по кредиту счета 08 «Капитальные вложения» отражается сумма накопленных на дебете этого счета затрат по доставке объектов и по доведению их до состояния пригодности к использованию в организации.

Оприходованы переданные по договору дарения производственные основные средства			
		Д-т	К-т
18.08	«Основные средства»	18000	
	«Добавочный капитал»		17000
	«Капитальные вложения»		1000

В случае получения объектов социальной сферы вместо счета 87 «Добавочный капитал» кредитуется счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 88-4 «Фонд социальной сферы».

Приходование объектов, приобретенных в обмен на другое имущество

При приобретении объектов основных средств в обмен на другое имущество необходимо отразить в учете списание переданного по договору мены имущества, а также тот факт, что стоимость обмениваемого имущества является фактическими затратами на приобретение поступающих объектов. Списание обмениваемого имущества отражается по кредиту счета учета данного имущества в корреспонденции с дебетом счета учета реализации данного имущества. На

дату перехода права собственности на обмениваемое имущество дебетуется счет 08 «Капитальные вложения» в корреспонденции с кредитом счета учета реализации обмениваемого имущества. Обе записи производятся на сумму стоимости обмениваемого имущества.

Таблица 6.3 Передача имущества во исполнение договора мены

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Списаны материалы, переданные во исполнение договора мены	Учетная стоимость	«Реализация прочих активов»	«Материалы»
Перешло право собственности на обмениваемые материалы	Учетная стоимость	«Капитальные вложения»	«Реализация прочих активов»

Затраты по доставке объектов основных средств, полученных по договору мены, относятся организациями – получателями на увеличение первоначальной стоимости объекта и отражаются по дебету счета 08 «Капитальные вложения» в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Произведены затраты по доставке объектов, полученных по договору мены			
17.08	«Капитальные вложения» «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Д-т 1000	К-т 1000

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отражается записью по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Капитальные вложения» на сумму затрат, накопленных на дебете счета 08 «Капитальные вложения».

Учет приобретения библиотечного фонда

Затраты, связанные с приобретением изданий (книг, брошюр, журналов и т.п.) для использования при производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управления организацией, отражаются по кредиту счетов учета денежных средств в корреспонденции с дебетом счета 26 «Общехозяйственные расходы». Данная корреспонденция счетов показывает, что затраты на приобретение изданий включаются в затраты на производство в числе общехозяйственных расходов.

Произведены затраты по приобретению производственных изданий			
28.12	«Общехозяйственные расходы» «Расчетный счет»	Д-т 1700	К-т 1700

При принятии указанных экземпляров изданий к бухгалтерскому учету на сумму произведенных затрат увеличивается стоимость библиотечного фонда и производится запись по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 87 «Добавочный капитал».

Оприходованы приобретенные производственные издания (книги, брошюры)			
28.12	«Основные средства» «Добавочный капитал»	Д-т 1700	К-т 1700

Приходование объектов, полученных в хозяйственное ведение или оперативное управление

Принятие к бухгалтерскому учету объектов, полученных в хозяйственное ведение или оперативное управление от государственного или муниципального органа, отражается по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 77 «Расчеты с государственным и муниципальным органом». Запись производится на стоимость объектов.

Оприходованы объекты основных средств, полученные в хозяйственное ведение			
21.05	«Основные средства» «Расчеты с государственным и муниципальным органом»	Д-т 15000	К-т 15000

Одновременно на стоимость указанных объектов производится запись по дебету счета 77 «Расчеты с государственным и муниципальным органом» и кредиту счета 87 «Добавочный капитал».

Отнесена на увеличение добавочного капитала стоимость полученных объектов			
21.05	«Расчеты с государственным и муниципальным органом» «Добавочный капитал»	Д-т 15000	К-т 15000

Учет расходов на ремонт основных средств

Учет расходов на ремонт основных средств производственного назначения производится различным образом в зависимости от выбранного способа включения расходов на ремонт в затраты производства.

Создание ремонтного фонда или резервов на предстоящий ремонт

При создании ремонтного фонда или резервов на предстоящий ремонт используется пассивный счет 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей». При создании ремонтного фонда целесообразно открыть к указанному счету субсчет «Ремонтный фонд».

По кредиту счета 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей» отражается ежемесячное отчисление средств в ремонтный фонд и в пополнение резервов на предстоящий ремонт — в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство. Данная корреспонденция счетов отражает факт отнесения произведенных отчислений на затраты производства.

Произведены отчисления в ремонтный фонд			
29.01	«Основное производство» «Резервы предстоящих расходов и платежей»	Д-т 4700	К-т 4700

По дебету счета 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей» отражается целевое расходование средств ремонтного фонда в сумме фактических затрат на производимый ремонт — в корреспонденции с кредитом счетов, отражающих направление расходования средств.

Начислена оплата труда работникам ремонтного цеха из средств резервного фонда			
		Д-т	К-т
12.02	«Резервы предстоящих расходов и платежей»	500	
	«Расчеты с персоналом по оплате труда»		500

Непосредственное включение расходов на ремонт в затраты производства

При непосредственном включении расходов на ремонт в затраты производства сумма фактически произведенных расходов отражается по кредиту счетов, отражающих направление расходования средств, в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» и пр.). При выполнении ремонта хозяйственным способом (силами самой организации) кредитуются счета: 10 «Материалы», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др. При выполнении ремонта подрядным способом кредитуются счета учета расчетов: счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

Израсходованы материалы на ремонт основных средств основного производства			
		Д-т	К-т
14.05	«Основное производство»	250	
	«Материалы»		250

Отнесение затрат на ремонт на расходы будущих периодов

При отнесении затрат на ремонт основных средств на расходы будущих периодов, произведенные затраты в полном объеме относятся в дебет активного счета 31 «Расходы будущих периодов».

Отнесена на расходы будущих периодов задолженность подрядчикам за ремонт			
		Д-т	К-т
21.02	«Расходы будущих периодов»	12000	
	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		12000

При наступлении будущих отчетных периодов учтенные расходы расчетными частями списываются с кредита счета 31 «Расходы будущих периодов» в дебет счетов учета затрат на производство.

Списана расчетная часть расходов на ремонт при наступлении будущих отчетных периодов			
		Д-т	К-т
22.03	«Основное производство»	2000	
	«Расходы будущих периодов»		2000

Затраты на ремонт и содержание объектов непромышленного назначения списываются на счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Учет результатов переоценки основных средств

Результаты переоценки объектов основных средств отражаются принятием к учету сумм дооценки или уценки объектов. Сумма *дооценки* объекта — это сумма увеличения балансовой стоимости объекта до его восстановительной стоимости. Сумма *уценки* объекта — это сумма уменьшения балансовой стоимости объекта до его восстановительной стоимости.

Суммы дооценки отражаются по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 87 «Добавочный капитал», субсчет 87-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке». Суммы уценки отражаются по кредиту счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с дебетом счета 87 «Добавочный капитал», субсчет 87-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке».

Произведена дооценка производственных основных средств			
28.12	«Основные средства» «Добавочный капитал»	Д-т 1700	К-т 1700

Для учета результатов переоценки накопленной амортизации основных средств исчисляется разница между пересчитанными суммами амортизации и суммами амортизации по объектам к моменту переоценки. Эта разница будет положительной в случае увеличения суммы амортизации по результатам переоценки, и отрицательной — в случае уменьшения суммы амортизации.

Положительная разница (дооценка амортизации) отражается по кредиту счета 02 «Износ основных средств» в корреспонденции с дебетом счета 87 «Добавочный капитал», субсчет 87-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке». Отрицательная разница (уценка амортизации) отражается по дебету счета 02 «Износ основных средств» в корреспонденции с кредитом счета 87 «Добавочный капитал», субсчет 87-1.

Произведена дооценка амортизации производственных основных средств			
28.12	«Добавочный капитал» «Износ основных средств»	Д-т 350	К-т 350

Отражение в учете результатов инвентаризации основных средств

Выявленные по результатам инвентаризации *излишки основных средств* приходуется по рыночной стоимости записью по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 80 «Прибыли и убытки».

Оприходованы выявленные излишки основных средств			
25.12	«Основные средства» «Прибыли и убытки»	Д-т 11000	К-т 11000

Выявленные по результатам инвентаризации *недостающие или испорченные объекты* списываются с баланса с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств». В последующем устанавливаются причины возникновения излишка и виновные в недостатке и порче объектов лица.

Списаны с баланса выявленные испорченные основные средства			
25.12	«Основные средства»	Д-т	К-т
	«Реализация и прочее выбытие основных средств»	9700	9700

Более подробно о списании недостающих и выбывших объектов основных средств см. главу 7 «Амортизация и выбытие основных средств».

Вопросы

1. Какие объекты имущества относятся к основным средствам? Приведите примеры основных средств.
2. По каким признакам группируются объекты основных средств?
3. Каким образом оцениваются объекты основных средств в бухгалтерском учете?
4. Какие затраты включаются в состав фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление основных средств?
5. С какой целью и каким образом определяется восстановительная стоимость основных средств?
6. Чем отличается ремонт основных средств от их реконструкции?
7. Какими способами могут списываться расходы на ремонт основных средств?
8. Какими документами оформляется поступление в организацию основных средств?
9. Каким образом бухгалтерская служба ведет пообъектный учет основных средств?
10. Как часто проводится инвентаризация основных средств?
11. Какие действия производятся при обнаруженной в результате инвентаризации недостатке или порче объектов основных средств?
12. Как применяется счет 01 «Основные средства»?