

ПОРЯДОК ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРЕДПРИЯТИИ

*Светлана Николаевна Шепелева, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета
и налогообложения*

Тел.: +7 (915) 109- 67- 57; e-mail: shepelevas@rambler.ru

Московский университет им. С.Ю. Витте

<http://www.muiv.ru>

Одним из ведущих разделов бухгалтерского учета на предприятии является учет основных средств. На этом участке допускается довольно много ошибок, недочетов и неточностей, которые впоследствии приводят при проведении налоговых выездных проверок предприятия к доначислениям налоговых платежей, пени и штрафам. Во избежание подобных явлений мы подготовили данную статью, где рассмотрели некоторые особенности ведения учета основных средств.

Ключевые слова: основные средства, их оценка, классификация, первичные документы, переоценка основных средств и порядок отражения ее в бухгалтерском и налоговом учете.

Основные средства – это часть имущества, используемая организацией в течение длительного времени (более 12 месяцев) при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), а также в управленческих целях.

В соответствии п.4 Положения по бухгалтерскому учёту «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утверждённого приказом Минфина РФ от 30 марта 2001г №26н (с изменениями и дополнениями), актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:



С.Н. Шепелева

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

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

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В организациях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой основные средства группируются по следующим признакам: отраслевому, назначению, видам, принадлежности, использованию.

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

По назначению основные средства организации подразделяются на производственные основные средства основной деятельности, производственные основные средства других отраслей, непроизводственные основные средства.

По видам основные средства организаций подразделяются в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ) в бухгалтерском учете по следующим группам.

Виды основных средств

Относятся	Не относятся
<ul style="list-style-type: none"> • здания; • сооружения; • машины и оборудование; • измерительные и регулирующие приборы и устройства; • жилища; • вычислительная техника, оргтехника; • транспортные средства; • инструмент; • производственный и хозяйственный инвентарь; • рабочий, продуктивный и племенной скот; • многолетние насаждения; • прочие виды материальных основных фондов 	<ul style="list-style-type: none"> • предметы, служащие менее 1 года, независимо от их стоимости; • предметы стоимостью ниже лимита, устанавливаемого Минфином России (40 000 руб. в ред. Приказа Минфина России от 24.12.2010 №186н), независимо от срока службы, кроме сельскохозяйственных машин и орудий, строительного механизированного инструмента, оружия, а также рабочего и продуктивного скота, которые относятся к основным фондам, независимо от их стоимости; • орудия лова; • бензомоторные пилы, сучкорезы, сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу сроком эксплуатации до 2-х лет; • специальные инструменты и специальные приспособления независимо от их стоимости; • сменное оборудование, многократно используемые в производстве приспособления к основным фондам и другие вызываемые специфическими условиями изготовления устройства независимо от их стоимости; • специальная одежда, специальная обувь, а также постельные принадлежности независимо от их стоимости и срока службы; • форменная одежда, предназначенная для выдачи работникам предприятия, одежда и обувь в учреждениях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других учреждениях, состоящих на бюджете, независимо от стоимости и срока службы; • временные сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительно – монтажных работ в составе накладных расходов; • тара для хранения товарно-материальных ценностей на складах или осуществления технологических процессов стоимостью в пределах лимита, установленного Минфином России; • предметы, предназначенные для выдачи напрокат, независимо от их стоимости; • молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, а также ездовые и сторожевые собаки, подопытные животные; • многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала; • машины и оборудование, числящиеся как готовые изделия на складах предприятий-изготовителей, снабженческих и сбытовых организаций, сданные в монтаж или подлежащие монтажу, находящиеся в пути, числящиеся на балансе капитального строительства.

Приведенная в таблице классификация основных средств по видам составляет основу их аналитического учета.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся в эксплуатации, запасе (резерве), стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, консервации.

В зависимости от имеющихся прав на объекты основные средства подразделяются на: принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду); находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении; полученные организацией в аренду.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект, под которым понимается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Инвентарные объекты делятся на простые (единичные) и сложные, состоящие из нескольких предметов.

Если у одного объекта имеется нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности

В бухгалтерском учете важное значение имеет оценка основных средств. Она влияет на определение общей стоимости этой части стоимости имущества фирмы и, как следствие, на величину амортизации, себестоимости продукции, налогов на имущество и прибыль.

Основные средства оценивают по первоначальной, остаточной и восстановительной стоимости.

Под первоначальной стоимостью объекта основных средств понимается:

1. Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. Такими затратами являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования,
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам,
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств,
- таможенные пошлины и таможенные сборы,
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств,
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств,
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

2. При внесении в счет вклада в уставный капитал организации основных средств первоначальной стоимостью признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

3. При безвозмездном получении (по договору дарения) первоначальной стоимостью основных средств признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

4. Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

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

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных настоящим и иными положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету.

ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Рассмотрим данные ситуации на примерах.

Пример 1. Организация ООО «Альфа» в феврале 2012г. приобрела автомобиль «Газель» у торговой фирмы ООО «Луч» стоимостью 650 тыс. руб., кроме того налог на добавленную стоимость по ставке 18% –117 тыс. руб. За получением автомобиля в г. Нижний Новгород из г. Москвы был направлен в командировку водитель А.Г. Петров с 12.02.2012 г. сроком на 5 дней. А.Г. Петров поехал в Н. Новгород поездом. Стоимость билета составила 1400 рублей, в т.ч. НДС 18% (213,56 руб.). Обрато А.Г. Петров возвращался на автомобиле. Стоимость бензина составила 812 руб. За время нахождения в командировке Петрову выплатили суточные за 5 суток в размере 3500 руб. и квартирные – 36 руб. ООО «Альфа» для покупки автомобиля пользовалась консультационными услугами ООО «Консультант». Консультации были представлены на сумму 8000 руб., в т.ч. НДС 18%. За постановку на учет в ГИБДД уплачена госпошлина в сумме 2300 руб. Автомобиль приобретен для хозяйственных нужд по основной деятельности предприятия. ООО «Альфа» применяет общую систему налогообложения.

По приведенным в примере данным определим первоначальную стоимость автомобиля «Газель» и составим бухгалтерские записи, а также внесем соответствующие записи в налоговые регистры по налогу на добавленную стоимость.

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи.

Таблица 2

Корреспонденция счетов по отражению покупки автомобиля
в бухгалтерском учёте ООО «Альфа»

№ п/п	Наименование хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Наименование первичного док-та	Прим.
		Дебет	Кредит			
1.	Принят к учету автомобиль по продажной стоимости	08	60	650 000	Накладная	
2.	НДС по приобретенному автомобилю	19	60	117 000	Счет-фактура	
3.	Приняты к оплате расходы по командировочным расходам и проезд	08	71	4812,44	Авансовый отчет	
4.	НДС по проездным билетам	19	71	213,56	Железнодорожный билет	
5.	Списана стоимость бензина, приобретенного за наличный расчет	10	71	812	Авансовый отчет	
6.	Отражены в учете консультационные услуги	08	10	800	Путевой лист водителя	
7.	НДС по консультационным услугам	08	60	6779,66	Акт выполненных работ	
8.	Отражена госпошлина	19	60	1220,34	Счет-фактура	
9.	Отражена госпошлина	08	60	2300	Квитанция на оплату	
9.	Принят в эксплуатацию автомобиль	01	08			

Первоначальная стоимость автомобиля составляет 664692 руб.10 коп. (650 000+4812,44+800+6779,66+2300).

Остаточная стоимость основных средств определяется как разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленного износа.

Восстановительная стоимость – это стоимость их воспроизводства на определенную дату. До 1 января 1999 г. переоценка основных средств производилась по постановлениям Правительства Российской Федерации.

Начиная с 1 января 1999г., организации могут не чаще 1 раза в год переоценивать полностью или частично объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации (с применением индекса дефлятора) или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации (дебетуют счет 01 «Основные средства», кредитуют счет 83 «Добавочный капитал»).

Порядок учета переоценки основных средств определен ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли – непокрытый убыток (дебетуют счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредитуют счет 01 «Основные средства»).

Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода. В этом случае сумму дооценки отражают по дебету счета 01 и кредиту счета 84.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль, т.е. должна быть сделана бухгалтерская запись: Дебет сч.83 «Добавочный капитал» Кредит сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Согласно ст. 257 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ) под основными средствами понимается часть имущества, используемая в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно либо выявлено в результате инвентаризации, как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктами 8 и 20 статьи 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ

Восстановительная стоимость амортизируемых основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу 25 главы НК РФ, определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок до 1 января 2002 г.

При определении восстановительной стоимости амортизируемых основных средств в целях 25 главы НК РФ учитывается переоценка основных средств, осуществленная по решению налогоплательщика по состоянию на 1 января 2002 года и отраженная в бухгалтерском учете налогоплательщика после 1 января 2002 года. Указанная переоценка принимается в целях налогообложения в размере, не превышающем 30 процентов от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика по состоянию на 1 января 2001 года (с учетом переоценки по состоянию на 1 января 2001 года, произведенной по решению налогоплательщика и отраженной в бухгалтерском учете в 2001 году). При этом величина переоценки (уценки) по состоянию на 1 января 2002 года, отраженной налогоплательщиком в 2002 году, не признается доходом (расходом) налогоплательщика в целях налогообложения. В аналогичном порядке принимается в целях налогообложения соответствующая переоценка сумм амортизации.

При проведении налогоплательщиком в последующих отчетных (налоговых) периодах после вступления с 1 января 2002 г. переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемым для целей налогообложения в соответствии с 25 главой НК РФ.

Следовательно, все производимые переоценки основных средств, предусмотренные Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) и проведенные после 01.01.2002 года для целей налогового учета по налогу на прибыль организаций приниматься не будут.

Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам для производственных нужд подлежит вычету согласно ст. 171 НК РФ. На основании счетов-фактур указанные вычеты должны быть отражены в книге покупок. Книга покупок является налоговым регистром, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137.

Учет поступлений основных средств ведется в разрезе классификационных групп и инвентарных объектов. При вводе объекта в эксплуатацию комиссией, назначенной руководителем организации, оформляется актом приема-передачи основных средств в одном экземпляре. В актах указывается наименование объекта, год выпуска или постройки, краткая характеристика объекта, первоначальная стоимость, присвоенный объекту инвентарный номер, место использования объекта и другие сведения, необходимые для ведения аналитического учета.

Оформленный акт о приеме-передаче основных средств передают в бухгалтерию организации. К акту прилагают техническую документацию, относящуюся к данному объекту. На основании этих документов в бухгалтерии делаются соответствующие записи в инвентарных карточках основных средств, затем техническую документацию передают в производственный отдел.

При передаче (продаже, дарении и т.д.) основных средств другой организации акт составляют в двух экземплярах (по экземпляру обеим сторонам).

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха в другой, а также при передаче из запаса в эксплуатацию оформляют накладную на внутреннее перемещение объектов основных средств. Накладную выписывают в трех экземплярах: первый экземпляр передают в бухгалтерию для записи в инвентарной карточке, второй остается у сдатчика для отметки о выбытии соответствующего объекта в инвентарной описи основных средств, третий передается получателю.

Операции по списанию основных средств оформляют актами: о списании основных средств (форма № ОС-4 – акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств); форма № ОС-4а – акт о списании автотранспортных средств; форма № ОС-4б – акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств). Акт составляет комиссия, назначаемая руководителем организации, в двух экземплярах (первый передается в бухгалтерию, второй остаётся у сотрудника, ответственного за сохранность объекта).

В актах на списание основных средств указывают техническое состояние и причину списания объекта, первоначальную сумму амортизации, затраты на списание, стоимость материальных ценностей (запасных частей, металлолома и т.п.), полученных от ликвидации объекта (выручки от ликвидации), результат от списания.

Основным регистром аналитического учёта основных средств являются инвентарные карточки (форма № ОС-б – инвентарная карточка учёта объектов основных средств, форма № ОС-ба – инвентарная карточка группового учёта объектов основных средств, форма № ОС-бб – инвентарная книга учёта объектов основных средств – для объектов основных средств малых предприятий).

Карточка состоит из семи разделов. В них указывают сведения об объекте на дату передачи (год выпуска, последнего капитального ремонта, срок эксплуатации, сумму начисленной амортизации и остаточной стоимости), данные об объекте на дату принятия к учёту (первоначальная стоимость и срок полезного использования) и о переоценках (сроки, коэффициенты пересчёта и восстановительная стоимость), сведения о приёмке, внутренних перемещениях и выбытии объектов, об изменениях первоначальной стоимости объектов, затратах на ремонт и краткую индивидуальную характеристику объекта.

Инвентарные карточки формы № ОС-6 составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Карточки формы ОС-6а используются для группового учёта однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую первоначальную стоимость, одинаковое производственно-хозяйственное назначение и поступившие в эксплуатацию в одном календарном месяце.

Однако следует отметить, что начиная с 1 января 2013г. формы первичных документов не устанавливаются законодательно, а разрабатываются самостоятельно и утверждаются как приложение к учётной политике. Можно для этих целей использовать и первичные документы, предусмотренные в альбомах унифицированных форм.

В статье 9 установлены реквизиты первичных документов. В частности, они должны содержать следующие данные: наименование документа, дата составления документа, наименование экономического субъекта, составившего документ, содержание факта хозяйственной жизни, величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения, наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;

7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 ст. 9 закона № 402 части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц (Ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ).

Первичный учётный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Мы надеемся, что данная статья поможет работникам бухгалтерий в практической работе правильно учитывать основные средства предприятия.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» от 6 декабря 2011г. № 402-ФЗ.
3. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» (ПБУ 6/01) с изменениями и дополнениями.
4. Постановление Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчётах по налогу на добавленную стоимость».

Order of conducting accounting of fixed assets at enterprise

Svetlana Nikolaevna Shepeleva, Candidate of .Economic Sciences, Associate Professor of Accounting and Taxation Department, Moscow University after S.Yu. Witte

One of the leading sections of accounting at the enterprise is the accounting of fixed assets. Quite a lot of mistakes, omissions and inaccuracies are made in this field. During tax auditing of the enterprise it subsequently leads to additional charging of tax payments, penalties and fines. To avoid such phenomena, the author dwells on some of the assets accounting features.

Keywords: fixed assets, assessment, classification, primary documents, re-evaluation of fixed assets and order of its reflection in accounting and tax accounting.