

Тема: «Учет поступления и выбытия основных средств и материальных ценностей».

Согласно приказу Минфина РФ от 30.03.2001 N 26н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств"[6] основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

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

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств 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.

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

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения (например, оценщиков) о стоимости, отдельных объектов основных средств.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств, является 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.

В первоначальную стоимость основных средств, приобретенных за плату, полученных в счет вклада в уставный капитал, а также полученных по договорам дарения (безвозмездно) и мены, включаются также фактические затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

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

Оценка объекта основных средств, стоимость которого при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету (п. 16 ПБУ 6/01). [12, с.218]

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.

Коммерческая организация имеет право не чаще одного раза в год (на 1 января отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам (п. 15 ПБУ 6/01).

Но при этом необходимо учесть, что если организация решит переоценивать те или иные группы однородных объектов основных средств, то в последующем такая переоценка должна будет производиться регулярно с той целью, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются

в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Если в процессе проведения переоценки стоимость объекта основных средств увеличивается (проводится дооценка), то сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал организации.

Д01 - К83 отражена дооценка первоначальной стоимости

Д83 - К02 увеличена начисленная амортизация по ОС

А если по переоцениваемому объекту основных средств в предыдущие отчетные периоды производилась уценка, которая относилась на операционные расходы предприятия, и в результате проведенной переоценки в данном отчетном периоде сумма дооценки равна сумме уценки, то в этом случае сумма дооценки относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве внереализационного дохода:

Д01 - К91.1 отражена дооценка ОС на сумму, равную ранее проведенной уценке

Если в результате переоценки стоимость объекта основных средств уменьшается (производится уценка), то сумма уценки относится на счет прибылей и убытков в качестве расходов. При этом следует иметь в виду, что если в предыдущие отчетные периоды этот объект основных средств подвергался дооценке и сумма дооценки была отнесена на увеличение добавочного капитала организации, то в этом случае сумма произведенной уценки такого объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации. А если сумма уценки объекта основных средств превышает сумму его дооценки, ранее зачисленной в добавочный

капитал организации в результате переоценки, то в этом случае разница относится на счет прибылей и убытков в качестве операционного расхода (п. 12 ПБУ 10/99).

Д83 - К01 отражена уценка восстановительной стоимости в пределах суммы предыдущей дооценки

Д02 - К91.1 уценка амортизации в пределах сумм предыдущей дооценки

Д91.2 - К01 уценка восстановительной стоимости в части превышения предыдущей дооценки

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Д83 - К84 отражено уменьшение добавочного капитала на сумму дооценки выбывающего объекта.

Результаты переоценки основных средств, проведенной организацией в добровольном порядке, учитываются для целей налогообложения.

Для целей налогообложения сумма добавочного капитала, списанного при выбытии основных средств, учитываться не будет.

2.2 Учет поступления основных средств

Основные средства поступают в организацию и принимаются к бухгалтерскому учету в случаях их приобретения, сооружения

(изготовления), внесения учредителями в счет их вкладов в уставный капитал, получения по договору дарения и прочих поступлений.

Самым распространенным способом поступления основных средств является их приобретение за плату по договору купли-продажи.

Все расходы по покупке основных средств, не требующих монтажа (суммы, уплаченные поставщику; информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств; регистрационные сборы и таможенные пошлины; государственные пошлины по приобретению прав на основные средства; вознаграждения посреднической организации и др.), собираются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", на субсчете "Приобретение объектов основных средств". Таким образом, при документальном подтверждении совершенных операций в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет "Приобретение объектов основных средств"

Дебет счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" -- на сумму выделенного налога на добавленную стоимость

Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и др.

При учете приобретения основных средств, требующих монтажа, в бухгалтерском учете отражаются следующие записи:

Дебет счета 07 "Оборудование к установке"

Дебет счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" -- на сумму выделенного налога на добавленную стоимость

Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

При передаче оборудования в монтаж в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет "Приобретение объектов основных средств"

Кредит счета 07 "Оборудование к установке", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" -- на стоимость выполненных монтажных работ.

Если принимается к учету объект основных средств после сооружения (строительства, изготовления), то бухгалтерское отражение этой операции может быть различным, в зависимости от того, подрядным (сторонней организацией) или хозяйственным (самостоятельным подразделением организации) способом сооружался объект.

При подрядном способе сооружения (изготовление) принятие на учет объекта отражается той же проводкой, что и приобретение по договору купли-продажи. Если же сооружение производилось собственными силами, то вся сумма произведенных затрат предварительно аккумулируется на счете вспомогательного подразделения и включается в фактическую первоначальную стоимость объекта основных средств.

Д08.3 - К23 списаны услуги, оказанные вспомогательными производствами по строительству

Когда объект основных средств поступает в организацию как вклад в уставный капитал от учредителя (участника):

Д08.4 - К75.1 объект основных средств поступил в организацию как вклад в уставный капитал от учредителя (участника)

Предоставление организациям основных средств в безвозмездное пользование на счетах отражают следующей записью:

Д08.4 - К98.2 принят к учету безвозмездно полученный объект основных средств.

После ввода в эксплуатацию безвозмездно полученных объектов суммы, отраженные на субсчете "Безвозмездные поступления", списываются в течение всего срока полезного использования этих объектов в размере начисленной по ним амортизации.

При введении объектов основных средств в эксплуатацию комиссия, назначаемая руководителем организации, оформляет акт приема-передачи. Для этих целей могут использоваться следующие виды унифицированных документов: "Акт о приемке-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)" (форма № ОС-1); "Акт о приемке-передаче здания (сооружения)" (форма № ОС-1а); "Акт о приемке-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)" (форма № ОС-1б). В любом случае в акте приема-передачи указываются характеристика объекта (или группы объектов), его (их) местонахождение, год выпуска или постройки, дата ввода в эксплуатацию, результаты испытания, соответствие

техническим условиям, номер амортизационной группы в соответствии с положениями НК РФ и др. К акту приема-передачи прилагается необходимая техническая документация (паспорта, спецификации, рабочие инструкции и пр.).

Если на склад поступило оборудование, требующее монтажа, то для его учета используется "Акт о приеме (поступлении) оборудования" (форма № ОС-14). Акт также составляется комиссией по приему основных средств и утверждается руководителем организации. При передаче оборудования для выполнения монтажных работ заполняется "Акт о приемке-передаче оборудования в монтаж" (форма № ОС-15). Если монтаж осуществляется подрядным способом, то в состав комиссии должен входить представитель этой монтажной организации. Прием смонтированного и готового к эксплуатации оборудования в состав основных средств оформляется актом по форме № ОС-1 или № ОС-16.

Каждому объекту основных средств, принятому на учет, присваивается инвентарный номер, который сохраняется на все время эксплуатации объекта. Обычно объекты нумеруются по серийно-порядковой системе, номера указываются во всех первичных документах и регистрах бухгалтерского учета. Как правило, поступающим объектам назначаются новые порядковые номера; присвоение номеров выбывших объектов может привести к путанице и ошибкам в учете.

Акт приемки-передачи вместе с приложенными техническими документами передается в бухгалтерию организации, где на его основании открывают инвентарную карточку. В настоящее время для этих целей рекомендуется открывать одну из унифицированных форм, форма № ОС-6 "Инвентарная карточка учета объекта основных средств" (для одного объекта); форма № ОС-6а "Инвентарная карточка группового учета основных

средств" (для нескольких объектов); форма № ОС-66 "Инвентарная книга учета основных средств" (для использования на малых предприятиях). В инвентарных карточках отражается весь путь движения объекта (или группы): поступление, все перемещения внутри организации, реконструкция, модернизация, капитальный ремонт, выбытие или списание, а также отражаются сведения о начисленной амортизации с начала эксплуатации и о переоценке основных средств. Кроме того, в инвентарной карточке указываются номера амортизационных групп основных средств согласно правилам НК РФ, сведения об объектах отдельно на дату передачи и на дату принятия к бухгалтерскому учету. Для обеспечения сохранности инвентарные карточки регистрируют в специальных описях и хранят в картотеке бухгалтерии. Как правило, картотека формируется по местам эксплуатации и видам основных средств. Такой вариант первичного учета движения объектов основных средств характерен для ручного способа ведения бухгалтерского учета. При автоматизированном способе инвентарные карточки формируются по реквизитам унифицированных форм, но хранятся не в картотеке, а в компьютерах.

На основании инвентарных карточек на поступившие и выбывшие объекты в конце каждого месяца формируют ведомость движения основных средств.

Учет наличия и движения основных средств, введенных в эксплуатацию, ведется на активном инвентарном счете 01 "Основные средства". К этому синтетическому счету можно открыть несколько субсчетов по видам основных средств.

Д01 - К08.4 ввод в эксплуатацию объектов основных средств после их приобретения по договору купли-продажи.

Аналогичной бухгалтерской записью отражается и изменение первоначальной стоимости объектов основных средств при их реконструкции, достройке или дооборудовании.

После оплаты счета поставщика за приобретенный объект основных средств и ввода объекта в эксплуатацию налог на добавленную стоимость по приобретенному объекту принимается к зачету.

Д68 - К19 принят к вычету НДС

2.3 Учет выбытия основных средств

Согласно п. 29 ПБУ 6/01[6] стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае: продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции; в иных случаях.

Перемещение объектов основных средств между структурными подразделениями внутри организации выбытием не считается.

Для решения вопросов о целесообразности или эффективности использования или восстановления объектов основных средств, а также

оформления необходимой документации на их списание решением руководителя организации создается постоянно действующая комиссия. В состав комиссии обязательно входят лица, ответственные за сохранность объектов основных средств, и главный бухгалтер организации. При необходимости к участию в работе комиссии могут привлекаться сотрудники государственных инспекций (пожарной, ГИБДД, МЧС и пр.). В функции комиссии входит: осмотр и определение целесообразности дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности их восстановления; установление причин списания объектов; выявление лиц, по вине которых произошло преждевременное списание объектов; определение возможности использования и цены возможной реализации отдельных узлов, деталей, материалов; составление акта на списание объектов основных средств.

Принятое комиссией решение о списании объекта основных средств оформляется актами на списание основных средств. Актом по форме № ОС-4 оформляется списание одного объекта основных средств, а актом по форме № ОС-4б -- одновременное списание нескольких объектов. Акты на списание оформляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии и утверждаются руководителем организации. На основании акта по форме № ОС-4а списывается автотранспорт. При этом в бухгалтерию организации сдается документ, подтверждающий снятие автотранспортного средства с учета в ГИБДД-т МВД-т РФ.

Оформленные акты на списание основных средств передаются в бухгалтерию организации, которая отмечает снятие с учета объектов в инвентарных карточках (или инвентарной книге). Инвентарные карточки по выбывшим основным средствам продолжают храниться в течение срока, установленного руководителем организации, но не менее пяти лет.

Для учета выбытия объектов основных средств к счету 01 "Основные средства" может быть открыт самостоятельный субсчет "Выбытие основных средств". Тогда выбытие отражается:

Дебет счета 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств" Кредит 02 "Амортизация основных средств" -- на сумму накопленных амортизационных отчислений по выбывающим объектам основных средств; и Дебет счета 01 "Основные средства" Кредит счета 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств" -- на сумму первоначальной (восстановительной) стоимости выбывающего объекта.

Таким образом, на субсчете "Выбытие основных средств" определяется остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств. По окончании операции выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 "Основные средства" на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Кроме того, организация может нести дополнительные затраты, связанные с выбытием объектов. Это и начисленная заработная плата работникам, участвующим в предпродажной подготовке или демонтаже объекта; ЕСН; стоимость израсходованных материалов, запасных частей и приспособлений; налоги и сборы, уплачиваемые из выручки при продаже основных средств; стоимость услуг сторонних организаций; плата за оформление документов. Согласно ПБУ 10/99[7] все эти затраты относятся к операционным расходам и могут либо предварительно аккумулироваться на счете 23 "Вспомогательные производства", либо сразу относиться на счет 91 "Прочие доходы и расходы". В бухгалтерском учете эти операции отражаются:

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Прочие расходы"

Кредит счета 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 68 "Расчеты по налогам и сборам", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и др.

В результате списания или ликвидации объектов основных средств могут оставаться материальные ценности (запасные части для ремонтов, лом и пр.), которые приходуются по текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Д10 - К91.1 оприходованы детали, полученные при демонтаже основного средства

Поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств, отражаются:

Дебет счета 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и др.

Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Прочие доходы".

Таким образом, вся информация, необходимая для определения финансового результата от выбытия объектов основных средств, аккумулируется на счете 91 "Прочие доходы и расходы". Сопоставив две стороны этого счета, можно определить финансовый результат от продажи или прочего списания объектов. Если кредит счета больше его дебета, организация получила прибыль, а если наоборот -- убыток. Этот финансовый результат в конце месяца списывается на счет 99 "Прибыли и убытки".

Передача объекта основных средств в собственность других лиц (по договорам мены, дарения или по вкладам в уставные капиталы других организаций) оформляется актами приемки-передачи по формам № ОС-1, № ОС-1а и № ОС-1б. Передаваемые в счет вкладов в уставный капитал другой организации объекты оцениваются по стоимости, согласованной с учредителями (участниками). Остаточная стоимость объекта определяется также на счете 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств".

Д91 - К01 выбытие объекта в счет вкладов в уставный капитал другой организации

-- на сумму остаточной стоимости передаваемого объекта.

Д58.1 - К91 отражена стоимость приобретенной доли уставного капитала или стоимость приобретенных акций

Если возникла разница между стоимостью вклада, осуществленного в неденежной форме, в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью передаваемого объекта основных средств, то:

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" Кредит счета 99 "Прибыли и убытки" -- оценка вклада выше стоимости передаваемых основных средств; или Дебет счета 99 "Прибыли и убытки" Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" -- оценка вклада ниже стоимости передаваемых основных средств.

При безвозмездной передаче основных средств записи составляются по традиционной схеме. Доходы в данном случае отсутствуют, но в соответствии с действующим законодательством передача основного средства на безвозмездной основе признается реализацией (за исключением

случаев, перечисленных в ст. 146 НК РФ) и подлежит обложению налогом на добавленную стоимость.

Согласно ПБУ 10/99[7] при безвозмездной передаче объекта основных средств все расходы, связанные с его выбытием, признаются операционными расходами организации. Таким образом, в бухгалтерском учете при безвозмездной передаче основных средств расходами считаются их остаточная стоимость и все затраты, связанные с передачей. В этом случае остаточная стоимость передаваемого объекта определяется на счете 01 "Основные средства" традиционным способом и списывается на счет 91 "Прочие доходы и расходы". На сумму убытка от передачи объекта основных средств делается запись: Дебет счета 99 "Прибыли и убытки" Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Обычно распространена передача имущества на безвозмездной основе между взаимозависимыми лицами, например, между учредителем, с одной стороны, и учреждаемым им хозяйствующим субъектом, с другой. По договору дарения имущество может передаваться некоммерческим организациям, в благотворительных целях.

В данной главе рассмотрен порядок поступления и выбытия основных средств, правила их оценки. Итак, основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). По плану счетов все затраты по приобретению основных средств учитывают сначала на специальном субсчете 08.4 - приобретение основных средств. Когда объект основных средств готов к

эксплуатации, комиссия составляет акт о вводе в эксплуатацию основных средств, на основании которого основные средства принимают к бухгалтерскому учету

Д01 - К08.4 принято основное средство к учету по первоначальной стоимости по акту.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае: продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции; в иных случаях. Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре. Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.