

Раздел I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

Классический подход предполагает деление капитала (средств) предприятия на основной и оборотный. Поскольку в советский период слово «основной» получило узкую трактовку — основные средства, поскольку расширение учитываемых объектов, которые не могут быть отнесены к составу оборотных средств, потребовало ввести специальный термин — «внебиротные активы» в противоположность термину «оборотные активы» (средства).

Общий признак включения счетов в эту группу — *срок эксплуатации или период, в течение которого данные объекты будут учитываться на счетах предприятия*. Предполагается, что все средства, которые используются менее одного года, считаются оборотными, а более года — внеоборотными. Для их учета выделена группа счетов. Условно счета 1 раздела Плана счетов бухгалтерского учета можно разделить на три группы:

- инвентарные (можно проверить физическое наличие). К ним относятся четыре счета: 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и 07 «Оборудование к установке»;
- контрарные (позволяют уточнить стоимостную оценку инвентарных счетов). К ним относятся два счета: 02 «Амортизация основных средств» и 04 «Амортизация нематериальных активов»;
- калькуляционные (раскрывают величину вложений во внеоборотные активы). К ним относят счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Счет 01 «Основные средства»¹

К основным средствам относят те же виды имущества, которые согласно нормативным документам признаются таковыми. В настоящее время счет 01 «Основные средства» может быть охарактеризован с двух сторон — экономической и юридической.

С экономической точки зрения возможны две его трактовки:

- вложенный капитал и, следовательно, все основные средства должны учитываться по себестоимости и их можно уподобить расходам будущих периодов. Например, при покупке автомобиля изменяется структура актива баланса. Затраты же, связанные с приобретением этого объекта, будут признаны при начислении амортизации по мере ее эксплуатации;
- ресурс, благодаря которому создается доход. Используя выше приведенный пример, автомобиль необходимо относить к основным средствам, поскольку от его эксплуатации предприятие получит доходы.

С юридической точки зрения трактовка основных средств одна, и она предопределена основополагающими нормативными документами: ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утв. Приказом Минфина от 13 октября 2003 г. № 91н.

Согласно п. 4 ПБУ 6/01, основными средствами признаются те виды имущества, которые отвечают четырем критериям:

- 1) предназначены для использования в производстве продукции, при выполнении работ, или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации, либо для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- 2) предназначены для эксплуатации в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования продолжительностью 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

¹ Понятие «основные средства» возникло в нашей стране. Впервые оно было введено «Инструкцией по учету и отчетности в металлургической промышленности» (изд. «Техника управления», 1930. С. 56–57). Раньше такого обобщающего термина не было, открывали счета: «Здания», «Сооружения», «Оборудование» и т. д. Многие экономисты и юристы вместо слова «средства» употребляют термин «фонды». Однако каждый бухгалтер знает — все, что показывается в активе, входит в состав средств предприятия. Что же касается фондов, то они отражаются в пассиве баланса.

- 3) не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- 4) способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Критерий 1 показывает, что основным средством может считаться даже предназначенный для *использования* объект. Следовательно, на счете 01 «Основные средства» показывается не только имущество, которое фактически применяется в процессе производства или управления, но также те объекты, которые не используются, например числящиеся в запасе, на консервации, в ремонте и т. п. При этом имущество, находящееся в запасе на складах предприятия, не подлежит амортизации, так как не введено в эксплуатацию. А по объектам основных средств, переведенным на консервацию на срок более 3 месяцев, а также в период их восстановления, продолжительность которого превышает 12 месяцев, амортизация не начисляется в соответствии с п. 63 Методических указаний по учету основных средств.

Критерий же 4 уточняет, что к основным средствам могут быть отнесены только те объекты, которые «способны приносить экономические выгоды», а если объект этих выгод не приносят, он перестает быть основным средством.

Тут надо заметить, что если до вступления в силу ПБУ 6/01 для отражения на счете 01 «Основные средства» не устанавливалась зависимость объекта от способности его приносить доход, то с 1 января 2001 г. это условие стало необходимым. Бухгалтер, решая вопрос об отражении приобретаемого актива на счете 01 «Основные средства», должен иметь доказательства о способности данного объекта приносить доход. Но может ли бухгалтер взять на себя ответственность за это решение?

Необходимо отметить, что в отдельных случаях совершенно очевидной является необходимость списания объекта основных средств, который юридически закреплен за предприятием, а фактически не используется и не приносит экономических выгод. В качестве примера можно привести угон (или кражу) автомобиля. После обнаружения угона администрация предприятия должна написать заявление в милицию, которая разыскивает автомобиль в течение 6 лет. Снять с учета в ГИБДД автомобиль невозможно без соответствующего заключения следственных органов. Однако фактически данный автомобиль не только не используется предприятием, но и его нет в наличии. Поэтому представляется целесообразным списать данное средство с учета по счету 01 «Основные средства» и отразить на соответствующем счете 94 «Недостача материальных ценностей».

Вопрос отражения в бухгалтерском учете имущества, право собственности на которое подлежит регистрации, является актуальным и не только при списании, но и при принятии объекта к учету. С юридической точки зрения право собственности на объект, подлежащий государственной регистрации, переходит к предприятию только после такой регистрации. И поэтому объект не может быть учтен на балансе, так как будет нарушен принцип имущественной обособленности. Если предприятие приобретает объект недвижимости или транспортное средство, то данное имущество должно учитываться на балансе продавца до тех пор, пока не будет осуществлена государственная регистрация прав собственности нового владельца на данный объект. Все расходы до момента государственной регистрации должны отражаться на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Только объекты завершенного капитального строительства, по которым оформлены соответствующие первичные документы по приемке-передаче и эти документы переданы на государственную регистрацию, допускается принимать к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету 01 «Основные средства» (п. 52 Методических указаний по учету основных средств).

Традиционно в российском и советском бухгалтерском учете в балансе отражались только основные средства, являющиеся собственностью организации (в том числе переданные в аренду). Объекты, взятые в аренду, учитывались арендатором на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». В нарушение этой традиции в Указаниях об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утв. Приказом Минфина РФ от 17 февраля 1997 г. № 15, отмечено, что по условиям договора лизинговое имущество, являющееся собственностью лизингодателя, может учитываться на балансе лизингополучателя, т. е. отражаться в текущем учете на счете 01 «Основные средства». Лизингодатель в этом случае списывает лизинговое имущество со своего баланса и учитывает на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Важный вопрос для правильного отражения в учете основных средств — это то, какие критерии позволяют нам определить основные средства. Значительное место принадлежит здесь стоимостному критерию. Начиная с 1992 г. пошел процесс размытия стоимостного лимита, ибо коммерческие организации (предприятия) получили право устанавливать его самостоятельно. Это было следствием признания уже на государственном уровне принципа значимости бухгалтерской информации. В самом деле, то, что для одного предприятия значимо,

для другого может быть совсем незначимо. Одно дело — небольшой магазин, другое — универмаг. Однако такой подход открывал большой простор субъективным оценкам. Так, для Плюшкина все значимо, каждый сухарик, а для Ноздрева все незначимо — земля, лес, люди и т. д. Теперь принцип значимости теряет первоначальную роль, и как следствие — из нормативных документов исчезает стоимостной критерий. Это ставит перед главными бухгалтерами сложную задачу: как поступать в каждом конкретном случае? Согласно п. 5 ПБУ 6/01, бухгалтер сам принимает такое решение и устанавливает в учетной политике организации стоимостной лимит, но не более 20 000 руб. Объекты стоимостью менее этого лимита могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов.

Счет 01 «Основные средства» материальный, и его дебетовое сальдо должно подтверждаться результатами инвентаризационных ведомостей. При правильной постановке учета по всем объектам основных средств должны быть выделены сотрудники, с которыми должны быть заключены договоры о материальной ответственности. Если таких договоров нет, то вся материальная ответственность автоматически переносится на руководителя предприятия и/или его собственника(ов). Взыскать что-либо в случае пропажи (недостачи) ценностей в первом случае очень трудно, во втором — невозможно, и в обоих случаях все потери падают на собственников предприятия. Некоторую гарантию могут дать страховые организации, которые при наступлении страхового случая могут возместить по крайней мере часть ущерба.

К бухгалтерскому учету, согласно п. 7 ПБУ 6/01, основные средства признаются по первоначальной стоимости, формирование которых зависит от того, на каком основании поступает имущество. На предприятие основные средства могут поступать по различным основаниям: приобретение, создание, строительство, в обмен на иное имущество, в качестве вклада в уставный капитал, в качестве безвозмездной помощи от физических и юридических лиц и т. д. Независимо от юридических оснований получения основных средств при принятии к учету объекты отражаются по дебету счета 01 в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», на котором формируется инвентарная стоимость основного средства.

Первоначальная стоимость объектов основных средств не меняется за исключением случаев, установленных нормативными актами, а именно в результате достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации или при переоценке.

Затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию и модернизацию основных средств либо увеличивают первоначальную стоимость этого объекта, либо учитываются на счете 01 «Основные средства» обособленно. В последнем случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму понесенных затрат.

Логично предположить, что, если понесенные затраты составляют единое целое с объектом, следует выбрать первый вариант, если же такие затраты могут быть выделены в самостоятельный объект (деталь), предпочтительнее второй вариант, который предполагает уже наличие двух основных средств. И тут возникает необходимость самостоятельного амортизировать уже два объекта.

Если эти работы по модернизации выполняет собственник, то на их стоимость допускается увеличить учетную стоимость основных средств. Если эти работы проводит арендатор, то возникает вопрос: можно ли отделить от основного имущества ту часть, которую представляют улучшения? Если ответ положительный, то сделанные улучшения представляют самостоятельные объекты основных средств и учитываются на счете 01 «Основные средства» у арендатора и у него же амортизируются. Если ответ отрицательный, то такие улучшения, безусловно, являются неотъемлемой частью арендованного имущества. Но согласно п. 5 ПБУ 6/01, капитальные вложения в арендованные объекты основных средств независимо от того, составляют они отдельную или неотъемлемую часть этого объекта, должны учитываться арендатором в составе основных средств до момента передачи арендодателю арендованного объекта основных средств.

Переоценка основных средств разрешена и проводится по инициативе самих собственников или с их согласия. Считается, что ее цель заключается в более реальном представлении о стоимости основных средств (себестоимость имущества отражает только то, что за него когда-то было заплачено, а для оценки актива важно показать, сколько это имущество стоит в момент составления бухгалтерского баланса).

С точки зрения и теории и практики переоценка открывает простор для произвола в оценке и лишает ее сопоставимости, так как одно и то же имущество у разных собственников получает различную оценку. Более того, в одном предприятии одни и те же основные средства могут получать разную оценку.

Проведение переоценки объектов основных средств регламентировано ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Результаты проведенной по состоянию на 1-е число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Ре-

зультаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Например, результаты переоценки основных средств по состоянию на 1 января 2010 г. найдут отражение в бухгалтерском учете в январе 2010 г. При этом в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности за 2010 г. следует раскрыть причину отсутствия коллации между данными бухгалтерского баланса по графе «На конец отчетного периода» в отчетности за 2009 г. и бухгалтерского баланса по графе «На начало отчетного периода» в отчетности за 2010 г. как результат проведения переоценки основных средств.

Варианты отражения в бухгалтерском учете переоценки основных средств зависят от результатов:

- сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал организации;
- сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной ранее и отнесенной на счет нераспределенной прибыли, зачисляется на счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения информации о наличии и движении основных средств (по видам, местам нахождения и т. д.), необходимой не только для составления бухгалтерской отчетности, как сказано в Инструкции по применению плана счетов, но и во всех других случаях, когда такая информация нужна (для начисления амортизации, при переоценке, выбытии и перемещении основных средств и др.).

Единицей аналитического учета основных средств выступает инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается 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, предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов — это один или несколько предметов одного или разного значения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, сконцентрированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. Если один объект состоит из несколь-

ких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Организация может принять решение об изменении метода учетной политики по отношению к объекту основных средств в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации и/или нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т. п.

Согласно нормам ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», такое изменение по-разному будет отражаться в учете. В первом случае, в случае изменения законодательства, изменения отражаются в бухгалтерском учете так, как это предусмотрено нормативными документами. В остальных случаях изменения отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений, связанных с соответствующими статьями бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

Счет 02 «Амортизация основных средств»

Под амортизацией понимают ту часть стоимости основных средств, которая относится на отдельно взятый отчетный период.

Счет нужен для того, чтобы сократить первоначальную или восстановительную стоимость основных средств, отражаемую по дебету счета 01 «Основные средства». По статье баланса предприятия¹ «Основ-

¹ Мы говорим о предприятии, поскольку речь идет об управлении имущественным комплексом (ст. 132 ГК РФ).

ные средства» приводятся показатели по основным средствам — как действующим, так и находящимся на реконструкции, модернизации, восстановлении, консервации или в запасе по *остаточной стоимости* (за исключением объектов основных средств, по которым в соответствии с установленным порядком амортизация не начисляется). Остаточная стоимость основных средств определяется как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью объекта и суммой начисленной амортизации.

Переамортизация, практиковавшаяся в советское время, теперь невозможна. Зато допускается начисление двух амортизационных сумм: одной — в целях налогообложения и другой — в интересах собственников. Последняя позволяет получить «свою» величину прибыли и уже исходя из нее выплачивать дивиденды.

Возможно также применение ускоренных методов начисления амортизации, причем ПБУ 6/01 допускает выбор одного из четырех вариантов, а гл. 25 НК РФ — только из двух.

При объяснении природы счета 02 «Амортизация основных средств» одни специалисты трактуют его как контрактивный, контрарный регулирующий, другие — как фондовый.

В первом случае счета 02 «Амортизация основных средств» рассматривают только как кредитовый оборот счета 01 «Основные средства». Например, предприятие приобрело машину за 120 000 руб. и будет эксплуатировать ее 10 лет. Эта покупка не рассматривается как расходы текущего периода, поскольку ее стоимость капитализируется, но ежегодно уменьшается на 12 000 руб. (в то время как первоначальная или восстановительная стоимость сохраняется по дебету счета 01 «Основные средства»). И после списания десятой доли (в последний год) сальдо на счете 01 «Основные средства» может сохраниться, если объект будет эксплуатироваться и дальше, но стоимость его, как теперь говорят, будет «обнулена» стоимостью, равной сумме по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Во втором случае амортизационные отчисления трактуются как часть себестоимости вырабатываемых и реализуемых изделий, а следовательно, они представлены в доходах предприятия, полученных в результате его хозяйственной деятельности. Не случайно в США амортизацию иногда определяют просто как часть прибыли, которую не облагаются налогом. Если вернуться к нашему примеру, то при такой практике амортизации через 10 лет предприятие накапливает 120 000 руб., которые оно может истратить на приобретение новых машин (процесс реновации).

В советское время различали износ (первый случай) и амортизацию (второй случай). Теперь это различие стерлось, и отличить первую трактовку от второй очень трудно.

Если при формировании учетной политики предприятие исходит из первой трактовки, то оно не должно прибегать к переоценке основных средств, если из второй, то их следует переоценивать, ибо в условиях даже умеренной инфляции 120 000 руб. недостаточно для приобретения аналогичной машины.

В Плане счетов нет предписания определять суммы амортизации исходя из установленных законодательно норм, поскольку, согласно ПБУ 6/01, амортизация основных средств для целей бухгалтерского учета может начисляться разными способами и, что самое важное, предприятие самостоятельно устанавливает срок полезного использования основного средства при принятии его к учету (п. 20 ПБУ 6/01). При этом на решение о величине срока полезного использования могут оказывать влияние следующие факторы или обстоятельства:

- ожидаемый срок использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемый физический износ, зависящий от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовые и другие ограничения использования этого объекта (например, срок аренды).

И наконец, понятие амортизации играет существенную роль в юридическом аспекте, поскольку недостачи возмещаются, как правило, по остаточной стоимости и, следовательно, чем больше будет начислено амортизации, тем меньше окажется сумма, подлежащая погашению. В этом отношении для предприятия очень важно переоценивать основные средства.

При начислении амортизации основных средств независимо от способа их использования необходимо выполнять следующие установленные нормативными актами правила:

- начинается с первого месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету (п. 61 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств);
- производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета независимо от оснований списания (п. 62 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств);