**Учет необоротных активов**

Для осуществления своей деятельности предприятия должны иметь необходимые средства труда и материальные условия. Они являются важнейшим элементом производительных сил и определяют их развитие. В бухгалтерском учете средства труда выделены в отдельный объект учета, именуемый основными средствами предприятия.

Основным законодательным и нормативным документом по учету основных средств является проект национального П(С) БУ 7 «Основные средства», который полностью соответствует МСБУ 16.

Основные средства – это материальные активы, которые содержатся предприятием для использования в процессе производства или поставке товаров и оказания услуг, для сдачи в аренду другим лицам или для административных целей, ожидаемый срок использования которых более одного года.

Объект основных средств признается как актив тогда, когда существует вероятность того, что предприятие будет получать в будущем экономические выгоды от его использования, и его оценка может быть достоверно определена.

Объект основных средств не признается как актив, если он находится в оперативном или доверительном управлении.

В постановке правильного учета основных средств важной является их научно-обоснованная классификация (группировка) по важнейшим экономическим и техническим признакам (см. табл. 1).

В соответствии с национальными стандартами одинаковые по техническим характеристикам, назначению и способу использования основные средства группируются в классы.

Планом счетов предусмотрены к счету «Основные средства» 9 субсчетов, название и содержание которых приближены к международной практике, но, в то же время, сохраняют национальные традиции, т.е., можно сказать, что в бухгалтерском учете основные средства делятся на 9 групп:

1. земельные участки;
2. капитальные затраты на улучшение земель;
3. здания и сооружения;
4. машины и оборудование;
5. транспортные средства;
6. инструменты, приборы и инвентарь;
7. рабочий и продуктивный скот;
8. многолетние насаждения;
9. прочие основные средства.

Таблица 1. Классификация основных средств в зависимости от разных признаков

|  |  |
| --- | --- |
| По функциональному назначению | * производственные * непроизводственные |
| По принадлежности | * собственные * арендованные |
| По степени использования | * действующие * находящиеся в запасе * бездействующие |
| Для целей бухгалтерского учета  **(**в соответствии с Планом счетов и П(С) БУ**)** | * земельные участки * капитальные затраты на улучшение земель * здания и сооружения * машины и оборудование * транспортные средства * инструменты, приборы и инвентарь * рабочий и продуктивный скот * многолетние насаждения * прочие основные средства |
| В налоговом учете для целей налогообложения  (начисления амортизации) | Группы:   1. здания, сооружения, их структурные компоненты и передающие устройства, в т. ч. жилые дома и их части; 2. автомобильный транспорт и узлы (запасные чисти) к нему, мебель, бытовые электронные, оптические, электромеханические приборы и инструменты, информационные системы, ЭВМ, телефоны, микрофоны, рации и др. 3. машины и оборудование (силовое, рабочее, и др.) и другие основные фонды, не вошедшие в гр. 1 и 2, включая сельскохозяйственные машины и орудия, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения. |

Единицей учета основных средств является отдельный *инвентарный объект* – законченное устройство со всеми приспособлениями и принадлежностями к нему или конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций.

Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту, независимо от того, находится он в эксплуатации или в запасе, присваивается соответствующий инвентарный номер, который сохраняется за объектом на весь период его нахождения на данном предприятии.

Аналитический пообъектный учет основных средств ведется на инвентарных карточках. Открывается инвентарная карточка на каждый инвентарный объект. В ней дается краткая характеристика объекта и отдельных его конструктивных элементов, а также отражаются индивидуальные особенности объекта.

При приобретении основных средств между поставщиком и покупателем должен быть заключен договор купли-продажи.

При получении основных средств покупатель предоставляет поставщику доверенность, оформленную в соответствии с инструкцией по учету доверенностей. Поставщик выписывает покупателю накладную на отпуск основных средств и налоговую накладную, которая подтверждает право покупателя на налоговый кредит по налогу на добавленную стоимость (НДС).

Приемка в эксплуатацию основных средств осуществляется комиссией, назначенной для этой цели приказом или распоряжением руководителя предприятия. На каждый объект основных средств комиссия оформляет «Акт приемки-передачи основных средств» (форма №ОС-1) в одном экземпляре. Составление общего акта на несколько принимаемых объектов основных средств допускается лишь для хозяйственного инвентаря, инструментов, оборудования, если эти объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость, принимаются одновременно по одним документам и под ответственность одного и того же лица.

Для списания пришедших в негодность основных средств, как и для приемки, создается специальная комиссия, которая на каждый, предъявленный к списанию объект, составляет «Акт на списание основных средств» (форма №ОС-3). В акте указываются наименование объекта, его инвентарный номер, дата ввода в эксплуатацию, первоначальная стоимость, сумма начисленного износа, обоснование для списания с баланса, а также определяются затраты по ликвидации объекта и стоимость материалов, которые должны быть оприходованы после совершения операции, производится расчет результатов от ликвидации.

При учете основных средств необходимо особое внимание обратить на следующие четыре момента:

1. Сумма, по которой основные средства необходимо учитывать при поступлении.
2. Как изменяется стоимость основных средств после приобретения (включая увеличение или уменьшение стоимости вследствие обесценивания).
3. Коэффициент, согласно которому сумму, по которой подлежат учету активы, следует распределять между будущими периодами.
4. Выбытие активов.

***Первоначальная оценка основных средств осуществляется по их себестоимости*.** Все затраты, понесенные в связи с приведением актива в рабочее состояние, следует учитывать как часть себестоимости этого актива.

*Компонентами себестоимости* согласно П(С) БУ «Основные средства» являются:

* цена приобретения за вычетом каких-либо скидок;
* пошлина;
* прочие налоги, которые не возмещаются предприятию;
* затраты, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние.

Себестоимость основных средств, *произведенных собственными силами*, определяется как сумма прямых и накладных затрат, связанных с их изготовлением. При этом, их стоимость не должна превышать рыночной или справедливой стоимости аналогичных активов на дату составления баланса. Справедливая стоимость определяется при проведении оценочной экспертизы профессиональными оценщиками.

Административные затраты и другие накладные затраты не являются компонентом себестоимости основных средств.

В состав себестоимости основного средства, произведенного собственными силами, не должны включаться:

* какие-либо внутренние прибыли;
* сверхнормативные суммы отходов;
* сверхнормативные расходы на оплату труда;
* расходы на уплату процентов за пользование кредитом банка.

Основные средства могут оцениваться по ***восстановительной стоимости.***

Справедливая стоимость объекта основных средств – это его рыночная стоимость при длительном использовании. Эта стоимость определяется при проведении оценочной экспертизы, которую, чаще всего, проводят оценщики, которые имеют профессиональную квалификацию.

Частота переоценок зависит от колебаний справедливой стоимости основных средств, которые подлежат переоценке. Когда справедливая стоимость уже переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, необходимо проводить следующую переоценку. Справедливая стоимость некоторых объектов основных средств может значительно и постоянно колебаться, что вызывает необходимость проводить ежегодную индексацию. Кроме того, учитывая инфляционные процессы и особенности развития экономических и рыночных отношений на Украине, необходимость проведения индексации основных средств не вызывает сомнений.

При проведении переоценки объекта основных средств, необходимо переоценивать весь класс основных средств, к которому принадлежит данный объект.

Таким образом, ***восстановительная стоимость*** – это сумма денежных средств и их эквивалентов, или другой формы компенсации, которая необходима для приобретения или сооружения основного средства на дату составления баланса в существующих условиях.

В процессе эксплуатации основные средства теряют свои первоначальные качества, т.е. физически и морально изнашиваются.

Соответственно, их фактическая стоимость по мере износа уменьшается на его величину. Оценка основных средств по ***остаточной стоимости*** и представляет собой разницу между первоначальной стоимостью и начисленным износом. Соотношение между суммой износа и первоначальной стоимостью показывает степень изношенности основных средств.

В балансе предприятия (форма №1) в статье «Основные средства» приводятся отдельно первоначальная стоимость, остаточная стоимость основных средств, а также сумма начисленного износа.

Стоимость основных средств также может изменяться при лизинговых операциях.

Лизинговая (арендная) операция – это хозяйственная операция физического или юридического лица (арендодателя), которая предусматривает передачу основных фондов или земли в пользование другим физическим или юридическим лицам (арендаторам) под процент и на определенный срок.

Лизинговые операции осуществляются в виде оперативного и финансового лизинга (аренды).

***Оперативный лизинг*** предусматривает передачу арендодателем арендатору права пользования основными средствами на срок, не превышающий срока их полной амортизации с обязательным возвратом таких основных фондов их собственнику по окончании срока действия арендного договора. Право собственности на эти основные средства остается у арендодателя на протяжении всего срока аренды. Такие основные средства остаются в составе основных средств арендодателя, т.е. балансовая стоимость основных средств не изменяется.

***Финансовый лизинг*** предусматривает передачу арендодателем основных средств в пользование арендатору на срок, не превышающий срока их полной амортизации, с обязательной последующей передачей права собственности на такие основные фонды арендатору. С момента передачи основных фондов в финансовый лизинг они сразу включаются в состав основных фондов арендатора. Т.е., при финансовом лизинге балансовая стоимость основных средств у арендодателя уменьшается, а у арендатора увеличивается на стоимость таких фондов.

Для поддержания основных средств в рабочем состоянии и обеспечения их функционирования в течение определенного времени необходимо осуществлять их техническое обслуживание, ремонты, проводить реконструкцию.

Согласно проекту П(С) БУ 7 «Основные средства», затраты на проведение ремонтов и другого улучшения основных средств следует считать последующими затратами.

***Последующие затраты*** – это затраты, связанные с проведением разных видов ремонтов, модернизации, реконструкции и другого усовершенствования основных средств. Они имеют большое значение в оценке основных средств.

В соответствии с МСБУ 16 и проектом П(С) БУ 7 «Основные средства», если ожидается, что затраты, связанные с улучшением основных средств, приведут к увеличению первоначально оцененных будущих экономических выгод от использования этого актива в результате увеличения их продуктивности, то эти затраты необходимо капитали-зировать, то есть присоединить к балансовой стоимости основных средств.

Если увеличение экономических выгод не предвидится, то, независимо от величины этих затрат, их необходимо признать в отчете о финансовых результатах как отчеты периода в том, периоде, когда они были осуществлены. То есть, такие затраты осуществляются предприятием для того, чтобы поддержать поступление будущих экономических выгод от использования основных средств на изначально определенном уровне.

Примерами улучшений, которые ведут к увеличению будущих экономических выгод, могут быть:

* модификация объекта основных средств с целью продолжения срока его полезной эксплуатации;
* обновления частей машин и оборудования, с целью достичь значительного повышения качества производимой продукции;
* внедрение новых технологических производственных процессов, которые позволяют значительно уменьшить первоначально оцененные операционные затраты.

В процессе хозяйственной деятельности все основные средства изнашиваются, что отражается в виде начисленной амортизации, которая включается в затраты на производство продукции, то есть, ее себестоимость.

Согласно МСБУ 16 и проекта П(С) БУ 7 «Основные средства», ***амортизация*** – это систематическое распределение стоимости актива, которая амортизируется на протяжении срока полезной эксплуатации данного актива.

***Амортизируемая стоимость*** – это первоначальная стоимость или другая сумма, которая заменяет себестоимость актива в финансовой отчетности, за вычетом ликвидационной стоимости.

***Ликвидационная стоимость*** – это сумма денежных средств или стоимость других активов, которые предприятие предполагает получить от реализации или ликвидации объекта основных средств за вычетом расходов на ликвидацию после истечения срока его полезного использования.

Ликвидационная стоимость оценивается при приобретении основного средства и после этого не изменяется вследствие изменения цен.

Сумму объекта основных средств, которая амортизируется, следует распределить на систематической основе на протяжении срока его полезной эксплуатации.

***Срок полезной эксплуатации*** – это:

* ожидаемый период времени, в течение которого предприятие предполагает использовать актив, или
* количество единиц продукции, которую предприятие предполагает получить от использования актива.

Срок полезной эксплуатации предприятием в дальнейшем может пересматриваться в случаях изменения ожидаемых экономических выгод от использования основных средств.

В отечественной учетной практике понятие «ликвидационная стоимость» не рассматривается и фактически приравнивается к нулю, а срок полезной эксплуатации до настоящего времени заменен нормативным сроком использования основного средства. В этом заключается существенное отличие в подходах к амортизации основных средств, которые используются в отечественной практике и изложенных в МСБУ.

Применяемый метод начисления амортизации, согласно П(С) БУ 7, должен отражать характер получения предприятием экономических выгод от данного актива. Выбор метода амортизации предприятие осуществляет самостоятельно, применяя к каждому объекту (или группе однородных объектов) основных средств соответствующий наиболее подходящий метод начисления амортизации.

Выбранные методы начисления амортизации являются элементами учетной политики предприятия.

Амортизация основных средств для бухгалтерского учета начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем поступления, и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия основного средства.

Согласно П(С) БУ 7 предприятиям разрешается по своему усмотрению использовать такие методы начисления амортизации:

* прямолинейный метод;
* метод уменьшения остаточной стоимости;
* метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости;
* кумулятивный метод;
* производственный метод.

Рассмотрим вкратце каждый из этих методов.

***1. Прямолинейный метод*,** как правило, применяется по тем основным средствам, получение экономических выгод от использования которых равномерно распределяется во времени. Важное значение при использовании этого метода имеет правильность определения срока полезной эксплуатации основного средства исходя из интенсивности и других условий использования этого актива.

*Годовая сумма амортизационных отчислений определяется делением амортизируемой стоимости на ожидаемый срок использования основных средств:*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Амортизационные отчисления*** | ***=*** | ***Первоначальная стоимость*** | ***-*** | ***Ликвидационная стоимость*** |
| Срок полезной эксплуатации | | |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ***Амортизационные отчисления за месяц*** | ***=*** | ***Годовая сумма амортизации*** |
| ***12*** |

При применении этого метода:

* годовая сумма амортизации одинакова в течение всех лет использования основных средств;
* сумма износа накапливается равномерно;
* остаточная стоимость равномерно уменьшается до достижения ликвидационной стоимости.

***2. Метод уменьшения остаточной стоимости –***

ежегодная сумма амортизации определяется умножением остаточной стоимости на начало отчетного года или первоначальной стоимости на дату начала начисления амортизации на годовую норму амортизации:

** Агод = Ба \* N**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ***N = (1 –*** | ***К ликвидационная стоимость*** | ***) \* 100%*** |
| ***первоначальная стоимость*** |

где Ба – остаточная стоимость на начало отчетного года;

N – норма амортизации, %;

К – количество лет полезного использования.

***3. Метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости –***

годовая сумма амортизации равна произведению остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и удвоенной годовой нормы амортизации. Годовая норма амортизации определяется делением 100 на количество лет полезного использования.

** Агод = Ба \* 2 \* N**

**Nгод = 100 / К**

** Амес = ( Агод) / 12**

***4. Кумулятивный метод.***

Годовая сумма амортизации при этом методе определяется как произведение амортизируемой стоимости и кумулятивного коэффициента. Кумулятивный коэффициент рассчитывается делением количества лет, остающихся до конца ожидаемого срока использования объекта основных средств, на сумму числа лет его полезного использования.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| *Годовая сумма амортизации* | = | *Амортизируемая стоимость* | х | *Кумулятивный коэффициент* |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Кумулятивный коэффициент* | = | *Количество лет до конца полезного использования* |
| *Сумма числа лет использования* |

***5. Производственный метод***применяется по тем основным средствам, использование которых рассчитывается на первично оцененный объем производства, работ или услуг (например, для самолетов определяется максимальное количество летных часов, или оборудования, используемого в добывающих отраслях и предназначенного для определенного объема добычи полезных ископаемых, и пр.).

При этом методе сначала оценивается первоначальная стоимость, ликвидационная стоимость и ожидаемый объем производства. Далее определяется амортизация на единицу объема деятельности.

*Ежегодная сумма амортизационных отчислений определяется делением амортизируемой суммы на расчетный объем производства и умножением на объем фактически выпущенной продукции* по формуле:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Амортизационные отчисления*** | ***=*** | ***Фактический объем производ-ства в отчетном периоде*** | ***х*** | ***Первоначаль-ная стоимость*** | ***-*** | ***Ликвидационная стоимость*** |
| ***Общий расчетный объем производства*** | | |

Изменение метода начисления амортизации следует рассматривать как изменение в учетной политике предприятия и эту информацию необходимо раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности. Суммы амортизационных отчислений за текущий и будущие периоды должны быть откорректированы.

На предприятиях происходит постоянное движение основных средств.

Основные средства могут поступать на предприятие в результате их приобретения за плату у других юридических и физических лиц, в результате их строительства, сооружения, безвозмездного получения, в качестве взноса в уставный капитал, достройки и дооборудования, выявлении неучтенных основных средств при инвентаризации.

Выбывают основные средства из предприятия в результате частичной или полной ликвидации, безвозмездной передачи другим предприятиям, реализации, недостач, выявленных при инвентаризации.

Для синтетического учета основных средств в Плане счетов предусмотрен активный инвентарный синтетический счет 10 «Основные средства», который предназначен для учета и обобщения информации о наличии и движении собственных и полученных на условиях финансового лизинга объектов и арендованных целостных имущественных комплексов, которые отнесены к составу основных средств (см. схему счета 10 «Основные средства»). Счет 10 имеет 9 субсчетов.

## *Структура счета 10 «Основные средства»*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Кредит***  ***корреспондирующих счетов*** | Счет 10 «Основные средства» | | | | ***Дебет***  корреспондирующих счетов |
| Дебет | | ***Кредит*** | |
| **С-до**  **н.м.:** | Первоначальная  ст-сть собственных основных средств |  | |
| **151**  **152**  **424**  **46**  **151**  **423** | 1. поступление о.с. в результате приобретения, строительства, сооружения, в сумме фактических затрат; 2. безвозмездное получение основных средств по справедливой стоимости; 3. поступление о.с. в счет взноса в уставный капитал; 4. отнесение затрат после завершения реконструк-ции, модернизации и др.; 5. увеличение стоимости о.с. в результате дооценки; | | 1. списание суммы износа по ликвидированным, реализо-ванным, безвозмездно пере-данным, недостающим и переданным в УФ др. предп-риятий основным ср-вам; 2. списание остаточной стоимости ликвидированных о.с.; 3. списание остаточной ст-ти реализованных о.с.; 4. списание остаточной стоимости безвозмездно переданных о.с.; 5. списание остаточной стоимости переданных в УФ др. предприятий о.с.; 6. списание остаточной стоимости недостающих о.с. 7. отражение суммы уценки накопленной амортизации; 8. отражение суммы уценки балансовой стоимости о.с.; | | **131**  **976**  **972**  **977**  **14**  **977**  **131**  **975** |
|  | **Об.д.:** | ***Увеличение первоначальной стоимости о.с.*** | **Об.к.:** | ***Уменьшение первоначальной стоимости*** |  |
|  | **С-до**  **к.м.** | Наличие осн. средств на конец м-ца по первоначальной (восстановительной) стоимости |  | |  |

Методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах определены П(С) БУ 7 «Основные средства».

Согласно П(С) БУ 7 при оприходовании основных средств все расходы на приобретение (создание) основных средств должны отражаться на счете 15 «Капитальные инвестиции», который предназначен для учета расходов на приобретение и создание материальных и нематериальных необоротных активов.

Счет 13 «Износ необоротных активов» предназначен для обобщения информации о начисленной амортизации и индексации износа необоротных материальных и нематериальных активов. По кредиту счета 13 отражается начисление амортизации и индексации износа необоротных активов, а по дебету – уменьшение суммы износа.

### *Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по движению основных средств*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***1. Приобретение основных средств за денежные средства*** | | | | |
| Д-т | **152** | К-т | **63,685,**  **651** | – на сумму фактических затрат, связанных с приобретением основных средств (без НДС) |
| **Д-т** | **10** | **К-т** | **152** | – зачисление основных средств на баланс |
| ***2. Сооружение основных средств собственными силами*** | | | | |
| **Д-т** | **152** | **К-т** | **205,661,**  **651,652,**  **653,63** | – на стоимость фактических расходов на сооружение основных средств (без НДС) |
| **Д-т** | **10** | **К-т** | **152** | – зачисление основных средств на баланс |
| ***3. Безвозмездное получение основных средств*** | | | | |
| **Д-т** | **10** | **К-т** | **424** | – зачисление в состав основных средств по справедливой стоимости |
| **Д-т** | **831** | **К-т** | **131** | – отражение суммы износа (с использованием счетов класса 8) |
| **или Д-т** | **23,91,**  **92,93,**  **941,949** | **К-т** | **131** | – отражение суммы износа (без использования счетов класса 8) |
| ***4. Получение основных средств в качестве взноса в уставный капитал*** | | | | |
| **Д-т** | **46** | **К-т** | **40** | – отражение размера уставного капитала, объявленного в учредительных документах |
| **Д-т** | **10** | **К-т** | **46** | – отражение получения от участника объекта основных средств |
| ***5. Затраты на улучшение и содержание основных средств*** | | | | |
| *Отражение затрат на ремонт, в результате которого планируется* ***восстановить первоначальный ресурс основных средств*** | | | | |
| **Д-т** | **205** | **К-т** | **63** | -приобретены запчасти для ремонта (без НДС) |
| **Д-т** | **80** | **К-т** | **205,207,**  **661 и др** | – списание затрат на ремонт на расходы отчетного периода (с использованием счетов кл. 8) |
| **Д-т** | **91–93,**  **941,949** | **К-т** | **205,207,**  **661 и др** | – списание затрат на ремонт на расходы отчетного периода (без использования счетов кл. 8) |
| ***6. Отражение затрат на модернизацию и др. виды улучшения о.с.,***  ***в результате осуществления которых ожидается рост экономических***  ***выгод от его использования в результате увеличения продуктивности*** | | | | |
| **Д-т** | **15** | **К-т** | **63,20,**  **661,65** | – в сумме фактических затрат на ремонт, реконструкцию, модернизацию и др. (без НДС) |
| **Д-т** | **10** | **К-т** | **15** | – отнесение суммы фактических затрат на увеличение первоначальной стоимости о.с. |
| ***7. Амортизация основных средств*** | | | | |
| **Д-т** | **83** | **К-т** | **131** | – начисление амортизации теми предприятиями, которые используют счета класса 8 |
| **Д-т** | **23,91–93**  **941,949** | **К-т** | **131** | – начисление амортизации теми предприятиями, которые не используют счета класса 8 |
| ***8. Дооценка основных средств*** | | | | |
| **Д-т** | **10** | **К-т** | **423** | – отражение суммы дооценки первоначальной стоимости основных средств |
| **Д-т** | **423** | **К-т** | **131** | – отражение суммы дооценки накопленной амортизации |
| ***9. Уценка основных средств*** | | | | |
| **Д-т** | **131** | **К-т** | **10** | – отражение суммы уценки накопленной амортизации |
| **Д-т** | **975** | **К-т** | **10** | – отражение суммы уценки балансовой стоимости объекта основных средств |
| ***10. Реализация основных средств*** | | | | |
| **Д-т** | **377** | **К-т** | **742** | – отгружены основные средства и отражен доход от их реализации |
| **Д-т** | **742** | **К-т** | **641** | – отражены налоговые обязательства по НДС |
| **Д-т** | **131** | **К-т** | **10** | – списана сумма износа реализованных основных средств |
| **Д-т** | **972** | **К-т** | **10** | – списана остаточная стоимость реализованных основных средств |
| *Сформирован финансовый результат:* | | | | |
| **Д-т** | **742** | **К-т** | **793** | – списан доход от реализации |
| **Д-т** | **793** | **К-т** | **972** | – списана остаточная стоимость реализованных основных средств |
| **Д-т** | **31** | **К-т** | **377** | – получены денежные средства |
| ***11. Ликвидация основных средств*** | | | | |
| **Д-т** | **131** | **К-т** | **10** | – списан износ ликвидированных о.с. |
| **Д-т** | **976** | **К-т** | **10** | – списана остаточная стоимость ликвидированных о.с. |
| **Д-т** | **976** | **К-т** | **66** | – отражены затраты на ликвидацию о.с. |
| **Д-т** | **20** | **К-т** | **746** | – отражены доходы от ликвидации о.с. |
| **Д-т** | **976** | **К-т** | **641** | – отражены налоговые обязательства по НДС |
| *Сформирован финансовый результат:* | | | | |
| **Д-т** | **793** | **К-т** | **976** | – списаны затраты, связанные с ликвидацией, и остаточная стоимость ликвидированных о.с. |
| **Д-т** | **746** | **К-т** | **793** | – списан доход от ликвидации (стоимость оприхо-дованных пригодных производственных запасов) |
| ***12. Безвозмездная передача основных средств*** | | | | |
| **Д-т** | **131** | **К-т** | **10** | – списан износ переданных основных средств |
| **Д-т** | **977** | **К-т** | **10** | – списана остаточная стоимость переданных о.с. |
| **Д-т** | **977** | **К-т** | **641** | – отражены налоговые обязательства по НДС |
| **Д-т** | **793** | **К-т** | **977** | – остаточная ст-сть безвозмездно переданных о.с. и сумма начисленных налоговых обязательств по НДС списаны на финансовые результаты |
| ***13. Передача основных средств в качестве взноса в УФ другого предприятия*** | | | | |
| **Д-т** | **131** | **К-т** | **10** | – списан износ по переданным о.с. |
| **Д-т** | **14** | **К-т** | **10** | – списана остаточная ст-сть переданных о.с. |
| **Д-т** | **14** | **К-т** | **746** | – отражение разницы между остаточной стоимостью переданных о.с. и справедливой стоимостью инвестиций |

Инвентаризация недвижимых объектов основных средств должна проводиться один раз в три года, библиотечных фондов – один раз в пять лет.

При инвентаризации основных средств:

1. осуществляется проверка правильности их включения в состав основных средств в соответствии с регулирующими и нормативными документами – П(С) БУ 7 «Основные средства»;
2. осуществляется проверка правильности применения норм амортизации и ее начисления;
3. осуществляется проверка правильности переоценки (индексации) основных средств;
4. устанавливается наличие основных средств, не пригодных к эксплуатации и не подлежащих восстановлению. Включаются такие основные средства в отдельную инвентаризационную опись для дальнейшего списания.

Согласно Порядка определения размера убытков от хищения, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей, утвержденного постановлением Кабинета Министров Украины от 22.01.96 г. №116 (с дополнениями) убыток рассчитывается по формуле:

***Рз = [(Бв – А) х Іінф. + ПДВ + Азб] х 2,***

где ***Рз*** – размер убытков;

***Бв*** – балансовая стоимость на момент установления факта

хищения, недостачи, уничтожения (порчи) материаль-

ных ценностей (на момент принятия Порядка под

балансовой стоимостью подразумевалась первоначаль-

ная стоимость);

***А*** – амортизационные отчисления;

***Іінф***. – общий индекс инфляции, который рассчитывается на

основании ежемесячно определенных Министерством

статистики индексов;

***ПДВ*** – налог на добавленную стоимость;

***Азб*** – акцизный сбор.

Согласно пункту 2 Порядка балансовая стоимость ценностей за вычетом амортизационных отчислений не должна быть ниже 50% первоначальной стоимости на момент установления факта недостачи, порчи, хищения с учетом индекса инфляции.

Порядок признания, состава, оценки и отражения ***нематериальных активов*** в учете и отчетности регламентируется Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» и П(С) БУ 8 «Нематериальные активы».

Согласно этим нормативным документам, *нематериальными активами* признаются немонетарные активы (то есть все активы, кроме денежных средств, их эквивалентов и дебиторской задолженности в определенной сумме денег), не имеющие материальной формы, которые могут быть идентифицированы и содержатся предприятием с целью использования в течение периода более одного года (или одного операционного цикла, если он превышает один год) для производства, продажи, в административных целях или для предоставления в аренду другим объектам хозяйствования.

Критерии признания активов в полной мере касаются и нематериальных активов.

Стандарт 8 выдвигает дополнительные требования относительно признания актива нематериальным в случае его приобретения или получения, а именно, – стоимость его может быть достоверно определена.

Если НМА не отвечает требованиям, установленным стандартом, то расходы, связанные с его приобретением или созданием, признаются затратами того отчетного периода, в течение которого они были осуществлены.

Приобретенные (созданные) нематериальные активы зачисляются на баланс предприятия по первоначальной стоимости в активе баланса в разделе 1 «Необоротные активы». В итог баланса включается остаточная стоимость объекта нематериальных активов (определяется как разница между первоначальной стоимостью и начисленной суммой износа).

Если нематериальный актив поступил в результате обмена на другой актив, то его себестоимость определяется по *справедливой стоимости* полученного актива, которая равна справедливой стоимости переданного актива с учетом любых денежных доплат, осуществленных при обменной операции.

*Справедливая стоимость НМА* – это сумма, по которой актив может быть обменен или получен в операции между независимыми, осведомленными и заинтересованными сторонами.

Если НМА был *безвозмездно получен* предприятием, то его себестоимость равна *рыночной стоимости* на дату получения этого актива.

Себестоимость НМА, *созданного предприятием*, включает все расходы, прямо связанные с его созданием и приведением в состояние, пригодное для использования по назначению (прямые затраты на оплату труда, прямые материальные расходы, прочие расходы т.д.).

*Последующая оценка балансовой стоимости НМА* может отличаться от его себестоимости, если были осуществлены дополнительные затраты, в результате которых ожидается увеличение притока будущих экономических выгод на предприятие.

Предприятие может осуществлять переоценку по справедливой стоимости на дату баланса тех НМА, относительно которых существует активный рынок.

*Активный рынок* – рынок, которому свойственны такие условия:

* предметы, которые продаются и покупаются на этом рынке, являются однородными;
* в любое время можно найти заинтересованных продавцов и покупателей;
* информация о рыночных ценах является общедоступной.

В случае переоценки отдельного объекта НМА следует переоценивать все другие активы группы, к которой принадлежит этот НМА. Сумма дооценки объекта НМА отражается в составе дополнительного капитала, а сумма уценки – в составе затрат периода.

Расходы на приобретение или создание НМА капитализируются и в дальнейшем подлежат распределению во времени в течение срока его полезного использования, т.е. подлежат амортизации. Амортизация НМА осуществляется на систематической основе в течение срока его полезного использования, который не должен превышать 20 лет.

Метод амортизации НМА выбирается предприятием самостоятельно, исходя из условий получения будущих экономических выгод. Если такие условия определить невозможно, то амортизация начисляется с применением прямолинейного метода.

При расчете амортизируемой стоимости ликвидационная стоимость нематериального актива приравнивается к нулю, кроме случаев, когда:

* существует безотказное обязательство третьей стороны относительно приобретения этого объекта к концу срока его полезного использования;
* ликвидационная стоимость может быть определена на основании информации существующего активного рынка и ожидается, что такой рынок будет существовать к концу срока полезного

использования такого объекта.

Начисление амортизации начинается с месяца, следующего за месяцем, в котором НМА стал пригодным для использования.

Начисление амортизации прекращается, начиная с месяца, следующего за месяцем выбытия НМА.

НМА списывается с баланса в случае его выбытия или вследствие продажи, безвозмездной передачи или невозможности получения предприятием в дальнейшем экономических выгод от его использования.

Финансовый результат от выбытия объектов НМА определяется как разница между доходом от выбытия (за вычетом непрямых налогов и расходов, связанных с выбытием) и их остаточной стоимостью.

Для синтетического учета и обобщения информации о наличии и движении НМА предназначен активный инвентарный счет 12 «Нематериальные активы».

По дебету этого счета отражается приобретение или получение в результате разработки НМА, учитываемых по первоначальной стоимости, и суммы дооценки, а по кредиту – выбытие вследствие продажи, бесплатной передачи или невозможности получения предприятием в дальнейшем экономических выгод от его использования и суммы уценки нематериальных активов.

Счет 12 «Нематериальные активы» имеет 7 субсчетов, название которых соответствует группам, по которым ведется учет НМА.

Износ НМА учитывается на счете 13 «Износ необоротных активов» на субсчете 133 «Износ нематериальных активов».

На субсчете 154 «Приобретение (создание) нематериальных активов» отражаются расходы предприятия на приобретение или создание собственными силами активов, учет которых ведется на счете 12 «Нема-териальные активы».

Отражение операций движения НМА аналогично синтетическому учету основных средств с использованием соответствующих субсчетов.

В составе необоротных активов на субсчете 112 «Малоценные необоротные активы» отражается стоимость *малоценных и быстроизнашивающихся предметов*, срок полезного использования которых более одного года, в частности, специальные инструменты и приспособления, стоимость которых погашается начислением износа по установленной предприятием ставке (норме) с учетом ожидаемого способа использования таких объектов.

Согласно П(С) БУ 7 «Основные средства» амортизация прочих необоротных материальных активов исчисляется по тем же методам, которые применяются и по основным средствам. Дополнительно, амортизация малоценных необоротных активов и библиотечных фондов может исчисляться в первом месяце использования объекта в размере 50% его стоимости, которая амортизируется, и остальных 50% стоимости, которая амортизируется, в месяце их выбытия из активов (списания с баланса) по причине несоответствия критериям признания активом или в первом месяце использования объекта в размере 100% его стоимости.

В бухгалтерском учете начисление износа на МБП по счету 112 отражается на пассивном балансовом счете 132 «Износ других необоротных активов».

При начислении износа по МБП по элементам затрат планом счетов предусмотрен сч. 832 «Амортизация других необоротных материальных активов»:

***Д-т сч. 832 К-т сч. 132***

Счет 832 закрывается в корреспонденции со счетами производственных и других затрат в зависимости от места их возникновения:

***Д-т сч. 23, 91, 92, 93 К-т сч. 832***

Методы начисления амортизации и износа каждое предприятие выбирает самостоятельно и отражает их в учетной политике.

**Литература**

1. Национальные стандарты бухгалтерского учета (все в одном номере) / Все о бухгалтерском учете. – 2009. – №14 (802) (спецвыпуск 94). – 13 февраля. – 80 с.
2. Порядок представления финансовой отчетности. Постановление Кабинета Министров Украины от 28.02.2009 г. №419. / Баланс. –2000. – №10. – с. 5.
3. Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций / Приказ Минфина Украины от 30.11.2009 г. №291.
4. Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов, расчетов и других статей баланса, утвержденная приказом Главного управления Государственного казначейства Украины и Министерства финансов Украины от 30.10.09 г. 7 №90.