

Класс 1. Необоротные активы

Необоротные активы подразделяются на три группы, и это деление соответствует определенным строкам формы № 1 Баланс:

- нематериальные активы и гудвилл: стр. 010 и 065;
- долгосрочные материальные активы: строка 030;
- долгосрочные финансовые активы, отсроченные налоги и долгосрочная дебиторская задолженность: стр. 020, стр. 040 – 070.

Нематериальные активы учитываются на счете 12 как объекты бухгалтерского учета, не имеющие материально-предметной формы и не обладающие физическими свойствами, но имеющие стоимостную оценку и обеспечивающие предприятию возможность получения экономических выгод постоянно или в течение длительного периода. Гудвилл также можно назвать нематериальным активом, но, являясь, в отличие от других НА, активом неидентифицируемым, он обладает некоторыми особенностями. Учитывается гудвилл на счете 19.

Основные средства и прочие необоротные материальные активы учитываются на счетах 10 и 11 как совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного периода.

Долгосрочные финансовые и прочие нетекущие активы представляют финансовые и капитальные вложения, а также отсроченные налоги. Финансовые вложения учитываются на счете 14, капитальные вложения – на счете 15, отсроченные налоговые активы – на счете 17, а долгосрочная дебиторская задолженность – на счетах 16 и 18.

Учет основных средств

Основные средства – часть внеоборотных активов, представляющая собой совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного периода.

Основные средства, в отличие от оборотных материальных активов, не входят вещественно в содержание продукта труда и, участвуя в ряде производственных циклов, сохраняют свою натуральную форму и потребительские свойства. Основные средства, участвуя в производственном процессе многократно, переносят свою стоимость на конечную продукцию частями по мере их износа. Стоимость основных средств амортизируется отчислениями, определенный размер которых закладывается в стоимость конечной продукции при формировании цен на эту продукцию. Эти суммы возвращаются производителю вместе с выручкой от реализации продукции (работ, услуг). Таким путем осуществляется простое воспроизводство основных средств.

В зависимости от назначения основные средства подразделяются на:

- производственные
- непроизводственные

Непроизводственные объекты основных средств не участвуют в процессе производства, а используются для социально-культурных и бытовых нужд персонала (д/сады, клубы, медпункты, профилактории, базы отдыха).

По степени использования основные средства подразделяются на:

- ОС, находящиеся в эксплуатации;
- ОС, находящиеся в запасе;
- ОС, переданные в доверительное управление;
- ОС, переданные в безвозмездное пользование;
- ОС, находящиеся на консервации;
- ОС, находящиеся в аренде.

По принадлежности основные средства подразделяются на:

- собственные
- арендованные.

Арендованные основные средства (если это не договор финансового лизинга), числятся на забалансовом счете и к балансовой статье 03 отношения не имеют.

Основные средства могут быть оценены:

- по первоначальной стоимости
- по восстановительной стоимости
- по остаточной стоимости

Первоначальной стоимостью основных средств является их оценка по совокупности расходов, сложившихся на момент запуска в эксплуатацию или их оценка на момент поступления, если объекты ОС приобретались иначе чем в обмен на денежную компенсацию.

Восстановительная стоимость основных средств – это стоимость объектов с учетом переоценки.

Остаточная стоимость основных средств определяется как разница между их первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой износа. Остаточную стоимость основных средств принято называть их балансовой стоимостью.

Счет 10. Основные средства.

Всего, согласно П(С)БУ 7, насчитывается 16 групп основных средств. Из них 9 относится в категорию собственно основных средств (счет 10), остальные 7 – в категорию прочих необоротных активов (счет 11).

Основные средства, как приобретенные на стороне, так и созданные (изготовленные, построенные, возведенные) собственными силами, приходятся на счет «Основные средства» только после того, как эти объекты будут доведены до состояния, пригодного к эксплуатации. А пока они доставляются, монтируются, устанавливаются, строятся, они числятся не как объекты, а как совокупность накапливаемых в процессе приобретения капитальных расходов на дебете счета 15. И только проводка с кредита счета 15 в дебет счета 10 будет означать признание этих объектов в качестве основных средств как таковых. Эта проводка отражает интеграцию разрозненных элементов (затрат) в единое целое (объект), что означает превращение в новое качество, превращение абстрактного понятия «расходы» в реальный физический объект, использование которого приводит к получению экономических выгод. Также эта проводка означает, что момент завершения формирования первоначальной стоимости объекта наступил, и актив списывается с инвестиционного счета. Формирование первоначальной стоимости приобретенного объекта завершается в момент доведения этого актива до надлежащего состояния, в котором он становится пригодным к эксплуатации в заданных условиях. Основные средства – это то, что уже эксплуатируется, а не то, что только приобретается, строится или монтируется.

Счет 101. Земельные участки.

Земельный участок – часть территории, выделенная в пользование или в собственность юридическому или физическому лицу.

Земельные участки – счет бухгалтерского учета территорий, выделенных предприятию в пользование или приобретенных им в собственность.

Первоначальная стоимость земельного участка может состоять из:

- цены покупки
- затрат на очистку территории (удаление лишних построек и пр.)
- вознаграждений юристам
- комиссионных агентам по недвижимости.

Земля и здания, а также другие постройки на ней являются обособленными друг от друга активами, и в целях учета разъединяются, даже если приобретались вместе.

Срок эксплуатации зданий ограничен, земля же ограничений по срокам не имеет; здания, как все другие объекты, изнашиваются, а посему амортизируются в учете, земля же – ресурс возобновимый и, стало быть, амортизации не подлежит. Земля – единственный вид основных средств, на стоимость которого не начисляется амортизация. Отказ от начисления амортизации на стоимость такого специфического актива как земля можно объяснить и другой, простой причиной: поскольку земля не имеет ограничений по сроку службы, то мы не можем ее стоимость распределить на некоторое количество лет.

И все же международными стандартами допускаются случаи, когда земля может иметь ограниченный срок службы, а, значит, подлежит амортизации. К таким относятся приобретенные участки под каменоломни или участки под захоронение отходов. В этих случаях просчитывается срок полезной службы участка (до исчерпания или до заполнения) и, соответственно, начисляется амортизация. Однако же в наших национальных стандартах подобных оговорок не содержится. А посему и мы пока не будем принимать во внимание это исключение из правил.

По дебету счета 101 отражается зачисление на баланс предприятия земельных участков по их первоначальной стоимости в корреспонденции со счетом 152, а также сумма дооценки стоимости земли (если таковая проводится), по кредиту – выбытие (по стоимости, сложившейся на дату выбытия) и сумма уценки (если таковая проводится).

Типовая корреспонденция по дебету счета 101 «Земельные участки»

Табл. 1.01

Дт	Кт	Комментарии к бухгалтерским проводкам
101	152	Приобретенный земельный участок зачисляется в состав основных средств по первоначальной стоимости.
101	421	Такой проводкой отражается стоимость земельных участков, полученных в обмен на первоначально размещенные акции, в части их стоимости, которая превышает номинальную стоимость этих акций. Если этот объект на момент его получения еще пребывает в непригодном для эксплуатации состоянии (подлежит расчистке и благоустройству), данная корреспонденция не применяется. Такая операция должна отражаться по дебету счета 15 (а не 10).
101	422	Такой проводкой отражаются вложения, полученные неакционерным обществом от участников в виде земельных участков (не требующих расчистки и других подготовительных работ) в части их стоимости, которая превышает долю участника в объявленном капитале.
101	423	Отражается сумма дооценки земельного участка в части, приходящейся на его остаточную (балансовую) стоимость. Одновременно с этим записывается и другая проводка: Дт 10 Кт 131, на сумму дооценки, приходящейся на износ (увеличение износа).
101	424	Отражается сумма стоимости безвозмездно полученного земельного участка. Если этот участок на момент его получения требует расчистки, благоустройства или других предэксплуатационных работ, данная корреспонденция не применяется. Такая операция должна отражаться по дебету счета 15 (а не 10).
101	425	Отражается сумма излишков земельных площадей, выявленных при инвентаризации основных средств.
101	46	Погашение учредителем (участником) задолженности перед предприятием по взносам в уставный капитал путем передачи предприятию земельного участка, не требующего никакой предэксплуатационной подготовки. Если этот участок на момент его получения требует расчистки, благоустройства

		или других предэксплуатационных работ, данная корреспонденция не применяется. Такая операция должна отражаться по дебету счета 15 (а не 10).
101	641, 642	Такой проводкой отражается включение в первоначальную стоимость земельного участка сумм невозмещаемых налогов и пошлин, в случае, если такие налоги не были включены в капитальные инвестиции на его приобретение, т. е. в дебет счета 152.
101	746	Такой проводкой отражается сумма дооценки основных средств, в случаях, когда такая дооценка, в соответствии с п.20 П(С)БУ 7, не может проводиться на счет дополнительного капитала.

Типовая корреспонденция по кредиту счета 101 «Земельные участки»

Табл. 1.02.

Дт	Кт	Комментарии к бухгалтерским проводкам
161	101	Передача арендатору участка земли по договору долгосрочной аренды.
423	101	Отражается сумма уценки объекта основных средств, если вследствие всех ранее проводимых переоценок сумма дооценок превышает сумму уценок или, по меньшей мере, если эти суммы равны.
972	101	Такой проводкой отражается списание земельного участка в связи с его продажей.
975	101	Такой проводкой отражается сумма уценки объекта в случае, если дополнительного капитала, образованного ранее проведенными дооценками, на балансе не осталось.

Счет 102. Капитальные расходы на улучшение земель.

Капитальные расходы на улучшение земель – объект неинвентарного характера и представляет собой только совокупность расходов, понесенных предприятием в связи с эксплуатацией земельных сельскохозяйственных угодий.

Капитальные расходы на улучшение земель – счет бухгалтерского учета вложений капитального характера, способствующих улучшению эксплуатационных свойств земельных участков. Это могут быть как расходы на мелиоративные, осушительные, ирригационные работы, так и работы по благоустройству территории: ограждение, освещение, дорожное покрытие и др. Срок службы таких «объектов», в отличие от земли ограничен, поэтому они относятся на отдельный счет и поэтому (опять таки в отличие от стоимости земли) их стоимость амортизируется.

По дебету счета 102 отражаются расходы, понесенные в связи с ведением работ по улучшению земель, по кредиту – списание по мере эксплуатации соответствующей земельной площади.

Типовая корреспонденция по дебету счета 102 «Капитальные расходы на улучшение земель»

Табл. 1.03.

Дт	Кт	Комментарии к бухгалтерским проводкам
102	152	Сформированная первоначальная стоимость завершенных работ по улучшению земель зачисляется в состав основных средств, но не на увеличение стоимости земли, поскольку эти работы со временем требуют возобновления, земля же – возобновимый ресурс. Работы по улучшению земель амортизируются, сама же земля не подлежит амортизации.

Типовая корреспонденция по кредиту счета 102 «Капитальные расходы на улучшение земель»

Табл. 1.04.

Дт	Кт	Комментарии к бухгалтерским проводкам
131	102	Такой проводкой отражается списание суммы прошлых вложений на улучшение земель в части, приходящейся на амортизацию этих расходов, в связи с их обесценением (утратой полезности по истечении времени).
976	102	Такой проводкой отражается списание остатка недоамортизированных капитальных расходов на улучшение земель в связи с их обесценением (утратой полезности по истечении времени).

Счет 103. Здания и сооружения.

Здание – инженерно-строительный объект, предназначенный для создания условий проживания, временного пребывания или для создания условий осуществления процесса производства.

Сооружение – инженерно-строительный объект, предназначенный для создания условий осуществления процесса производства путем выполнения определенных технических функций, которые не вызывают изменений предмета труда (пример: мосты).

Здания и сооружения – счет бухгалтерского учета стоимости зданий и сооружений, принятых на баланс предприятия.

По дебету счета 103 отражается зачисление на баланс предприятия зданий и сооружений по их первоначальной стоимости в корреспонденции со счетом 151 (152), сумма дооценки (если таковая проводится), а также расходы на достройку, реконструкцию и другие улучшения, которые проводятся в процессе эксплуатации объекта, по кредиту – выбытие (по стоимости, сложившейся на дату выбытия) и сумма уценки (если таковая проводится).

Типовая корреспонденция по дебету счета 103 «Здания и сооружения»

Табл. 1.05.

Дт	Кт	Комментарии к бухгалтерским проводкам
103	131	Увеличение стоимости здания в части износа, в результате его дооценки.
103	151	Ввод в эксплуатацию объекта, завершено строительство. При этом не имеет значения, каким способом велось строительство – хозяйственным или подрядным.
103	421	Такой проводкой отражается стоимость зданий или сооружений, полученных в обмен на первоначально размещенные акции, в части их стоимости, которая превышает номинальную стоимость этих акций. Если этот объект на момент его получения еще пребывает в непригодном для эксплуатации состоянии, данная корреспонденция не применяется. Такая операция должна отражаться по дебету счета 15 (а не 10).
103	423	Отражается сумма дооценки здания/сооружения в части, приходящейся на их остаточную (балансовую) стоимость. Одновременно с этим записывается и другая проводка: Дт 103 Кт 131, на сумму дооценки, приходящейся на износ (увеличение износа).
103	424	Отражается сумма стоимости безвозмездно полученного здания/сооружения. Если этот объект на момент его поступления еще пребывает в непригодном для эксплуатации состоянии, данная корреспонденция не применяется. Такая операция должна отражаться по дебету счета 15 (а не 10).
103	46	Погашение учредителем (участником) задолженности перед предприятием по взносам в уставный капитал путем передачи предприятию здания, готового к эксплуатации. Если этот объект на момент его поступления еще пребывает в непригодном для эксплуатации состоянии, данная корреспонденция не применяется. Такая операция должна отражаться по дебету счета 15 (а не 10).
103	641,	Такой проводкой отражается включение в первоначальную стоимость здания

	642	или сооружения сумм невозмещаемых налогов и пошлин.
103	746	Такой проводкой отражается сумма дооценки зданий и сооружений, в случаях, когда такая дооценка, в соответствии с п.20 П(С)БУ 7, не может проводиться на счет дополнительного капитала.

Типовая корреспонденция по кредиту счета 103 «Здания и сооружения»

Табл.1.06.

Дт	Кт	Комментарии к бухгалтерским проводкам
131	103	1) Списание здания/сооружения в части их износа в связи с его (объекта) выбытием. 2) Уменьшения начисленного ранее износа в связи с проведением первой уценки.
141, 143	103	Передача инвестором своих основных средств на баланс эмитента корпоративных прав в обмен на пакет акций. Такой корреспонденции в Инструкции нет.
161	103	Передача арендатору здания по договору долгосрочной аренды.
423	103	Отражается сумма уценки здания или сооружения, если вследствие всех ранее проводимых переоценок сумма дооценок превышает сумму уценок или, по меньшей мере, если эти суммы равны.
85	103	Эта корреспонденция предусмотрена Инструкцией для предприятий, применяющих в учете затрат счета класса 8. Счет 85 в данном случае применяется для отражения тех же операций, которые другие предприятия отражают на счетах: 947, 952, 972, 973, 975, 976, 99 (см. ниже).
96*	103	Разница между балансовой стоимостью передаваемых активов (инвестором эмитенту в обмен на долю в капитале) и его справедливой оценкой зачисляется в состав расходов отчетного периода. Такая проводка регистрируется при условии, что справедливая стоимость объекта – предмета инвестирования ниже его балансовой стоимости. Такой корреспонденции в Инструкции нет.
972	103	Такой проводкой отражается списание остаточной стоимости здания или сооружения в связи с их продажей.
975	103	Такой проводкой отражается сумма уценки здания/сооружения в случае, если дополнительного капитала, образованного ранее проведенными дооценками, на балансе не осталось.
976	103	Такой проводкой отражается списание остаточной стоимости здания/сооружения в связи с его ликвидацией, демонтажем, разборкой.
99	103	Списание здания или сооружения вследствие его уничтожения при чрезвычайных обстоятельствах.

Счет 104. Машины и оборудование.

Оборудование – совокупность производственных и непроизводственных машин и механизмов, которые прямо или косвенно влияют на процесс производства и предметы труда.¹

Машины и оборудование – счет бухгалтерского учета стоимости оборудования, принятого на баланс предприятия

По дебету счета 104 отражается зачисление на баланс предприятия оборудования (в том числе разного рода машин) по их первоначальной стоимости в корреспонденции со счетом 152, сумма дооценки (если таковая проводится), а также расходы на

¹ Определение *Оборудование* включает в себя и понятие *Машины*. По этой причине определение *Машины* здесь отдельно не формулируется.

модернизацию, реконструкцию и другого рода улучшения, которые осуществляются при эксплуатации объекта, по кредиту – выбытие и сумма уценки (если таковая проводится).

Типовая корреспонденция по дебету счета 104 «Машины и оборудование»

Табл. 1.07.

Дт	Кт	Комментарии к бухгалтерским проводкам
104	131	Увеличение стоимости машин (оборудования) в части износа, в результате дооценки объекта.
104	152	Приобретенное (произведенное собственными силами) оборудование зачисляется в состав основных средств по первоначальной стоимости.
104	16	<p>Получение оборудования от сторонних лиц в счет погашения ими долгосрочной задолженности.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Погашение задолженности за имущество, переданное в финансовую аренду (счет 161), путем получения от должника других, полностью готовых к эксплуатации, объектов основных средств, справедливая стоимость которых эквивалентна сумме дебиторской задолженности, в счет погашения которой эти объекты передаются. 2) Погашение долгосрочного векселя путем получения от должника (счет 162) готовых к эксплуатации объектов основных средств, справедливая стоимость которых эквивалентна сумме дебиторской задолженности, в счет погашения которой эти объекты передаются. 3) Погашение прочей (не за финансовую аренду и не по векселю) долгосрочной дебиторской задолженности (счет 163) путем получения от этих дебиторов готовых к эксплуатации объектов основных средств, справедливая стоимость которых эквивалентна сумме дебиторской задолженности, в счет погашения которой эти объекты передаются. <p>Если справедливая стоимость полученных т. о. объектов ниже суммы долга – эта задолженность будет считаться лишь частично погашенной, т. е. на счете 161 дебетовое сальдо не обнулится. В случае, когда достоверно устанавливается, что этот остаток задолженности будет погашен в течение последующих 12 месяцев – такую задолженность следует перевести в соответствующую статью оборотных активов.</p> <p>Если объект на момент его поступления еще пребывает в непригодном для эксплуатации состоянии, данная корреспонденция не применяется. Такая операция должна отражаться по дебету счета 15.</p>
104	41	<p>Внесение членом кооперативной организации (товарищества, союза) своего паевого взноса оборудованием, на данный момент уже готовым к эксплуатации.</p> <p>Если такой объект на момент его получения от пайщика пребывает в непригодном для эксплуатации состоянии, такая операция должна быть проведена в учете по счету 15, а не 10.</p>
104	421	<p>Такой проводкой отражается стоимость оборудования, полученного в обмен на первоначально размещенные акции, в части их стоимости, которая превышает номинальную стоимость этих акций.</p> <p>Если этот объект на момент его получения еще пребывает в непригодном для эксплуатации состоянии, данная корреспонденция не применяется. Такая операция должна отражаться по дебету счета 15 (а не 10).</p>
104	422	Такой проводкой отражаются вложения, полученные неакционерным обществом от участников в форме готового к эксплуатации оборудования, в части его стоимости, которая превышает долю участника в объявленном капитале.

		Если этот объект на момент его получения еще пребывает в непригодном для эксплуатации состоянии, данная корреспонденция не применяется. Такая операция должна отражаться по дебету счета 15 (а не 10).
104	423	Отражается сумма дооценки оборудования в части, приходящейся на его остаточную (балансовую) стоимость. Одновременно с этим записывается и другая проводка: Дт 104 Кт 131, на сумму дооценки, приходящейся на износ (увеличение износа).
104	424	Отражается сумма стоимости безвозмездно полученного оборудования. Если этот объект на момент его поступления еще пребывает в непригодном для эксплуатации состоянии, данная корреспонденция не применяется. Такая операция должна отражаться по дебету счета 15 (а не 10).
104	46	Погашение учредителем (участником) задолженности перед предприятием по взносам в уставный капитал путем внесения активов в виде готового к эксплуатации оборудования. Если этот объект на момент его поступления еще пребывает в непригодном для эксплуатации состоянии, данная корреспонденция не применяется. Такая операция должна отражаться по дебету счета 15 (а не 10).
104	48	Целевые поступления в виде оборудования для деятельности, определенной по согласованию с грантодателем. Такой проводкой подобные поступления отражают при условии, что переданные объекты не требуют никакой предэксплуатационной подготовки и готовы к немедленному применению их по назначению. В противном случае эти поступления отражаются через счет капитальных инвестиций (152); при этом не имеет значения, что они получены безвозмездно. Кроме того, здесь игнорируется предварительное начисление (Дт 377 Кт 48), которое отражают на сумму (или стоимость активов), предусмотренную договором с грантодателем. Прямая проводка по дебету счета активов и кредиту счета 48 записывается лишь в том случае, когда грантополучатель до последнего момента не располагает достоверной информации о предстоящем целевом финансировании.
104	531	Такой проводкой отражается получение оборудования по договору лизинга.
104	641, 642	Такой проводкой отражается включение в первоначальную стоимость оборудования сумм невозмещаемых налогов и пошлин, в случае, если такие налоги не были включены в капитальные инвестиции на его приобретение, т. е. в дебет счета 151.
104	745	Такой проводкой отражается безвозмездное поступление готового к эксплуатации оборудования.
104	746	Такой проводкой отражается сумма дооценки оборудования, в случаях, когда такая дооценка, в соответствии с п.20 П(С)БУ 7, не может проводиться на счет дополнительного капитала.

Типовая корреспонденция по кредиту счета 104 «Машины и оборудование»

Табл. 1.08.

Дт	Кт	Комментарии к бухгалтерским проводкам
131	104	1) Списание оборудования в части их износа в связи с его (объекта) выбытием. 2) Уменьшения начисленного ранее износа в связи с проведением первой уценки.
141, 143	104	Передача инвестором своих основных средств на баланс эмитента корпоративных прав в обмен на пакет акций. Такой корреспонденции в Инструкции нет.
161	104	Передача арендатору оборудования по договору долгосрочной аренды (не

		путать с лизингом).
423	104	Отражается сумма уценки оборудования, если вследствие всех ранее проводимых переоценок сумма дооценок превышает сумму уценок или, по меньшей мере, если эти суммы равны.
85	104	Эта корреспонденция предусмотрена Инструкцией для предприятий, применяющих в учете затрат счета класса 8. Счет 85 в данном случае применяется для отражения тех же операций, которые другие предприятия отражают на счетах: 947, 952, 972, 973, 975, 976, 99 (см. ниже).
96*	104	Разница между балансовой стоимостью передаваемых активов (инвестором эмитенту в обмен на долю в капитале) и его справедливой оценкой зачисляется в состав расходов отчетного периода. Такая проводка регистрируется при условии, что справедливая стоимость объекта – предмета инвестирования ниже его балансовой стоимости. Такой корреспонденции в Инструкции нет.
972	104	Такой проводкой отражается списание остаточной стоимости оборудования в связи с его продажей.
975	104	Такой проводкой отражается сумма уценки оборудования в случае, если дополнительного капитала, образованного ранее проведенными дооценками, на балансе не осталось.
976	104	Такой проводкой отражается списание остаточной стоимости оборудования в связи с его ликвидацией, демонтажем, разборкой.
99	104	Списание оборудования вследствие их уничтожения при чрезвычайных обстоятельствах.