

Корреспонденция субсчетов по учету основных средств

С 1 января 2013 года формирование информации в бухгалтерском учете об основных средствах в бюджетных организациях осуществляется в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина от 31 октября 2012 года № 60 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 60).

С этой даты утратила силу Инструкция по бухгалтерскому учету объектов основных средств в бюджетных организациях, утвержденная постановлением Минфина от 20.12.2001 № 125 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 125). Инструкция № 125 применялась с учетом Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Минфина от 12.12.2001 № 118 (с изменениями и дополнениями), которая также утратила силу.

В таблице ниже рассмотрена корреспонденция субсчетов по операциям с основными средствами согласно Инструкции № 60 в сравнении с корреспонденцией субсчетов согласно Инструкции № 125.

ТАБЛИЦА

№ п/п	Корреспонденция субсчетов согласно Инструкции № 60		Корреспонденция субсчетов согласно Инструкции № 125			
	Содержание операции	Корреспонденция субсчетов		Содержание операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
	Приобретение основных средств	01 (соотв. субсчет)	178, др.	Приобретение основных средств	010–019	130, 131, 178
	Одновременно производятся вторые записи:			Одновременно производятся вторые записи:		
1	а) при приобретении основных средств за счет средств бюджета	200, 202	250	а) при приобретении основных средств за счет средств бюджета	200, 202	250
	б) при приобретении основных средств за счет средств, получаемых от приносящей доходы деятельности	246	250	б) при приобретении основных средств за счет средств, получаемых от приносящей доходы деятельности	246	250
	в) при приобретении основных средств за счет гуманитарной, спонсорской помощи и других целевых средств	176	250			

Примечание

Обратите внимание, что при оприходовании приобретенных основных средств Инструкцией № 60 (по сравнению с Инструкцией № 125) в числе кредитуемых субсчетов в корреспонденции с дебетом соответствующих субсчетов счета 01 не названы субсчета 130, 131. Расчеты с использованием аккредитивов и чеков из чековых книжек в республике не отменены. Более того, расчеты с использованием аккредитивов разрешены по договорам с нерезидентами Республики Беларусь (например, с поставщиками медицинского оборудования) согласно пункту 32 Инструкции о порядке оплаты денежных обязательств получателей бюджетных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2000 г. № 66 (с изменениями и дополнениями). Характеристика субсчетов 130, 131 приведена в пунктах 26, 27 Методических указаний о порядке учета денежных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденных приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 17 декабря 1999 г. № 364. Исходя из пункта 12 Инструкции № 60 вытекает, что объекты основных средств могут быть изготовлены хозяйственным способом (собственными силами). Однако методика отражения в бухгалтерском учете такой операции Инструкцией № 60 не определена. На практике иногда возникает необходимость приобрести основные средства в обмен на другие активы (например, на продукцию, произведенную в подсобном хозяйстве бюджетной организации). Первоначальной стоимостью объектов основных средств, приобретенных в обмен на другие активы, признается стоимость обмениваемого актива, по которой обмениваемый актив был отражен в бухгалтерском учете передающей стороны, увеличенная на расходы по доставке, установке, монтажу. Однако в Инструкции № 60 (как и в Инструкции № 125) нет методики учета этих операций. В бухгалтерском учете следует отразить реализацию обмениваемых активов (которые могут быть приобретены за счет бюджетных и внебюджетных источников) и оприходовать полученные активы. По мнению автора, отразить такую операцию с использованием действующего плана счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций не представляется возможным.

2	Приобретение оборудования, требующего установки, монтажа, приведения в состояние, пригодное для использования:			Приобретение оборудования, требующего монтажа:		
	а) на стоимость приобретенного оборудования	040	178	а) на стоимость приобретенного оборудования	040	130, 131, 178

б) на затраты по установке, монтажу, приведению в состояние, пригодное для использования	040	178, 180, 171 и др.	б) на затраты по монтажу оборудования	040	178, 180, 171 и др.
в) первоначальная стоимость оборудования, введенного в эксплуатацию (две записи одновременно)	200, 246 01 (соотв. субсчет)	040 250	в) первоначальная стоимость оборудования, введенного в эксплуатацию (две записи одновременно)	200, 211 01 (соотв. субсчет)	040 250

Примечание

Согласно пункту 13 Инструкции № 60 оборудование, требующее установки, монтажа, приведения в состояние, пригодное для использования (далее – монтаж), до момента ввода его в эксплуатацию учитывается на субсчете 040 «Оборудование к установке». Исходя из этого пункта можно сделать вывод, что затраты по монтажу оборудования необходимо учитывать по дебету субсчета 040 в корреспонденции с кредитом разных субсчетов (в зависимости от того, монтаж производится сторонней организацией или собственными силами). После ввода оборудования в эксплуатацию по записям на субсчете 040 определяется его первоначальная стоимость, и оно подлежит оприходованию в качестве основных средств

3	Стоимость безвозмездно полученных основных средств	01 (соотв. субсчет)	020, 250	Безвозмездное получение основных средств	010–019	020, 250
4	Первоначальная стоимость основных средств, выявленных в результате инвентаризации как излишки	01 (соотв. субсчет)	250	Оприходование излишков основных средств, выявленных при инвентаризации	010–019	250
5				Прием в эксплуатацию вновь построенных зданий, сооружений, передаточных устройств или работ по реконструкции зданий и сооружений за счет средств соответствующего бюджета (две записи одновременно)	010–012 143 (231)	250 203
6	Фактические затраты, связанные с реконструкцией (модернизацией, реставрацией) основных средств, проведением иных аналогичных работ (далее – реконструкция)	210	10, 11, 17, др. (соотв. субсчета)			
7	Списание фактических затрат по окончании реконструкции (две записи одновременно):					
	а) при выполнении работ за счет средств бюджета соответствующего уровня	200, 202 01 (соотв. субсчет)	210 250			
	б) при выполнении работ за счет средств, получаемых от приносящей доходы деятельности	246 01 (соотв. субсчет)	210 250			

Примечание

Бухгалтерские записи по операциям 6–7 таблицы, соответствующие пункту 18 Инструкции № 60, не увязаны с Инструкцией о порядке бухгалтерского учета расходов в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 декабря 2009 г. № 157 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 157).

Согласно пункту 7 Инструкции № 157 для учета расходов на новое строительство, реконструкцию и достройку зданий и сооружений за счет средств бюджета предназначен субсчет 203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения».

При хозяйственном способе ведения работ на суммы произведенных расходов составляется запись: Дебет субсчета 203 – Кредит счетов по учету денежных средств (субсчета 101, 102, 111, 118), расчетов (субсчет 178), строительных материалов и оборудования к установке (субсчета 040, 041), расчетов с поставщиками и подрядчиками (субсчет 150).

Если работы ведутся подрядным способом, на суммы затрат, оформленных актами сдачи-приемки выполненных работ, составляется запись: Дебет субсчета 203 – Кредит субсчета 150.

На основании документов о принятии объекта в эксплуатацию списываются произведенные расходы (Дебет субсчетов 231, 143 – Кредит субсчета 203) и приходится объект (Дебет счета 01 (соотв. субсчет) – Кредит субсчета 250), что совпадает с бухгалтерскими записями в операции 5 таблицы согласно Инструкции № 125.

Согласно пункту 12 Инструкции № 157 для учета затрат на новое строительство, реконструкцию, осуществляемые за счет сметы доходов и расходов внебюджетных средств, предназначен субсчет 212 «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения». На основании документов о принятии законченного объекта в эксплуатацию списываются произведенные расходы (Дебет субсчетов 246, 237, 271 – Кредит субсчета 212) и приходится объект (Дебет счета 01 (соотв. субсчет) – Кредит субсчета 250)

8	Фактические затраты по поддержанию основных средств в рабочем состоянии (технический осмотр и уход, проведение всех видов ремонта)	200, 202, 211	10, 11, 17 и др. (соотв. субсчета)			
---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------	------------------------------------	--	--	--

Примечание

Бухгалтерские записи, названные в операции 8 таблицы, вытекают из пункта 18 Инструкции № 60. В этом случае дебетуются разные субсчета, (в зависимости от того, за счет каких средств приобретены ремонтируемые объекты), в корреспонденции с кредитом разных субсчетов (в зависимости от того, ремонт производится сторонней организацией или собственными силами).

Обратим внимание, что исходным документом для обоснования принятия решения о проведении текущего ремонта и составления сметы на проведение **строительно-монтажных работ** по текущему ремонту является форма С-1 «Дефектный акт», утвержденная постановлением Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 29 апреля 2011 г. № 14, которая подлежит применению организациями независимо от организационно-правовой формы и формы собственности

9	Выбытие основных средств в результате реализации, безвозмездной передачи, списания основных средств (две записи одновременно):			Списание основных средств, пришедших в негодность, а также передача их безвозмездно	020, 250	010-019
				Реализация излишнего, неиспользуемого оборудования, транспортных средств и т. д. Одновременно производятся вторые записи:	020, 250	013-016, 019
	а) на суммы накопленной амортизации за весь период эксплуатации	020	01 (соотв. субсчет)	а) на суммы, поступившие за реализованное оборудование, приобретенное за счет средств бюджета, целевых средств, безвозмездных поступлений	103, 178	173
	б) на остаточную стоимость выбывающих основных средств	250	01 (соотв. субсчет)	б) на суммы, поступившие за реализованное оборудование, приобретенное за счет средств, полученных от предпринимательской деятельности	111, 178	237
10	Отражение недостачи основных средств, установленной в результате инвентаризации:			Списание недостачи основных средств, установленной при инвентаризации и отнесенной за счет учреждения	020, 250	013-019
	а) на сумму накопленной амортизации за весь период эксплуатации	020	01 (соотв. субсчет)	Списание основных средств вследствие недостачи, установленной при инвентаризации, отнесенной за счет виновных лиц:		
	б) на остаточную стоимость недостающих основных средств	250	01 (соотв. субсчет)	а) на сумму, числящуюся по бухгалтерскому учету	020, 250	013-019
	в) на сумму, отнесенную на виновных лиц (при недостаче основных средств, приобретенных за счет средств бюджета)	170	173	б) одновременно производится вторая запись на суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц:		
	г) на сумму, отнесенную на виновных лиц (при недостаче основных средств, приобретенных за счет средств, получаемых от приносящей доходы деятельности)	170	237, 410	- по объектам, приобретенным за счет средств бюджета	170	173
				- по объектам, приобретенным за счет других источников	170	237

Примечание

По мнению автора, по операциям 9а, 9б, а также 10а и 10б вместо двух простых бухгалтерских записей, названных в таблице в соответствии с Инструкцией № 60, можно составить одну сложную бухгалтерскую запись.

В Инструкции № 60 (по сравнению с Инструкцией № 125) не предусмотрены бухгалтерские записи по отражению сумм, поступивших за реализованные основные средства.

Организации, передающие числящиеся в бухгалтерском учете объекты основных средств и (или) организации, принимающие их к бухгалтерскому учету, заполняют акт о приеме-передаче основных средств. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22 апреля 2011 г. № 23 (с изменениями и дополнениями) установлены формы акта о приеме-передаче основных средств (согласно приложению 1) и акта о приеме-передаче нематериальных активов (согласно приложению 2), а также утверждена Инструкция о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов.

При списании основных средств следует руководствоваться Положением о порядке списания имущества, находящегося в республиканской собственности, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24 февраля 2012 г. № 180 (с изменениями и дополнениями, далее – Положение № 180).

Согласно подпункту 10.1 пункта 10 Положения № 180 расходы, связанные с выполнением работ по уничтожению (сносу, демонтажу) имущества, включая при необходимости проведение технического обследования, разработку проектной документации, в отношении имущества, закрепленного за бюджетными организациями на праве оперативного управления, осуществляются за счет:

– средств республиканского бюджета, предусмотренных на их содержание, и иных источников, не запрещенных законодательством, если имущество приобретено за счет средств республиканского и местных бюджетов;

– превышения доходов над расходами, остающихся в распоряжении этих организаций, иных источников, не запрещенных законодательством, если имущество приобретено за счет средств, получаемых от приносящей доходы деятельности, иных источников, установленных законодательством.

Примерная форма акта о списании имущества утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 марта 2012 г. № 15 «Об утверждении примерной формы акта о списании имущества».

11	Фактические затраты, связанные с безвозмездной передачей основных средств	20, 21 (соотв. субсчета)	10, 11, 17 и др. (соотв. субсчета)			
12	Первоначальная стоимость полностью амортизированных выбывающих основных средств	020	01 (соотв. субсчета)			
13	Стоимость материалов, полученных при выбытии основных средств	06 (соотв. субсчета)	140, 230, 237	Оприходование материалов, полученных от ликвидации объектов основных средств:		
				а) оставленных для ремонта и других хозяйственных нужд (приобретенных за счет средств бюджета)	063, 064, 067, 069	140, 230
				б) подлежащих реализации (приобретенных за счет средств бюджета)	063, 064, 067, 069	173
				в) подлежащих реализации и зачислению на внебюджетный счет (приобретенных за счет средств, полученных от предпринимательской деятельности)	063, 064, 067, 069	237

Примечание

Обратите внимание, что Инструкцией № 60 (по сравнению с Инструкцией № 125) не предусмотрены операции по оприходованию материалов, полученных при выбытии основных средств и подлежащих реализации.

Если в последующем названные материалы будут реализованы, эту операцию следует отразить в бухгалтерском учете в соответствии с пунктами 30, 31 корреспонденции счетов по операциям учета материальных запасов, приведенной в Методических указаниях о порядке учета материальных запасов учреждениями и организациями, состоящими на бюджете, утвержденных приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 11 декабря 1997 г. № 59

14	Сумма начисленной за отчетный год амортизации основных средств в последний рабочий день декабря	250	020	Начисление амортизации в последний рабочий день декабря	250	020
----	-------------------------------------------------------------------------------------------------	-----	-----	---------------------------------------------------------	-----	-----

Примечание

С 1 января 2013 года в порядке отражения в бухгалтерском учете начисленной амортизации основных средств и правил ее расчета изменений не произошло.

Порядок начисления и отражения в бухгалтерском учете амортизации основных средств определен Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 37/18/6). В соответствии с Инструкцией № 37/18/6 бюджетные организации начисляют амортизацию по следующим правилам:

- амортизация начисляется один раз в конце года с отражением уменьшения фонда в основных средствах (пункты 32 и 45);
- годовая сумма амортизации начисляется в конце года независимо от того, в каком месяце года объекты введены в эксплуатацию (пункт 34);
- амортизация не начисляется: в году выбытия объекта; в году, следующем за годом, когда остаточная стоимость объекта стала равной нулю (пункт 36);
- начисляется амортизация исходя из **нормативного срока службы** линейным способом (пункт 37), поэтому информацию в пункте 22 Инструкции № 60 о различных **сроках полезного использования** надо исправить. Нормативные **сроки службы** основных средств установлены постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь»;
- при линейном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения амортизируемой стоимости на рассчитанную годовую норму амортизационных отчислений либо делением амортизируемой стоимости на нормативный срок службы в годах (пункт 39);
- годовая норма амортизации каждого объекта рассчитывается как величина, обратная **нормативному сроку службы** объекта (пункт 28);
- норма амортизации рассчитывается в процентах с двумя знаками после запятой, а при компьютерной обработке информации – не менее чем с шестью знаками после запятой (пункт 31).

Порядок расчета, начисления и учета амортизации в бюджетных организациях, определенный Инструкцией № 37/18/6, предназначен лишь для целей бухгалтерского учета (пункты 32, 34, 36)

15	Отражение результатов переоценки основных средств:					
	а) сумма дооценки основных средств	01 (соотв. суб-счет)	250			
	б) сумма дооценки накопленной амортизации основных средств	250	020	Переоценка объектов основных средств	010-019	020, 250
	в) сумма уценки основных средств (сторнировочная запись)	01 (соотв. суб-счет)	250			
	г) сумма уценки накопленной амортизации основных средств (сторнировочная запись)	250	020			

Примечание

При проведении переоценки основных средств следует руководствоваться следующими нормативными правовыми актами:

- Указом Президента Республики Беларусь от 20 октября 2006 г. № 622 «О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования» (с изменениями и дополнениями);
- постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17 ноября 2006 г. № 1543 «О некоторых вопросах реализации Указа Президента Республики Беларусь от 20 октября 2006 г. № 622» (с изменениями и дополнениями);
- Инструкцией о порядке переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 5 ноября 2010 г. № 162/131/37 (с изменениями и дополнениями)

16	Основные средства, полученные в безвозмездное пользование, аренду в соответствии с законодательством (за исключением финансовой аренды (лизинга))	01 «Арендванные основные средства» (забалансовый счет)	–	–	–	–
----	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------	---	---	---	---

Примечание

При обратной ситуации, когда основные средства передаются в безвозмездное пользование другим лицам, учет их ведется на субсчетах счета 01 «Основные средства» (пункт 25 Инструкции № 60)

17				Перевод предметов из состава основных средств в состав отдельных предметов в составе оборотных средств (в случае неправильного отнесения объектов к основным средствам) (две записи одновременно):	020, 250	013-019
					070, 071	260

Примечание

Инструкцией № 60 (по сравнению с Инструкцией № 125) не предусмотрены операции по переводу активов из состава основных средств в состав предметов, учитываемых на сч. 07 (в случае неправильного отнесения объектов к основным средствам).

Инструкцией по бухгалтерскому учету отдельных предметов в составе оборотных средств бюджетными организациями, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 1 апреля 2004 г. № 63 (с изменениями и дополнениями), такие операции также не предусмотрены.

АННА ЧЕРНЮК,

доцент БГЭУ