

Учет основных средств

Рассмотрены вопросы организации и ведения бухгалтерского учета основных средств при осуществлении бюджетными организациями деятельности за счет бюджетного финансирования, а также за счет доходов от осуществления приносящей доходы (предпринимательской) деятельности.

Нормативно-правовое регулирование

- Закон от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-З);

- Бюджетный кодекс;

- Указ от 01.07.2005 № 300 «О предоставлении и использовании безвозмездной (спонсорской) помощи»;

- Указ от 04.07.2012 № 294 «О порядке распоряжения государственным имуществом» (далее – Указ № 294);

- Указ от 20.10.2006 № 622 «О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке» (далее – Указ № 622);

- Положение о порядке списания имущества, находящегося в республиканской собственности, утвержденное постановлением Совмина от 24.02.2012 № 180 (далее – Постановление № 180, Положение № 180);

- Положение о порядке определения размера вреда (в том числе реального ущерба), причиненного государству, юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям противоправными действиями, утвержденное постановлением Совмина от 07.12.2016 № 1001 «О некоторых вопросах определения размера вреда (в том числе реального ущерба)»;

- постановление Совмина от 24.03.2011 № 360 «Об утверждении перечня первичных учетных документов» (далее – Постановление № 360);

- Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных организациях, утвержденная постановлением Минфина от 31.10.2012 № 60 (далее – Инструкция № 60);

- постановление Минфина от 08.02.2005 № 15 «Об утверждении Инструкции о порядке организации бухгалтерского учета бюджетными организациями и централизованными бухгалтериями,

обслуживающими бюджетные организации» (далее – Постановление № 15);

- постановление Минфина от 12.03.2012 № 15 «Об установлении примерной формы акта о списании имущества» (далее – Постановление № 15 о форме акта);

- постановление Минфина от 30.04.2019 № 24 «О бухгалтерском учете налога на добавленную стоимость в бюджетных организациях» (далее – Постановление № 24);

- постановление Минфина от 22.04.2011 № 23 «Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов» (далее – Постановление № 23);

- Инструкция о порядке бухгалтерского учета расходов в бюджетных организациях, утвержденная постановлением Минфина от 31.12.2009 № 157 (далее – Инструкция № 157);

- письмо Минфина от 28.01.2014 № 15-1-19/75 (далее – письмо № 15-1-19/75);

- Инструкция о порядке оплаты бюджетных обязательств, принятых получателями бюджетных средств, и обязательств, принятых получателями средств бюджета государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь, утвержденная постановлением Минфина от 29.06.2000 № 66 (далее – Инструкция № 66);

- Инструкция о порядке использования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней, утвержденная постановлением Минфина от 15.03.2004 № 34 (далее – Инструкция № 34);

- Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденная постановлением Минэкономики, Минфина, Минстройархитектуры от 27.02.2009 № 37/18/6 (далее – Инструкция № 37/18/6);

- Инструкция о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные ак-

тивы, оборудования к установке, утвержденная постановлением Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры от 05.11.2010 № 162/131/37 (далее – Инструкция № 162/131/37);

- Инструкция по учету и сохранности библиотечных фондов в Республике Беларусь, утвержденная приказом Минкультуры от 28.08.1998 № 300;

- постановление Минэкономики от 30.09.2011 № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь»;

- Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утвержденный постановлением Минфина от 29.10.2014 № 69 (далее – Национальный стандарт № 69);

- Методические указания о порядке учета денежных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденные приказом Минфина от 17.12.1999 № 364 (далее – Методические указания № 364).

Субсчета по учету основных средств

Основные средства учитываются на субсчетах счета 01 «Основные средства».

Для обобщения информации об амортизации используется субсчет 020 «Амортизация основных средств» счета 02 «Амортизация основных средств».

Записи по счетам 01 и 02 должны быть увязаны с записями по счету 25 «Фонд в основных средствах» (кредитовый остаток счета 02 + кредитовый остаток счета 25 = дебетовый остаток счета 01).

Кредитовый остаток счета 25 показывает остаточную стоимость основных средств.

В п. 11 Инструкции № 60 приведен перечень объектов, учитываемых по каждому субсчету.

Аналитический учет основных средств ведется в разрезе источников их приобретения (средства бюджета, средства предпринимательской деятельности, целевые средства, безвозмездно), материально ответственных лиц (в централизованных бухгалтериях – материально ответственных лиц и обслуживаемых организаций), мест нахождения (эксплуатации) по каждому инвентарному объекту в инвентарных карточках учета основных средств или в иных регистрах аналитического учета. Опре-

деление термина «инвентарный объект» приведено в п. 6 Инструкции № 60.

Каждому поступившему в организацию инвентарному объекту основных средств, кроме библиотечных фондов, при принятии к бухгалтерскому учету присваивается инвентарный номер. Порядок присвоения инвентарного номера определен в п. 7 Инструкции № 60.

Для библиотечных фондов в бухгалтерии бюджетной организации открывается одна инвентарная карточка, аналитический учет в которой ведется только в стоимостном выражении общей суммой (п. 7 Инструкции № 60).

Аналитический учет сценическо-постановочных средств ведется в инвентарных карточках в стоимостном и количественном выражении.

Инвентарные карточки регистрируются в описи инвентарных карточек по учету основных средств формы ОС-10 согласно приложению 38 к Постановлению № 15.

Лица, ответственные за сохранность основных средств, обязаны вести пообъектный учет основных средств в местах их эксплуатации. Учет ведется в инвентарных списках объектов основных средств формы ОС-13 согласно приложению 41 к Постановлению № 15.

В инвентарном списке записывается каждый инвентарный объект по отдельной строке с указанием номера и даты инвентарной карточки, инвентарного номера, первоначальной стоимости. При выбытии или перемещении объекта делается отметка об этом с указанием номера, даты документа и причины выбытия.

Данные пообъектного учета основных средств по местам их нахождения (эксплуатации) должны быть тождественны записям в инвентарных карточках учета основных средств.

Аналитический учет амортизации основных средств по субсчету 020 «Амортизация основных средств» ведется в разрезе каждого объекта основных средств в оборотной ведомости формы 326 согласно приложению 33 к Постановлению № 15.

Условия отнесения активов к основным средствам

Условия отнесения активов к основным средствам в бюджетных организациях определены в п. 4 Инструкции № 60. Для целей бухгалтерского

учета к основным средствам относятся активы организации, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания:

1) активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование), за исключением случаев, установленных законодательством;

2) организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов. Сущность термина «экономические выгоды» по отношению к бюджетным организациям в Инструкции № 60 не разъясняется. При определении экономических выгод от использования актива бухгалтеру необходимо применить свое субъективное профессиональное суждение. Определить экономические выгоды без его применения невозможно в силу неопределенности этого понятия по отношению к бюджетным организациям;

3) активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;

4) организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев со дня приобретения;

5) первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Активы, в отношении которых выполняются названные выше условия признания и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не выше 30 базовых величин за единицу, могут учитываться как отдельные предметы в составе оборотных средств.

Как видно, в п. 4 Инструкции № 60 имеются указания на возможность установления организациями стоимостного лимита для разграничения приобретаемых активов на отдельные предметы в составе оборотных средств и основные средства.

Многолетние дикорастущие объекты растительного мира, произрастающие в естественных условиях на территории организации, не принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

Независимо от стоимости, к основным средствам относятся сельскохозяйственные машины и ору-

дия, строительные механизированные инструменты, рабочий и продуктивный скот, библиотечный фонд, документация по типовому проектированию (для организаций, осуществляющих деятельность по разработке проектно-сметной документации для других лиц) (п. 5 Инструкции № 60).

Формирование первоначальной стоимости основных средств

Согласно Инструкции № 60 для учетной оценки основных средств бюджетной организации применяются:

1) первоначальная стоимость (стоимость, по которой актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства);

2) переоцененная стоимость (стоимость основного средства после переоценки);

3) остаточная стоимость (разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основного средства и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации).

Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату, определяется исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение.

Основные средства, приобретаемые за счет средств, получаемых от приносящей доходы (предпринимательской) деятельности, принимаются к бухгалтерскому учету без учета НДС, а приобретаемые за счет бюджетных средств – с учетом НДС (подп. 1.1, 1.2 п. 1 Постановления № 24, ч. 2 п. 12 Инструкции № 60).

Пример 1. Бюджетная организация приобрела за счет средств от приносящей доходы деятельности компьютер.

Стоимость компьютера без НДС – 550 руб., НДС (20%) – 110 руб., стоимость компьютера, включая НДС, – 660 руб.

Расходы по доставке компьютера без НДС – 10 руб., НДС (20%) – 2 руб., расходы по доставке, включая НДС, – 12 руб.

Первоначальная стоимость компьютера – 560 руб. (550 + 10).

Пример 2. Бюджетная организация приобрела за счет бюджетных средств оборудование.

Стоимость оборудования без НДС – 3 500 руб., НДС (20%) – 700 руб., стоимость оборудования, включая НДС, – 4 200 руб.

Расходы по доставке оборудования без НДС – 150 руб., НДС (20%) – 30 руб., расходы по доставке, включая НДС, – 180 руб.

Первоначальная стоимость оборудования – 4 380 руб. (3 500 + 700 + 150 + 30).

Первоначальная стоимость созданных в организации основных средств определяется в сумме фактических затрат на их создание.

Первоначальная стоимость основных средств, выявленных в результате инвентаризации как излишки, определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов, или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

В соответствии с п. 16 Инструкции № 60, первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях:

- 1) реконструкции (модернизации, реставрации) основных средств, проведения иных аналогичных работ;
- 2) переоценки основных средств в соответствии с законодательством;
- 3) иных случаях, установленных законодательством.

Определение первоначальной стоимости основных средств, приобретаемых за иностранную валюту

Согласно п. 3 ст. 12 Закона № 57-3 пересчет выраженных в иностранной валюте активов и обязательств в белорусские рубли производится по официальному курсу по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемому Нацбанком, на дату совершения хозяйственной операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату. При этом не производится пересчет (переоценка) выраженных в иностранной валюте полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков.

В соответствии с Законом № 57-3, разницы, возникающие при пересчете выраженных в иностранной валюте активов и обязательств в белорусские рубли, относятся бюджетными организациями на увеличение или уменьшение источников финансирования в порядке, установленном законодательством.

Пунктом 8 Методических указаний № 364 определено, что в бухгалтерском учете и отчетности иностранная валюта и средства, приобретенные за счет иностранной валюты, дебиторская и кредиторская задолженности отражаются в белорусских рублях по курсу Нацбанка на дату совершения операции, а также на дату составления бухгалтерской отчетности. Разница, возникающая при изменении Нацбанком курсов иностранных валют, зачисляется бюджетными организациями на увеличение или уменьшение бюджетного или внебюджетного источника финансирования.

Следовательно, по операциям, осуществляемым за счет доходов от предпринимательской деятельности, курсовые разницы относятся в дебет (кредит) субсчетов 410 «Прибыли и убытки» или 237 «Прочие источники», а по операциям, осуществляемым за счет бюджетного финансирования, – в дебет (кредит) субсчетов 230 «Финансирование из бюджета» или 140 «Расчеты по финансированию из бюджета».

Методические указания № 364 следует применять с учетом положений п. 3 ст. 12 Закона № 57-3 о том, что не производится пересчет выраженных в иностранной валюте полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков.

Переоценивая активы и обязательства на отчетную дату (дату составления бухгалтерской отчетности), следует учитывать, что датой составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день в отчетном периоде (п. 2 ст. 101 БК).

При определении стоимости основных средств, приобретенных за иностранную валюту (как и других активов), и стоимости относящихся к этим активам обязательств, **по мнению автора**, бюджетные организации могут руководствоваться Национальным стандартом № 69.

Согласно п. 3 Национального стандарта № 69 выраженная в иностранной валюте стоимость полученных активов (сумма понесенных расходов) и стоимость относящихся к этим активам (расходам) обязательств отражаются в бухгалтерском учете в белорусских рублях по официальному курсу на:

- 1) дату совершения хозяйственной операции, если не был перечислен аванс в иностранной валюте;
- 2) дату (даты) перечисления аванса в иностранной валюте, если был перечислен аванс в ино-

странной валюте в размере полной стоимости активов (полной суммы расходов);

3) дату (даты) перечисления аванса в иностранной валюте в части стоимости активов (суммы расходов), приходящейся на аванс, и дату совершения хозяйственной операции в части стоимости активов (суммы расходов), не приходящейся на аванс, если был перечислен аванс в иностранной валюте в размере частичной стоимости активов (частичной суммы расходов).

Порядок определения стоимости каждой единицы (части) активов (части расходов) в третьем случае закрепляется в положении об учетной политике организации.

Пример 3. Бюджетная организация заключила договор с поставщиком-нерезидентом на поставку оборудования, требующего установки, монтажа, приведения в состояние, пригодное для использования, на сумму 10 000 USD.

Оплата производится поставщику в иностранной валюте частично до поступления оборудования на склад бюджетной организации, оставшаяся часть – после поступления оборудования.

По условиям договора предусмотрен аванс поставщику в сумме 4 000 USD (40% стоимости оборудования), который перечислен 3 июня 2019 года.

Оборудование поступило на склад бюджетной организации 10 июня 2019 года.

Окончательный расчет с поставщиком в сумме 6 000 USD произведен 17 июня 2019 года.

Официальный курс 1 USD, установленный Нацбанком (условно):

3 июня 2019 года – 2,5300 руб.;

10 июня 2019 года – 2,5500 руб.;

17 июня 2019 года – 2,5400 руб.

Операции по расчетам с поставщиком оборудования за счет бюджетных средств отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			Дебет	Кредит
03.06.2019	Перечислена поставщику предоплата за оборудование (4 000 x 2,5300)	10 120	178	101
10.06.2019	Оприходовано оборудование (4 000 x 2,5300) + (6 000 x 2,5500)	25 420	040	178
17.06.2019	Перечислена поставщику сумма окончательного расчета (6 000 x 2,5400)	15 240	178	101
17.06.2019	Переоценивается кредиторская задолженность перед поставщиком (6 000 x (2,5400 – 2,5500))	60	178	140

Оформление поступления и выбытия основных средств

Объекты основных средств, поступившие в организацию, принимаются к бухгалтерскому учету по счету 01 «Основные средства» на основании акта о приеме-передаче основных средств по форме согласно приложению 1 к Постановлению № 23.

При заполнении акта о приеме-передаче основных средств следует руководствоваться Инструкцией о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов, утвержденной данным постановлением (п. 10 Инструкции № 60).

Акт о приеме-передаче основных средств (по форме, названной выше) оформляется также при выбытии основных средств (в результате реализации, безвозмездной передачи и в иных случаях, предусмотренных законодательством, за исключением выбытия основных средств в результате списания) (п. 21 Инструкции № 60).

Оформление списания основных средств

Порядок списания имущества, находящегося в собственности Республики Беларусь, определен Положением № 180.

Под **имуществом, находящимся в республиканской собственности**, понимается имущество (за исключением запасов), закрепленное за республиканскими юридическими лицами (включая государственные органы) на праве оперативного управления, хозяйственного ведения, а также переданное ими в безвозмездное пользование ссудополучателям.

Под **списанием имущества, находящегося в республиканской собственности**, понимается его выбытие из хозяйственной деятельности республиканского юридического лица, ссудополучателя на основании решения, предусматривающего его уничтожение (снос, демонтаж).

Названные выше понятия определены п. 1 Положения № 180 для целей Положения № 180.

Пунктом 3 Положения № 180 установлено, что имущество может быть списано в следующих случаях:

1) если оно не соответствует техническим нормативным правовым актам в области технического нормирования и стандартизации;

2) если начисленная амортизация составляет 100%;

3) утраты (гибели) в связи с чрезвычайными обстоятельствами (пожар, авария, стихийное бедствие, дорожно-транспортное происшествие и др.);

4) если имущество не было продано на аукционе с установлением начальной цены продажи, равной одной базовой величине (кроме капитальных строений (зданий, сооружений), незавершенных законсервированных капитальных строений, иного недвижимого имущества, незавершенных незаконсервированных капитальных строений при возможности их использования под жилые помещения и (или) для ведения личного подсобного хозяйства);

5) если вышеназванные объекты капитально-го строительства не были проданы на аукционе с установлением начальной цены продажи, равной одной базовой величине, с условием их ре-

конструкции под жилые помещения и (или) для ведения личного подсобного хозяйства, так как аукцион в соответствии с законодательством признан нерезультативным либо несостоявшимся или единственный участник отказался от приобретения предмета аукциона по указанной начальной цене, увеличенной на 5%.

Из п. 4¹ Положения № 180 следует, что имущество может быть списано также в иных случаях (не предусмотренных в п. 3 Положения № 180).

Положением № 180 определен разный порядок принятия решения о списании имущества, находящегося в республиканской собственности, в зависимости от причины (случая) списания, а также от того, за какими организациями имущество закреплено на праве оперативного управления или хозяйственного ведения или передано этими организациями в безвозмездное пользование ссудополучателям (таблица 1).

Решение о списании имущества, закрепленного **на праве оперативного управления или хозяйственного ведения** за государственными органами и иными государственными организациями, республиканскими юридическими лицами, подготавливает постоянно действующая комиссия по списанию имущества (далее – комиссия), которая создается решениями государственных органов и иных государственных организаций, республиканских

ТАБЛИЦА 1. ПОРЯДОК ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЯ О СПИСАНИИ ИМУЩЕСТВА

№ п/п	Организации	Причины (случаи) списания имущества	Порядок принятия решения о списании имущества
1	Государственные органы и иные государственные организации (согласно перечню, предусмотренному п. 4 Положения № 180)	В случаях, предусмотренных в п. 3 Положения № 180	Списание осуществляется по решению государственных органов и иных государственных организаций в отношении имущества, закрепленного за этими органами и организациями на праве оперативного управления или хозяйственного ведения, а также переданного ими в безвозмездное пользование ссудополучателям
		В случаях, не предусмотренных в п. 3 Положения № 180	Списание осуществляется по решению государственных органов и иных государственных организаций по согласованию с Государственным комитетом по имуществу в отношении имущества, закрепленного за ними на праве оперативного управления или хозяйственного ведения, а также переданного ими в безвозмездное пользование ссудополучателям
2	Республиканские юридические лица, за исключением государственных органов и иных государственных организаций, предусмотренных в п. 4 Положения № 180 (далее – республиканские юридические лица)	В случаях, предусмотренных в п. 3 Положения № 180	Списание осуществляется по решению республиканских юридических лиц в отношении имущества, закрепленного за ними на праве оперативного управления или хозяйственного ведения
		В случаях, не предусмотренных в п. 3 Положения № 180	Списание осуществляется по решению республиканских юридических лиц по согласованию с государственным органом и иной государственной организацией, в подчинении которых они находятся (в состав которых они входят), в отношении имущества, закрепленного за ними на праве оперативного управления или хозяйственного ведения

юридических лиц. По решению государственных органов и иных государственных организаций, республиканских юридических лиц в состав комиссии включаются главный бухгалтер (его заместитель), бухгалтер, работники, на которых возложена ответственность за сохранность имущества, руководители (заместители руководителей) структурных подразделений государственных органов и иных государственных организаций, республиканских юридических лиц (п. 5 Положения № 180).

Основные функции комиссии определены п. 6 Положения № 180.

Решение о списании имущества, переданного в безвозмездное пользование ссудополучателем, принимается на основании предложения ссудополучателя и акта о списании имущества, подготовленного комиссией по списанию имущества, созданной ссудополучателем. Комиссия выполняет функции, предусмотренные п. 6 Положения № 180 (названы выше). По решению ссудополучателя в состав комиссии включаются главный бухгалтер (его заместитель), бухгалтер, работники ссудополучателя, на которых возложена ответственность за сохранность имущества, руководители (заместители руководителей) структурных подразделений ссудополучателя (п. 7 Положения № 180).

Порядок списания имущества, находящегося в собственности соответствующих административно-территориальных единиц, определяют местные Советы депутатов (п. 16 Указа № 294).

Пунктом 4 Постановления № 180 местным Советам депутатов рекомендовано определить порядок списания имущества, находящегося в собственности административно-территориальных единиц, аналогичный порядку, предусмотренному Положением № 180.

Примерная форма акта о списании имущества установлена Постановлением № 15 о форме акта.

Акт о списании имущества подписывается председателем и членами комиссии и утверждается решением государственного органа и иной государственной организации, республиканского юридического лица с указанием должности, фамилии, инициалов и даты утверждения (п. 8 Положения № 180, приложение к Постановлению № 15 о форме акта).

При оформлении актов о списании имущества, содержащего драгоценные металлы, следует учитывать требования Инструкции № 34.

В актах списания имущества (оборудования, приборов и иных изделий), содержащего драгоценные металлы и драгоценные камни (далее – драгметал-

лы), должна указываться масса (содержание) драгметаллов, находящихся в подлежащем списанию имуществе, а также масса (содержание) драгметаллов в подлежащих оприходованию ломе и отходах. При использовании в организации способа определения содержания драгметаллов после списания имущества эти сведения в актах списания имущества **не указываются** (п. 69 Инструкции № 34).

После утверждения акта списания имущества, содержащего драгметаллы, организации обязаны изъять детали, узлы и комплектующие изделия, содержащие драгметаллы, и составить акт демонтажа (изъятия). Акт демонтажа (изъятия) заполняется в соответствии с указаниями, имеющимися в п. 70 Инструкции № 34, и прилагается к акту списания имущества (оборудования, приборов и иных изделий).

На основании **примерной формы акта** о списании имущества в учетной политике организации следует предусмотреть форму акта о списании имущества с учетом особенностей имущества организации.

***Справочно.** Организация вправе самостоятельно утверждать для применения формы первичных учетных документов (за исключением форм, утвержденных Постановлением № 360), независимо от наличия форм таких документов, утвержденных республиканскими органами государственного управления (ст. 10 Закона № 57-3). Самостоятельно разработанные организацией первичные учетные документы должны содержать сведения, которые установлены п. 2 ст. 10 Закона № 57-3.*

Начисление амортизации основных средств

Бюджетные организации начисляют амортизацию по правилам, установленным Инструкцией № 37/18/6:

1) амортизация начисляется один раз в конце года с отражением уменьшения фонда в основных средствах (пп. 32 и 45);

2) годовая сумма амортизации начисляется в конце года независимо от того, в каком месяце года объекты введены в эксплуатацию (п. 34);

3) амортизация не начисляется: в году выбытия объекта; в году, следующем за годом, когда остаточная стоимость объекта стала равной нулю (п. 36);

4) амортизация начисляется исходя из нормативного срока службы линейным способом (п. 37);

5) при линейном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения амортизируемой стоимости на рассчитанную годовую норму амортизационных отчисле-

ний либо делением амортизируемой стоимости на нормативный срок службы в годах (п. 39);

6) годовая норма амортизации каждого объекта рассчитывается как величина, обратная нормативному сроку службы объекта (п. 28);

7) норма амортизации рассчитывается в процентах с 2 знаками после запятой, а при компьютерной обработке информации – не менее чем с 6 знаками после запятой (п. 31).

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

В соответствии с п. 13 Инструкции № 37/18/6, объектами начисления амортизации не являются следующие группы и виды основных средств:

- 1) библиотечные фонды, сценическо-постановочные средства и оборудование;
- 2) фильмофонды, музейные и художественные

ценности;

3) здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь, за исключением зданий и сооружений, используемых организациями для осуществления предпринимательской деятельности, кроме зданий и сооружений, числящихся на балансовых счетах бюджетных организаций и некоммерческих организаций культуры;

4) основные средства государственных организаций, находящихся за границей;

5) земельные участки.

Корреспонденция субсчетов по операциям с основными средствами

В таблице 2 рассмотрена корреспонденция субсчетов по операциям с основными средствами согласно Инструкции № 60 (с учетом письма № 15-1-19/75).

ТАБЛИЦА 2. КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СУБСЧЕТОВ ПО УЧЕТУ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция субсчетов	
		дебет	кредит
1	2	3	4
	Приобретение основных средств	Соответствующие субсчета счета 01	178 и др.
	Одновременно производятся вторые записи:		
1	а) при приобретении основных средств за счет средств бюджета	200, 202	250
	б) при приобретении основных средств за счет средств, получаемых от осуществления приносящей доходы (предпринимательской) деятельности	411	250
	в) при приобретении основных средств за счет гуманитарной, спонсорской помощи и других целевых средств	176	250
<p>Примечание. При оприходовании приобретенных основных средств в числе кредитуемых субсчетов в корреспонденции с дебетом соответствующих субсчетов счета 01 может быть субсчет 130 «Аккредитивы». В соответствии с действующим законодательством расчеты с использованием аккредитивов за счет бюджетных средств могут осуществляться только по договорам с нерезидентами Республики Беларусь (например, с поставщиками медицинского оборудования) (п. 32 Инструкции № 66).</p> <p>Согласно письму № 15-1-19/75 использование прибыли (превышения доходов над расходами), остающейся в распоряжении бюджетных организаций (включая использование ее на приобретение основных средств), отражается по дебету субсчета 411 «Использование прибыли».</p> <p>Списание использованной суммы превышения доходов над расходами, остающейся в распоряжении организации, ежемесячно отражается следующей бухгалтерской записью:</p> <p>Д-т субсчета 410 «Прибыли и убытки» К-т субсчета 411 «Использование прибыли»</p> <p>Сумма НДС по товарам, работам, услугам, приобретенным (ввезенным) за счет средств от приносящей доходы деятельности, отражается записью согласно подп. 1.2 п. 1 Постановления № 24:</p> <p>Д-т субсчета 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)» К-т соответствующих субсчетов счетов 11 «Текущие счета по внебюджетным средствам», 15 «Расчеты с поставщиками и покупателями», 16 «Расчеты с подотчетными лицами», 17 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.</p> <p>Сумма НДС по приобретенным (ввезенным) товарам, работам, услугам, использованным при производстве и (или) реализации товаров, работ, услуг, операции по реализации которых освобождены от уплаты НДС, отражается записью согласно подп. 1.4 п. 1 Постановления № 24:</p> <p>Д-т субсчетов 080 «Затраты на производство», 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам», 211 «Расходы по внебюджетным счетам» К-т субсчета 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)»</p> <p>Приобретение оборудования, требующего установки, монтажа, приведения в состояние, пригодное для использования:</p>			
2	а) на стоимость приобретенного оборудования	040	178
	б) на затраты по установке, монтажу, приведению в состояние, пригодное для использования	040	178, 180, 171 и др.

1	2	3	4
	в) первоначальная стоимость оборудования, введенного в эксплуатацию за счет бюджетных средств (составляются 2 записи одновременно)	200 Соответствующие субсчета счета 01	040 250
2	г) первоначальная стоимость оборудования, введенного в эксплуатацию за счет средств, получаемых от осуществления приносящей доходы (предпринимательской) деятельности (составляются 2 записи одновременно)	411 Соответствующие субсчета счета 01	040 250
3	Отражение стоимости безвозмездно полученных основных средств	Соответствующие субсчета счета 01	020, 250
4	Отражение фактических затрат, связанных с реконструкцией (модернизацией, реставрацией) основных средств, проведением иных аналогичных работ (далее – реконструкция) Списание фактических затрат по окончании реконструкции (составляются 2 записи одновременно):	210	Соответствующие субсчета счетов 10, 11, 17 и др.
5	а) при выполнении работ за счет средств бюджета соответствующего уровня	200, 202 Соответствующие субсчета счета 01	210 250
	б) при выполнении работ за счет средств, получаемых от приносящей доходы (предпринимательской) деятельности	411 Соответствующие субсчета счета 01	210 250

Примечание. Методика учета по операциям 4, 5 определена п. 18 Инструкции № 60. Согласно названному пункту фактические затраты, связанные с реконструкцией основных средств, отражаются по дебету субсчета 210 «Расходы к распределению» в корреспонденции с кредитом соответствующих субсчетов счетов 10 «Текущие счета по бюджету», 17 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. По окончании реконструкции суммы затрат, учтенные на субсчете 210, списываются с этого субсчета в дебет субсчетов 200 «Расходы по бюджету», 202 «Расходы за счет других бюджетов» и др. Одновременно на сумму затрат по реконструкции объекта основных средств **увеличивается его стоимость.**

Бухгалтерские записи, установленные п.18 Инструкции № 60, не увязаны с Инструкцией № 157. Согласно Инструкции № 157 расходы на реконструкцию и достройку зданий и сооружений за счет средств бюджета учитываются на субсчете 203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения» (без предварительного учета затрат на субсчете 210)

6	Отражение фактических затрат по поддержанию основных средств в рабочем состоянии (технический осмотр и уход, проведение всех видов ремонта)	200, 202, 211, 411	063, 178, 180, 171 и др.
---	---	-----------------------	-----------------------------

Примечание. Согласно п. 18 Инструкции № 60 фактические затраты по поддержанию основных средств в рабочем состоянии (технический осмотр и уход, проведение всех видов ремонта) признаются расходами в том отчетном периоде, в котором они были произведены. Затраты по поддержанию основных средств в рабочем состоянии (в отличие от затрат по реконструкции основных средств) на увеличение их стоимости **не относятся**

Отражение выбытия основных средств в результате реализации, безвозмездной передачи и в иных случаях, предусмотренных законодательством (например, списание основных средств) (составляются 2 записи одновременно):

7	а) на суммы накопленной амортизации за весь период эксплуатации	020	Соответствующие субсчета счета 01
	б) на остаточную стоимость выбывающих основных средств	250	Соответствующие субсчета счета 01

Примечание. Согласно п. 9 Положения № 180 списание остаточной (ликвидационной) стоимости имущества отражается в бухгалтерском учете на основании акта о списании имущества.

Имущество до завершения работ по его уничтожению (сносу, демонтажу) учитывается на забалансовом счете по остаточной (ликвидационной) стоимости. По мнению автора, забалансовый счет соответствующего названия необходимо предусмотреть в рабочем плане счетов при формировании учетной политики. Работы по уничтожению (сносу, демонтажу) имущества (включая при необходимости проведение технического обследования, разработку проектной документации) осуществляются в срок не позднее 6 месяцев со дня принятия решения о списании имущества или в иные сроки, определенные проектной документацией, но, как правило, не более 12 месяцев со дня принятия решения о списании имущества

8	Отражение фактических затрат, связанных с безвозмездной передачей основных средств	Соответствующие субсчета счетов 20, 21	Соответствующие субсчета счетов 10, 11, 17 и др.
9	Отражение первоначальной стоимости полностью амортизированных выбывающих основных средств Отражение стоимости материалов, полученных при выбытии основных средств:	020	Соответствующие субсчета счета 01
10	а) приобретенных за счет бюджетных средств	Соответствующие субсчета счета 06	140, 230
	б) приобретенных за счет средств, получаемых от приносящей доходы (предпринимательской) деятельности	Соответствующие субсчета счета 06	237

1	2	3	4
11	Отражение суммы начисленной за отчетный год амортизации основных средств в последний рабочий день декабря	250	020
	Отражение результатов переоценки основных средств:		
	а) сумма дооценки основных средств	Соответствующие субсчета счета 01	250
12	б) сумма дооценки накопленной амортизации основных средств	250	020
	в) сумма уценки основных средств (сторнировочная запись)	Соответствующие субсчета счета 01	250
	г) сумма уценки накопленной амортизации основных средств (сторнировочная запись)	250	020

Примечание. Применительно к бюджетным организациям **не производится** переоценка: имущества, расположенного на территории, подвергшейся радиоактивному загрязнению в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС; земельных участков, объектов природопользования; жилищного и библиотечных фондов; фильмофондов, историко-культурных ценностей, сценическо-постановочных средств и оборудования; объектов лизинга (п. 1.5 Указа № 622).
 Переоценка основных средств производится в соответствии с порядком ее проведения, установленным Инструкцией № 162/131/37

13	Отражение основных средств, полученных в безвозмездное пользование, аренду в соответствии с законодательством (за исключением финансовой аренды (лизинга))	01 «Аренданные 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» (п. 25 Инструкции № 60)

14	Отражение первоначальной стоимости основных средств, выявленных в результате инвентаризации как излишки	Соответствующие субсчета счета 01	250
	Отражение недостачи основных средств, установленной в результате инвентаризации:		
	а) на сумму накопленной амортизации за весь период эксплуатации	020	Соответствующие субсчета счета 01
15	б) на остаточную стоимость недостающих основных средств	250	Соответствующие субсчета счета 01
	в) на сумму вреда, отнесенную на виновных лиц (при недостатке основных средств, приобретенных за счет бюджетных средств)	170	173
	г) на сумму вреда, отнесенную на виновных лиц (при недостатке основных средств, приобретенных за счет средств, получаемых от приносящей доходы (предпринимательской) деятельности)	170	237, 410

Примечание. При недостатке основных средств и нематериальных активов разница между денежной оценкой недостающих объектов, числящихся в бухгалтерском учете, и денежной оценкой их фактического наличия уменьшается на сумму амортизационных отчислений, рассчитанную в соответствии с законодательством (п. 3 Положения № 1001).
 Из данной нормы следует, что при недостатке полностью самортизированного объекта основных средств или нематериальных активов (при наличии документов, отражающих их денежную оценку) размер вреда равен нулю.
 Если в организации бухгалтерский учет в соответствии с законодательством не ведется и (или) отсутствуют документы, отражающие денежную оценку имущества, вред определяется исходя из:
 1) регулируемых цен или свободных цен на основании сведений изготовителей, исполнителей, субъектов торговли о ценах (тарифах) на идентичные товары (работы, услуги);
 2) информации, содержащейся в специальных отечественных и зарубежных справочниках, каталогах, периодических изданиях, информационных материалах изготовителей, исполнителей, субъектов торговли (включая информацию, размещенную в сети Интернет).
 При наличии двух и более источников информации, содержащих сведения о ценах (тарифах) на идентичные товары (работы, услуги), вред определяется исходя из сведений о наименьшей цене (тарифе), действовавшей на дату причинения вреда (п. 4 Положения № 1001)

16	Отражение расходов, связанных с выполнением работ по уничтожению (сносу, демонтажу) объектов основных средств, приобретенных за счет средств республиканского бюджета и местных бюджетов	200, 202, 411	Соответствующие субсчета счетов 10, 11, 17 и др.
17	Отражение расходов, связанных с выполнением работ по уничтожению (сносу, демонтажу) объектов основных средств, приобретенных за счет средств, получаемых от приносящей доходы (предпринимательской) деятельности, иных источников, установленных законодательством	411	Соответствующие субсчета счетов 11, 17 и др.

Примечание. Согласно подп. 10.1 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:
 1) средств республиканского бюджета, предусмотренных на их содержание, и иных источников, не запрещенных законодательством, если имущество приобретено за счет средств республиканского и местных бюджетов;
 2) 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.
 Исходя из вышеизложенных норм Положения № 180, расходы, связанные с выполнением работ по уничтожению (сносу, демонтажу) объектов основных средств, по мнению автора, должны отражаться бухгалтерскими записями, указанными в операциях 16, 17

АННА ЧЕРНЮК,
 доцент