КУРСОВАЯ РАБОТА

по дисциплине: "Бухгалтерский финансовый учет"

на тему: "Процесс формирования учета основных средств"

Содержание

Введение

1. Понятие, классификация и оценка основных средств. Их синтетический и аналитический учет

1.1 Понятие и классификация основных средств

1.2 Оценка основных средств для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения прибыли

1.3 Синтетический и аналитический учет основных средств

2. Учет поступления и выбытия основных средств. Их амортизация

2.1 Учет поступления основных средств

2.2 Амортизация основных средств и особенности ее начисления для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения прибыли

2.3 Учет выбытия основных средств

3. Учет аренды основных средств

3.1 Учет аренды основных средств по договору текущей аренды

3.2 Учет аренды основных средств по договору финансовой аренды (лизинга)

Заключение

Список использованной литературы

## Введение

В настоящее время любое предприятие, независимо от направления деятельности, обладает обширным спектром средств, при помощи которых оно осуществляет свою деятельность по производству товаров, работ, услуг. Основные средства непосредственно участвуют (машины, оборудование и др.) и обеспечивают нормальное функционирование (отопительные системы, трубопроводы, здания и т.д.) производственного процесса. Поэтому правильный учет основных средств является важной частью ведения бухгалтерского учета на предприятии.

Цель курсовой работы - изучить вопросы учета основных средств. Для этого в работе ставились и решались следующие задачи:

1. Дать понятие "основных средств" и рассмотреть их классификацию, особенности организации аналитического и синтетического учета;

2. Проанализировать, как осуществляется оценка основных средств;

3. Показать на примерах как ведется учет поступления и выбытия основных средств, способы амортизации и особенности ее начисления для целей бухгалтерского и налогового учета;

4. Рассмотреть вопросы учета аренды основных средств.

Предмет исследования курсовой работы - учет основных средств. Объект - процесс формирования учета основных средств.

В работе применялись следующие методы исследования: анализ, синтез, классификация. Теоретической и методологической базой послужили труды отечественных экономистов, таких как Ю.А. Бабаев, Ю.Н. Самохвалова, В.М. Богаченко, Н.П. Кондраков а также нормативно - правовые акты, регламентирующие бухгалтерский учет основных средств и их классификацию: "Положение по бухгалтерскому учету основных средств", утвержденные приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (ПБУ 6/01 с изменениями и дополнениями), Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91, Постановление Правительства РФ от 1 января 2002г. № 1 "О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы" (с изменениями и дополнениями), Постановление Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 21 января 2003 г. N 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств".

## 1. Понятие, классификация и оценка основных средств. Их синтетический и аналитический учет

## 1.1 Понятие и классификация основных средств

Согласно Положению по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), активы принимается к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если они единовременно выполняют следующие функции (условия):

а) используются в процессе производства, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) используются в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

Сроком полезного использования в бухгалтерском учете признается период, в течение которого использование основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этих основных средств;

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Активы, в отношении которых выполняются условия принятия к учету в качестве основных средств и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

В Налоговом кодексе под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.[[1]](#footnote-1)

Сроком полезного использования в налогообложении признается период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.[[2]](#footnote-2) Этот срок устанавливается с учетом классификации основных средств по амортизируемым группам в пределах от 1 года до 30 лет и свыше 30 лет.

В соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов[[3]](#footnote-3) к основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002г. № 1 "О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы" (с изменениями и дополнениями), установлены следующие группы основных средств, включенные в амортизационные группы в зависимости от срока полезного использования:

1. Все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;
2. Имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет и до 3 лет включительно;
3. Имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет и до 5 лет включительно;
4. Имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет и до 7 лет включительно;
5. Имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет и до 10 лет включительно;
6. Имущество со сроком полезного использования свыше10 лет и до 15 лет включительно;
7. Имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет и до 20 лет включительно;
8. Имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет и до 25 лет включительно;
9. Имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет и до 30 лет включительно;
10. Имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Такая классификация применяется плательщиками налога на прибыль для группировки амортизируемого имущества и расчета сумм амортизации в целях налогообложения прибыли. Ее можно использовать в бухгалтерском учете.

Основные средства классифицируются также по назначению, отраслевому признаку, степени использования, наличию прав собственности на них.

По назначению основные средства в зависимости от участия в хозяйственном обороте подразделяются:

а) на производственные, непосредственно принимающие участие в процессе производства продукции (производственные здания, сооружения, рабочие машины, транспорт и др.);

б) непроизводственные, не принимающие прямого участия в производстве, но активно влияющие на процесс производства продукции (здания, дворцы и дома культуры, общежития, бани, столовые, прачечные и др.).

По отраслевому признаку основные средства делят на группы, относящиеся к строительству, торговле и общественному питанию, материально-техническому обеспечению, сельскому и лесному хозяйству, транспорту, связи, снабжению и сбыту, информационно-вычислительному обслуживанию, жилищно-коммунальному хозяйству, здравоохранению, физической культуре и социальному обеспечению, народному образованию, культуре, другим отраслям экономики. Такое деление позволяет получить сведения о стоимости основных средств в каждой отрасли.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

а) в эксплуатации;

б) в запасе (резерве);

в) в ремонте;

г) в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации;

д) на консервации.

По наличию прав на объекты основные средства подразделяются:

а) на принадлежащие организации на правах собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

б) находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

в) полученные организацией в аренду;

г) полученные организацией в безвозмездное пользование;

д) полученные организацией в доверительное управление.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Капитальные вложения в земельные участки, на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы), в объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) учитываются как отдельные инвентарные объекты (по видам объектов капитальных вложений).

Капитальные вложения на коренное улучшение земель, по участку, находящемуся в собственности организации, учитываются в составе инвентарного объекта, в который осуществлены капитальные вложения.

Капитальные вложения в арендованный объект основных средств учитываются арендатором как отдельный инвентарный объект, если в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

В тех случаях, когда инвентарный объект имеет несколько частей, имеющих разный срок полезного использования и учитывающихся как отдельные инвентарные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер. Если по объекту, состоящему из нескольких частей, установлен общий для объектов срок полезного использования, указанный объект числится за одним инвентарным номером.

Инвентарный номер, присвоенный инвентарному объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его нахождения в данной организации.

Инвентарные номера выбывших инвентарных объектов основных средств не рекомендуется присваивать вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение пяти лет по окончании года выбытия.

Операции по движению (поступление, внутреннее перемещение, выбытие) основных средств оформляются первичными учетными документами.

В качестве первичных учетных документов могут применяться унифицированные первичные документы по учету основных средств, утвержденные Постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 21 января 2003 г. N 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств"[[4]](#footnote-4).

При наличии большого количества объектов основных средств по месту их нахождения в структурных подразделениях их учет может осуществляться в инвентарном списке или другом соответствующем документе, содержащем сведения о номере и дате инвентарной карточки, инвентарном номере объекта основных средств, полном наименовании объекта, его первоначальной стоимости и сведения о выбытии (перемещении) объекта.

На основе соответствующих данных бухгалтерского учета, а также технической документации в организации осуществляется контроль за использованием основных средств.

## 1.2 Оценка основных средств для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения прибыли

В бухгалтерском учете основные средства отражаются по первоначальной, восстановительной и остаточной стоимости. Правила формирования стоимости основных средств в бухгалтерском учет и налогообложении нередко различаются.

По первоначальной стоимости основные средства принимаются к бухгалтерскому учету. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату (как новых, так и бывших в эксплуатации), признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Состав фактических затрат в составе первоначальной стоимости основных средств, приобретенных за плату, в бухгалтерском и налоговом учете приведен в таблице 1.2.

Таблица 1.2

|  |  |
| --- | --- |
| № п/п | Состав фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление объектов основных средств за плату |
| Вид расхода | Отнесение к первоначальной стоимости в учете |
| бухгалтер-ском | налого-вом |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу)  | + | + |
| 2 | Суммы, уплачиваемые за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам | + | + |
| 3 | Суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта основных средств | + | + |
| 4 | Таможенные пошлины и таможенные сборы | + | + |
| 5 | Невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств | + | + |
| 6 | Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которых приобретен объект основных средств | + | + |
| 7 | Регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств | + | + |
| 8 | Начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта | + | - |
| 9 | Суммовые разницы, возникшие до принятия объекта к учету | + | + |
| 10 | Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств |  |  |
| 10.1 | Сумма расходов по командировке, связанных с приобретением объекта основных средств: сумма командировочных расходов, кроме суточных, сверх установленного нормативасумма суточных сверх установленного норматива  | + | + |
| + | - |
| 10.2 | Расходы по доставке объекта | + | + |
| 10.3 | Расходы по страхованию товара при его приобретении | + | - |
| 10.4 | Расходы на приведение объектов в состояние, пригодное для использования (монтаж, установка)  | + | - |

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством этих основных средств. Учет и формирование затрат на производство основных средств осуществляются организацией в порядке, установленном для учета затрат соответствующих видов продукции, изготавливаемых этой организацией.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), согласно ПБУ 6/01, п.10, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету. При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения (например, оценщиков) о стоимости отдельных объектов основных средств.

Согласно НК РФ, ст.257, п.1, абз.2; ст.250, п.8 при получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст.40НК РФ, но не ниже остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу. Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные основные средства.

В первоначальную стоимость основных средств, включаются также фактические затраты организации на доставку основных средств и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Восстановительная стоимость основных средств - это стоимость их воспроизводства на определенный период, которая определяется путем проведения переоценки.

Переоценка объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Здесь под текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

Земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) переоценке не подлежат.

При определении текущей (восстановительной) стоимости могут быть использованы: данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; оценка бюро технической инвентаризации; экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств.

При принятии решения о переоценке объектов основных средств, входящих в однородную группу объектов (здания, сооружения, транспортные средства и т.п.), организации следует учитывать, что в последующем объекты основных средств однородной группы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость указанных объектов основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Исходными данными для переоценки объектов основных средств являются: первоначальная стоимость или текущая (восстановительная) стоимость (если данный объект переоценивался ранее), по которой они учитываются в бухгалтерском учете по состоянию на 31 декабря предыдущего отчетного года; сумма амортизации, начисленной за все время использования объекта по состоянию на указанную дату; документально подтвержденные данные о текущей (восстановительной) стоимости переоцениваемых объектов основных средств по состоянию на 1 января отчетного года.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки отражается по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета добавочного капитала (Дебет 01 Кредит 83).

Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (убытка), относится в кредит счета учета нераспределенной прибыли (убытка) в корреспонденции с дебетом счета учета основных средств (Дебет 01 Кредит 84).

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки отражается по дебету счета учета нераспределенной прибыли (убытка) в корреспонденции с кредитом счета учета основных средств (Дебет 84 Кредит 01).

Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды, и отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета добавочного капитала и кредиту счета учета основных средств (Дебет 83 Кредит 01).

Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, отражается по дебету счета учета нераспределенной прибыли (убытка) в корреспонденции с кредитом счета учета основных средств (Дебет 84 Кредит 01).

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки списывается с дебета счета учета добавочного капитала в корреспонденции с кредитом счета учета нераспределенной прибыли организации (Дебет 83 Кредит 84).

Пример. По состоянию на начало отчетного периода переоцениваются два объекта основных средств:

объект А - первоначальная стоимость 15 тыс. руб., сумма начисленной амортизации - 2 тыс. руб., ранее не переоценивался;

объект Б - восстановительная стоимость 20 тыс. руб., сумма начисленной амортизации - 6 тыс. руб., в предыдущем отчетном периоде переоценивался, в результате чего первоначальная стоимость была уменьшена на 3 тыс. руб., сумма амортизации - на 1 тыс. руб. Уценка объекта была отнесена на счет прибылей и убытков в качестве операционных расходов.

По состоянию на первое число отчетного периода объекты дооцениваются: объект А - с применением коэффициента 1,2, объект Б - с применением коэффициента 1,3.

Определим стоимость объектов и сумму начисленной амортизации по состоянию на первое число отчетного периода и сумму дооценки:

объект А:

восстановительная стоимость - 15 тыс. руб. × 1,2 = 18 тыс. руб.;

сумма дооценки объекта - 18 тыс. руб. - 15 тыс. руб. = 3 тыс. руб.;

начисленная амортизация - 2 тыс. руб. × 1,2 = 2,400 тыс. руб.;

сумма дооценки амортизации - 2,400 тыс. руб. - 2 тыс. руб. = 400 руб.;

объект Б:

восстановительная стоимость - 20 тыс. руб. × 1,3= 26 тыс. руб.;

сумма дооценки объекта - 26 тыс. руб. - 20 тыс. руб. = 6 тыс. руб.;

начисленная амортизация - 6 тыс. руб. × 1,3 = 7,800 тыс. руб.;

сумма дооценки амортизации - 7,800 тыс. руб. - 6 тыс. руб. = 1,800 тыс. руб.

Составим бухгалтерские проводки:

дооценка объекта А:

Дебет 01 "Основные средства" Кредит 83 "Добавочный капитал"

на сумму дооценки объекта 3 тыс. руб.;

Дебет 83 "Добавочный капитал" Кредит 02 "Амортизация основных средств"

на сумму дооценки начисленной амортизации - 400 руб.;

дооценка объекта Б:

Дебет 01 "Основные средства" Кредит 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы"

на сумму дооценки объекта в пределах суммы ранее произведенной уценки - 3 тыс. руб.;

Дебет 01 "Основные средства" Кредит 83 "Добавочный капитал"

на сумму дооценки объекта сверх суммы ранее произведенной уценки - 3 тыс. руб. (6 тыс. руб. - 3 тыс. руб.);

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 02 "Амортизация основных средств"

на сумму дооценки начисленной амортизации в пределах суммы ранее произведенной уценки - 1 тыс. руб.;

Дебет 83 "Добавочный капитал" Кредит 02 "Амортизация основных средств"

на сумму дооценки начисленной амортизации сверх суммы ранее произведенной уценки 800 руб. (1,800 тыс. руб. - 1 тыс. руб.).

Остаточная стоимость основных средств - первоначальная или восстановительная стоимость за вычетом накопленной суммы амортизации.

## 1.3 Синтетический и аналитический учет основных средств

Синтетический учет основных средств ведется на следующих счетах:

01 "Основные средства", активный счет, на котором учитываются основные средства по первоначальной или восстановительной стоимости;

02 "Амортизация основных средств", пассивный счет, регулирующий, где отражается и накапливается амортизация основных средств;

03 "Доходные вложения в материальные ценности", активный счет, на котором учитываются основные средства, приобретенные организацией для передачи другим организациям по договору лизинга;

07 "Оборудование к установке", активный, калькуляционный счет, на котором учитываются затраты организации на приобретение основных средств, требующих монтажа и предназначенных для установки строящихся объектов;

08 "Вложения во внеоборотные активы", активный, калькуляционный счет, на котором отражаются фактические затраты, связанные с приобретением основных средств;

83 "Добавочный капитал", пассивный счет, служащий для обобщения информации о результатах переоценки объектов основных средств;

84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)";

91 "Прочие доходы и расходы", служит для обобщения информации о выбытии основных средств;

001 "Арендованные основные средства", используется для учета основных средств, арендованных на определенное время без постановки их на баланс;

011 "Основные средства, сданные в аренду", применяется для учета основных средств, сданных в аренду в порядке лизинга с постановкой их на учет лизингополучателем.

Аналитический учет представляет собой пообъектный учет основных средств и ведется в инвентарных карточках по форме № ОС-6. Карточка открывается на каждый инвентарный объект или на группу объектов, которым присваивается инвентарный номер.

Заполнение инвентарных карточек производится на основании первичных учетных документов: актов о приеме-передаче, актов на списание основных средств, акта о приеме (поступлении) оборудования, акта о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств, технических паспортов и других документов.

Заполненные карточки регистрируют в описях типовой формы. Описи карточек ведутся бухгалтерией в одном экземпляре по классификационным группам (видам) объектов основных средств. Некоторые организации учитывают основные средства в инвентарной книге и описи не ведут.

Инвентарные карточки (индивидуальные и групповые) составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии организации. В случае когда в результате реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования, частичной ликвидации и переоценки объекта основных средств произведены изменения, отражение которых в старой карточке невозможно, заполняется новая инвентарная карточка, а старая сохраняется как справочный документ.

В картотеке бухгалтерии инвентарные карточки располагаются по отраслевым группам основных средств, а внутри этих групп - по месту нахождения объектов, по видам с подразделением на производственные и непроизводственные.

## 2. Учет поступления и выбытия основных средств. Их амортизация

## 2.1 Учет поступления основных средств

Поступление основных средств - ввод в эксплуатацию и оприходование вновь полученных объектов основных средств.

Основные средства могут приниматься к бухгалтерскому учету в случаях: приобретения, сооружения и изготовления за плату; сооружения и изготовления самой организацией; поступления от учредителей в счет вкладов в уставный (складочный) капитал, паевой фонд; поступления от юридических и физических лиц безвозмездно; получения государственным и муниципальным унитарным предприятием при формировании уставного фонда; поступления в дочерние (зависимые) общества от головной организации; поступления в порядке приватизации государственного и муниципального имущества организациями различных организационно-правовых форм (акционерным обществом и др.); в других случаях.

При приобретении основных средств за плату фактические затраты, связанные с их приобретением, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов, отражаются по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетами учета расчетов (Дебет 08 Кредит 60, 76 и др.).

При принятии основных средств к бухгалтерскому учету на основании надлежаще оформленных документов фактические затраты, связанные с приобретением основных средств, списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета основных средств (Дебет 01 Кредит 08).

В аналогичном порядке отражаются фактические затраты по сооружению и изготовлению самой организацией основных средств, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Если объект основных средств (здание, автомобиль) подлежит государственной регистрации, то проводку по дебету счета 01 "Основные средства" можно составить только после того, как данная регистрация проведена.

Пример. Организация приобрела станок стоимостью 60 тыс. руб., в том числе НДС - 10 тыс. руб. Для доставки станка организация воспользовалась услугами транспортной организации. Стоимость доставки - 4, 800 тыс. руб. (в том числе НДС - 800 руб.). Станок введен в эксплуатацию. Счета поставщика станка и транспортной организации оплачены.

Составим бухгалтерские проводки:

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму стоимости станка - 50 тыс. руб.;

Дебет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму НДС, выделенную в счете поставщика оборудования, - 10 тыс. руб.;

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму стоимости услуг по доставке станка - 4 тыс. руб.;

Дебет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму НДС, выделенную в счете транспортной организации, - 800 руб.;

Дебет 01 "Основные средства" Кредит 08 "Вложения во внеоборотные активы" - на сумму фактических затрат на приобретение станка - 54 тыс. руб. (50 тыс. руб. + 4 тыс. руб.);

Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" Кредит 51 "Расчетные счета" - на сумму денежных средств, перечисленных поставщику за станок, - 60 тыс. руб.;

Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" Кредит 51 "Расчетные счета" - на сумму денежных средств, перечисленных транспортной организации за доставку станка, - 4, 800 тыс. руб.;

Дебет 68 "Расчеты по налогам и сборам" Кредит 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" - на сумму НДС, подлежащего вычету, - 10, 800 тыс. руб.

При поступлении объекта основных средств в качестве вклада в уставный капитал учет производится по согласованной между учредителями оценке.

В ОАО и ЗАО оценку основных средств должен подтвердить независимый оценщик. В ООО независимый оценщик должен привлекаться для определения рыночной стоимости основных средств, если размер вклада превышает 20000 руб.

При поступлении вклада в уставный (складочный) капитал организации в виде основных средств производится запись по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетом учета расчетов с учредителями (Дебет 08 Кредит 75).

Отражение формирования уставного капитала организации в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, включая стоимость основных средств, производится в бухгалтерском учете записью по дебету счета учета расчетов с учредителями (соответствующий субсчет) в корреспонденции с кредитом счета учета уставного капитала (Дебет 75 Кредит 80).

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, поступивших в счет вклада в уставный (складочный) капитал, отражается по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы (Дебет 01 Кредит 08).

В аналогичном порядке определяется первоначальная стоимость основных средств, полученных при формировании уставного фонда, паевого фонда.

Пример. Учредитель организации внес в счет вклада в уставный капитал объект основных средств, оцененный учредителями в 15 тыс. руб. Организация понесла дополнительные затраты, связанные с доставкой объекта. Стоимость услуг транспортной организации по доставке объекта составила 3 тыс. руб. (в том числе НДС - 500 руб.).

Составим бухгалтерские проводки:

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы" Кредит 75 "Расчеты с учредителями" - на сумму стоимости объекта основных средств, признанного вкладом учредителя в уставный капитал, - 15 тыс. руб.;

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму стоимости услуг транспортной организации - 2, 500 тыс. руб.;

Дебет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму НДС, выделенную в документах транспортной организации, - 500 руб.;

Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" Кредит 51 "Расчетные счета" - на сумму денежных средств, перечисленных транспортной организации в счет оплаты услуг по доставке, - 3 тыс. руб.;

Дебет 68 "Расчеты по налогам и сборам" Кредит 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" - на сумму НДС, подлежащего вычету, - 500 руб.;

Дебет 01 "Основные средства" Кредит 08 "Вложения во внеоборотные активы" - на сумму первоначальной стоимости объекта основных средств, внесенного в счет вклада в уставный капитал, - 17, 500 тыс. руб.

При получении основных средств по договору дарения (безвозмездно) учет ведется исходя из рыночной цены на подобные основные средства.

Принятие к бухгалтерскому учету указанных основных средств отражается по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов (Дебет 08 Кредит 98-2) с последующим отражением по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы (Дебет 01 Кредит 08).

В отношениях между коммерческими организациями не допускается дарение, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает трех тысяч рублей.[[5]](#footnote-5) Таким образом, безвозмездно получать основные средства организация может только от физических лиц, некоммерческих организаций, а также государственных и муниципальных органов.

Пример. Организацией безвозмездно получен объект основных средств, рыночная стоимость которого на дату принятия к учету составила 40 тыс. руб. Стоимость доставки объекта - 2, 400 тыс. руб. (в том числе НДС - 400 руб.). Срок полезного использования определен в 5 лет. Объект используется во вспомогательном производстве.

Составим бухгалтерские проводки.

На дату принятия объекта к учету:

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы" Кредит 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 2 "Безвозмездные поступления" - на сумму рыночной стоимости объекта - 40 тыс. руб.;

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму стоимости услуг по доставке - 2 тыс. руб.;

Дебет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму НДС, выделенную в документах поставщика, - 400 руб.;

Дебет 01 "Основные средства" Кредит 08 "Вложения во внеоборотные активы" - на сумму первоначальной стоимости объекта - 42 тыс. руб.

На дату оплаты услуг по доставке:

Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" Кредит 51 "Расчетные счета" - на сумму денежных средств, перечисленных в счет оплаты услуг по доставке объекта, - 2, 400 тыс. руб.;

Дебет 68 "Расчеты по налогам и сборам" Кредит 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" - на сумму НДС, подлежащего вычету, - 400 руб.

На дату начисления амортизации (в месяце, следующем за месяцем принятия объекта к учету):

Дебет 23 "Вспомогательные производства" Кредит 02 "Амортизация основных средств" - на сумму амортизационных отчислений - 700 руб. (42 тыс. руб.: 5 лет: 12 мес.);

Дебет 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 2 "Безвозмездные поступления" Кредит 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы" - на часть суммы, учтенной на счете 98, приходящийся на сумму начисленной амортизации, - 667 руб. (40 тыс. руб.: 5 лет: 12 мес. Или 700 руб.: 42 тыс. руб. × 40 тыс. руб.).

При получении основных средств по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, как правило, право собственности на них переходит к предприятию только после того, как будет передано взамен какое-либо имущество. Первоначальная стоимость основных средств, полученных по товарообменным договорам, рассчитывается исходя из рыночной стоимости того имущества, которое предприятие передало взамен.

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, поступивших по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, отражается по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы (Дебет 01 Кредит 08).

Пример. По договору мены организация получает объект основных средств в обмен на 10 единиц продукции собственного производства. Обычно организация реализует собственную продукцию по цене 1, 500 тыс. руб. за единицу (включая НДС - 250 руб.) при ее себестоимости 900 руб.

Принятие к учету объекта основных средств отразится в учете организации проводками:

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму стоимости объекта основных средств исходя из стоимости передаваемой продукции - 12, 500 тыс. руб. ( (1, 500 тыс. руб. - 250 руб.) × 10 ед.);

Дебет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму НДС - 2,500 тыс. руб. (250 руб. × 10 ед.);

Дебет 01 "Основные средства" Кредит 08 "Вложения во внеоборотные активы" - на сумму первоначальной стоимости объекта основных средств, полученного по договору мены, - 12,500 тыс. руб.

Неучтенные объекты основных средств, выявленные при проведении организацией инвентаризации активов и обязательств, принимаются к бухгалтерскому учету по текущей рыночной стоимости и отражаются по дебету счета учета основных средств в корреспонденции со счетом прибылей и убытков в качестве внереализационных доходов (Дебет 01 Кредит 91).

Пример. При проведении плановой инвентаризации выяснилось, что один из эксплуатируемых в организации объектов основных средств не числится в бухгалтерском учете. Рыночная стоимость такого объекта составляет 45 тыс. руб. В учете организации будет оформлена проводка:

Дебет 01 "Основные средства" Кредит 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы" - на сумму рыночной стоимости приходуемого объекта - 45 тыс. руб.

Принятие основных средств к бухгалтерскому учету осуществляется на основании утвержденного руководителем организации акта (накладной) приемки-передачи основных средств, который составляется на каждый отдельный инвентарный объект.

Одним актом (накладной) приемки-передачи основных средств может оформляться принятие к бухгалтерскому учету однотипных объектов одинаковой стоимости, принимаемых к бухгалтерскому учету одновременно.

## 2.2 Амортизация основных средств и особенности ее начисления для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения прибыли

Основные средства в процессе производства изнашиваются.

Износ - это потеря физических и технико-экономических свойств объекта.

Амортизация - это постепенное перенесение стоимости основных средств в процессе их эксплуатации на стоимость готовой продукции, работ, услуг.

Амортизационные отчисления - денежное выражение амортизации основных средств, включаемой в себестоимость продукции, работ, услуг. Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится. Таким путем организация возмещает затраты по использованию объектов основных средств.

Амортизация по каждому объекту основных средств начисляется ежемесячно, начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта в эксплуатацию, а оп выбывшему - заканчивается первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия.

Амортизация начисляется от первоначальной стоимости или восстановительной стоимости в течение срока полезного использования. Сумма начисленных амортизационных отчислений отражается в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете, как правило, по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу). Организация - арендодатель отражает начисленную сумму амортизации по основным средствам, сданным в аренду, по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" и дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" (если арендная плата формирует прочие доходы).

При выбытии (продаже, списании, частичной ликвидации, передаче безвозмездно и др.) объектов основных средств сумма начисленной по ним амортизации списывается со счета 02 "Амортизация основных средств" в кредит счета 01 "Основные средства" (субсчет "Выбытие основных средств"). Аналогичная запись производится при списании суммы начисленной амортизации по недостающим или полностью испорченным основным средствам.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более 3-х месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Амортизация не начисляется[[6]](#footnote-6):

по объектам основных средств, используемых для реализации законодательства о мобилизационной подготовке и мобилизации объектов основных средств, которые законсервированы и не используются в производстве продукции;

по объектам основных средств некоммерческих организаций. По ним на забалансовом счете 010 "Износ основных средств" производится обобщение информации о суммах износа, начисленного линейным способом;

по объектам основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

По объектам основных средств со стоимостью до 20000 руб. амортизация не начисляется, и они могут учитываться в составе материально-производственных запасов.

Перечень объектов, не подлежащих амортизации по налоговому учету, отличается от приведенного в ПБУ 6/01. В соответствии с НК РФ не подлежит амортизации:

имущество, приобретенное с использованием бюджетных ассигнований (в части стоимости, приходящейся на величину этих средств);

имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, полученных в рамках целевого финансирования;

имущество, переданное (полученное) по договорам в безвозмездное пользование.

В соответствии с ПБУ 6/01 начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

1) линейный способ;

2) способ уменьшаемого остатка;

3) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

4) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования объекта основных средств, включая объекты основных средств, ранее использованные у другой организации, производится исходя из:

ожидаемого срока использования в организации этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен); естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Для погашения стоимости объектов основных средств определяется годовая сумма амортизационных отчислений.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств, исчисляемые по одному из трех первых способов, начисляются в размере 1/12 годовой суммы.

При линейном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Пример. Приобретен объект основных средств, используемый в основном производстве, стоимостью 120 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет. Необходимо рассчитать суммы амортизационных отчислений по годам и месяцам эксплуатации.

Определим годовую норму амортизации: 100%: 5лет = 20%.

Рассчитаем годовую сумму амортизационных отчислений: (120 тыс. руб. × 20%): 100% = 24 тыс. руб. Рассчитаем ежемесячную сумму амортизационных отчислений: 24 тыс. руб.: 12 мес. = 2 тыс. руб.

Таким образом, ежемесячно в течение пяти лет на затраты основного производства будет списываться 2 тыс. руб. начисленной амортизации, что в учете отразится проводкой: Дебет 20 "Основное производство" Кредит 02 "Амортизация основных средств" - 2 тыс. руб.

При способе уменьшаемого остатка годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости (первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) за минусом начисленной амортизации) объекта основных средств на начало отчетного года, нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. При этом в соответствии с законодательством Российской Федерации субъекты малого предпринимательства могут применять коэффициент ускорения, равный 2; а по движимому имуществу, составляющему объект финансового лизинга и относимому к активной части основных средств, может применяться коэффициент ускорения в соответствии с условиями договора финансовой аренды не выше 3.

Пример. Приобретен объект основных средств, используемый в основном производстве, стоимостью 100 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет. Необходимо рассчитать суммы амортизационных отчислений по годам и месяцам эксплуатации.

Годовая норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляющая 100%: 5лет = 20%, увеличивается на коэффициент ускорения 2 и составит: 100%: 5лет × 2 = 40%.

Рассчитаем годовую сумму амортизационных отчислений по годам эксплуатации объекта:

В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта 100 тыс. руб. и нормы амортизации 40%: 100 тыс. руб. × 40%: 100% = 40 тыс. руб.

В течение первого года эксплуатации на затраты производства ежемесячно будет списываться 3,333 тыс. руб. (40 тыс. руб.: 12 мес.): Дебет 20 "Основное производство" Кредит 02 "Амортизация основных средств" - 3,333 тыс. руб.

Во второй год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40% от остаточной стоимости на начало отчетного года, т.е. разницы между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за первый год.

Определим остаточную стоимость: 100 тыс. руб. - 40 тыс. руб. = 60 тыс. руб.

Определим годовую сумму амортизационных отчислений: 60 тыс. руб. × 40%: 100% = 24 тыс. руб. В течение второго года эксплуатации на затраты производства ежемесячно будет списываться 2 тыс. руб. (24 тыс. руб.: 12 мес.): Дебет 20 "Основное производство" Кредит 02 "Амортизация основных средств" - 2 тыс. руб.

В третий год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40% от разницы между остаточной стоимостью объекта, образовавшейся по окончании второго года эксплуатации, и суммой амортизации, начисленной за второй год эксплуатации.

Определим остаточную стоимость: 60 тыс. руб. - 24 тыс. руб. = 36 тыс. руб.

Определим годовую сумму амортизационных отчислений: 36 тыс. руб. × 40%: 100% = 14, 4 тыс. руб.

В течение третьего года эксплуатации на затраты производства ежемесячно будет списываться 1,2 тыс. руб. (14,4 тыс. руб.: 12 мес.): Дебет 20 "Основное производство" Кредит 02 "Амортизация основных средств" - 1,2 тыс. руб.

В четвертый год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40% от разницы между остаточной стоимостью объекта, образовавшейся по окончании третьего года эксплуатации, и суммой амортизации, начисленной за третий год эксплуатации. Определим остаточную стоимость: 36 тыс. руб. - 14, 4 тыс. руб. = 21,6 тыс. руб. Определим годовую сумму амортизационных отчислений: 21,6 тыс. руб.× 40%: 100% = 8, 640 тыс. руб. В течение четвертого года эксплуатации на затраты производства ежемесячно будет списываться 720 руб. (8,640 тыс. руб.: 12 мес.): Дебет 20 "Основное производство" Кредит 02 "Амортизация основных средств" - 720 руб.

Если и далее следовать этому механизму расчета амортизационных отчислений, по истечении срока полезного использования стоимость объекта будет погашена неполностью. Произведем расчет для последнего (пятого) года срока полезного использования объекта.

В пятый год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40% от разницы между остаточной стоимостью объекта, образовавшейся по окончании четвертого года эксплуатации, и суммой амортизации, начисленной за четвертый год эксплуатации.

Определим остаточную стоимость: 21, 6 тыс. руб. - 8, 640 тыс. руб. = 12,960 тыс. руб. Определим годовую сумму амортизационных отчислений: 12,960 тыс. руб. × 40%: 100% = 5,184 тыс. руб. В течение пятого года эксплуатации на затраты производства ежемесячно будет списываться 432 руб. (5,184 тыс. руб.: 12 мес.): Дебет 20 "Основное производство" Кредит 02 "Амортизация основных средств" - 432 руб.

Остаточная стоимость на конец пятого года составляет 7,776 тыс. руб. (12,960 тыс. руб. - 5,184 тыс. руб.).

Некоторые специалисты по бухгалтерскому учету предлагают в случае продолжения эксплуатации объекта по истечении срока его полезного использования продолжать начислять по нему амортизацию тем же способом, другие считают необходимым списать остаточную стоимость объекта в течение последнего года срока его полезного использования (в данном примере годовая сумма амортизационных отчислений для пятого года эксплуатации объекта - 12,960 тыс. руб., ежемесячная - 12, 960 тыс. руб.: 12 мес. = 1, 080 тыс. руб.).

На настоящий момент ни один нормативный документ системы нормативного регулирования бухгалтерского учета до конца не разъясняет порядок расчета амортизационных отчислений способом уменьшаемого остатка, вследствие чего практическое применение этого способа затруднено.

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной)) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Пример. Приобретен объект основных средств, используемый в основном производстве, стоимостью 150 тыс. руб. Срок полезного использования установлен 5 лет. Сумма чисел лет срока службы составляет 15 лет (1 + 2 + 3 + 4 + 5). Необходимо рассчитать суммы амортизационных отчислений по годам и месяцам эксплуатации.

Годовая сумма амортизационных отчислений по годам эксплуатации составит:

1 год: 150 тыс. руб. × 5/15 = 50 тыс. руб.

2 год: 150 тыс. руб. × 4/15 = 40 тыс. руб.

3 год: 150 тыс. руб. × 3/15 = 30 тыс. руб.

4 год: 150 тыс. руб. × 2/15 = 20 тыс. руб.

5 год: 150 тыс. руб. × 1/15 = 10 тыс. руб.

Ежемесячно в течение срока полезного использования объекта на затраты производства (проводка Дебет 20 "Основное производство" Кредит 02 "Амортизация основных средств") будут относиться следующие суммы амортизационных отчислений:

в течение 1 года - 4,167 тыс. руб. (50 тыс. руб.: 12 мес.)

в течение 2 года - 3,333 тыс. руб. (40 тыс. руб.: 12 мес.)

в течение 3 года - 2,500 тыс. руб. (30 тыс. руб.: 12 мес.)

в течение 4 года - 1,667 тыс. руб. (20 тыс. руб.: 12 мес.)

в течение 5 года - 833,3 тыс. руб. (10 тыс. руб.: 12 мес.)

При применении начисления амортизации по объектам основных средств способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования такого объекта.

Пример. Приобретен автомобиль с предполагаемым пробегом до 400 тыс. км, стоимостью 80 тыс. руб. В отчетном периоде пробег должен составить 5 тыс. км, следовательно. Рассчитаем сумму амортизационных отчислений: 5 тыс. км × 80 тыс. руб.: 400 тыс. км. = 1 тыс. руб. В случае принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету в течение отчетного года годовой суммой амортизации считается сумма, определенная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, до отчетной даты годовой бухгалтерской отчетности.

Пример. В апреле отчетного года принят к бухгалтерскому учету объект основных средств первоначальной стоимостью 20 тыс. рублей; срок полезного использования - 4 года или 48 месяцев (организация использует линейный метод).

Годовая сумма амортизационных отчислений в первый год использования составит: 20 тыс. руб. × 8 мес.: 48 мес. = 3,3 тыс. руб.

По объектам основных средств, используемым в организации с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Пример. Организация, осуществляющая речные перевозки грузов в течение 7 месяцев в году, приобрела объект основных средств, первоначальная стоимость которого составляет 200 тыс. руб., срок полезного использования 10 лет.

Годовая норма амортизационных отчислений составляет: 100%: 10 лет = 10%.

Годовая сумма амортизационных отчислений в размере 20 тыс. рублей (200 тыс. руб. × 10%) начисляется равномерно в течение 7 месяцев работы в отчетном году.

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Пример. Объект основных средств стоимостью 120 тыс. руб. и сроком полезного использования 5 лет после 3 лет эксплуатации подвергся дооборудованию стоимостью 40 тыс. руб. Пересматривается срок полезного использования в сторону увеличения на 2 года. Годовая сумма амортизационных отчислений в размере 22 тыс. руб. определяется из расчета остаточной стоимости в размере 88 тыс. руб. = 120000 - (120000 × 3: 5) + 40000 и нового срока полезного использования 4 года.

По правилам налогового учета (в отличие от ПБУ 6/01) начисление амортизации основных средств осуществляется двумя методами: нелинейным и линейным.

При нелинейном методе сначала находим ежемесячную норму амортизации по формуле:

НАмес. = 2: СПИмес. × 100%.

Затем находим сумму ежемесячных амортизационных отчислений следующим образом:

ΣАмес.= (ПС - ΣА) × НА

Амортизация может начисляться в этом порядке, пока остаточная стоимость объекта не достигнет 20% от первоначальной стоимости.

При использовании нелинейного метода по объектам, остаточная стоимость которых достигнет 20% от первоначальной, амортизация исчисляется в следующем порядке:

остаточная стоимость фиксируется как базовая стоимость при дальнейших расчетах;

сумма начисленной амортизации объекта определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования объекта.

Для начисления амортизации объекты основных средств распределяются на 10 групп, согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается организацией в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

Организация применяет линейный метод начисления амортизации основных средств 8 - 10-й групп (20-30 лет и свыше) независимо от срока их ввода в эксплуатацию. По остальным основным средствам организация вправе применять как линейный, так и нелинейный метод.

Таким образом, при начислении амортизации в целях бухгалтерского учета организация вправе использовать один из четырех способов, в налогообложении - один из двух способов. Поэтому применение Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, одновременно в бухгалтерском и налоговом учете возможно сегодня при выполнении таких условий:

стоимости основных средств, сформированные в бухгалтерском и налоговом учете, совпадают;

амортизация должна начисляться одним способом - линейным.

## 2.3 Учет выбытия основных средств

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия четырех условий принятия к бухгалтерскому учету.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае: продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции; в иных случаях.

Для определения целесообразности (пригодности) дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности его восстановления, а также для оформления документации при выбытии указанных объектов в организации приказом руководителя создается комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность объектов основных средств. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители инспекций, на которые в соответствии с законодательством возложены функции регистрации и надзора на отдельные виды имущества.

Принятое комиссией решение о списании объекта основных средств оформляется в акте на списание объекта основных средств с указанием данных, характеризующих объект основных средств. Акт на списание объекта основных средств утверждается руководителем организации.

На основании оформленного акта на списание основных средств, переданного бухгалтерской службе организации, в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта основных средств. Соответствующие записи о выбытии объекта основных средств производятся также в документе, открываемом по месту его нахождения.

Инвентарные карточки по выбывшим объектам основных средств хранятся в течение срока, устанавливаемого руководителем организации в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Передача организацией объекта основных средств в собственность других лиц оформляется актом приемки-передачи основных средств.

На основании указанного акта производится соответствующая запись в инвентарной карточке переданного объекта основных средств, которая прилагается к акту приемки-передачи основных средств. Об изъятии инвентарной карточки на выбывший объект основных средств делается отметка в документе, открываемом по местонахождению объекта.

Возврат арендуемого объекта основных средств арендодателю также оформляется актом приемки-передачи, на основании которого бухгалтерская служба арендатора списывает возвращенный объект с забалансового учета.

Списание стоимости объекта основных средств отражается в бухгалтерском учете, как правило, на субсчете учета выбытия основных средств, открываемом к счету учета основных средств. При этом в дебет указанного субсчета списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств в корреспонденции с соответствующим субсчетом счета учета основных средств, а в кредит указанного субсчета - сумма начисленной амортизации за срок полезного использования в организации данного объекта в корреспонденции с дебетом счета учета амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта основных средств списывается с кредита субсчета учета выбытия основных средств в дебет счета прибылей и убытков в качестве операционных расходов.

Расходы, связанные с выбытием объекта основных средств, учитываются по дебету счета прибылей и убытков в качестве операционных расходов. Указанные расходы могут предварительно аккумулироваться на счете учета затрат вспомогательного производства. По кредиту счета прибылей и убытков в качестве операционных доходов учитывается сумма выручки от продажи ценностей, относящихся к выбывшему объекту основных средств, стоимость оприходованных материальных ценностей, полученных от разборки объекта основных средств по цене возможного использования.

Выбытие объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд в размере его остаточной стоимости отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 75-1 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 01 "Основные средства". Ранее на возникающую задолженность по вкладу в уставный (складочный) капитал, паевой фонд производится запись по дебету счета учета финансовых вложений в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов на величину остаточной стоимости объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд, а в случае полного погашения стоимости такого объекта - в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты.

По окончании отчетного периода определяется финансовый результат от списания основных средств, который представляет собой разницу между оборотами по дебету и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы". Если кредитовая сумма субсчета "Выбытие основных средств" к счету 91 больше дебетовой, организация получила прибыль, в противном случае - убыток.

Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи. То выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре.

Пример. Организация продает автомобиль. Согласно данным бухгалтерского учета стоимость автомобиля составляет 34 тыс. руб., сумма начисленной амортизации - 10 тыс. руб. автомобиль ранее дооценивался. Сумма дооценки, учтенная в составе добавочного капитала организации, - 14 тыс. руб. Согласно договору с покупателем цена реализации автомобиля составляет 30 тыс. руб. (в том числе НДС - 5 тыс. руб.).

Составим бухгалтерские проводки:

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") Кредит 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы" - на сумму договорной стоимости автомобиля - 30 тыс. руб.;

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" - на сумму НДС - 5 тыс. руб.;

Дебет 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств" Кредит 01 "Основные средства" - на сумму восстановительной стоимости автомобиля - 34 тыс. руб.;

Дебет 02 "Амортизация основных средств" Кредит 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств" - на сумму начисленной амортизации автомобиля - 10 тыс. руб.;

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств" - на сумму остаточной стоимости автомобиля - 24 тыс. руб.;

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" Кредит 99 "Прибыли и убытки" - на сумму прибыли от реализации автомобиля - 1 тыс. руб.;

Дебет 83 "Добавочный капитал" Кредит 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" - на сумму дооценки автомобиля - 14 тыс. руб.

Списание основных средств вследствие морального и (или) физического износа рассмотрим на следующем примере.

Пример. Организация приняла решение о списании с баланса станка, не пригодного к дальнейшему использованию ввиду морального и физического износа. Первоначальная стоимость станка - 26, 300 тыс. руб.; сумма начисленной амортизации - 21, 040 тыс. руб. За демонтаж станка рабочим начислена заработная плата (с отчислениями в социальные внебюджетные фонды) - 620 руб. Стоимость полученных при демонтаже и разборке станка запасных частей и металлолома - 250 руб.

Составим бухгалтерские проводки:

Дебет 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств" Кредит 01 "Основные средства" - на сумму первоначальной стоимости станка - 26, 300 тыс. руб.;

Дебет 02 "Амортизация основных средств" Кредит 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств" - на сумму начисленной амортизации - 21, 040 тыс. руб.;

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств" - на сумму остаточной стоимости станка - 5, 260 тыс. руб.;

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" - на сумму заработной платы (с отчислениями) рабочих, осуществляющих демонтаж станка, - 620 руб.;

Дебет 10 "Материалы" Кредит 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы" - на сумму стоимости оприходованных запасных частей и металлолома - 250 руб.;

Дебет 99 "Прибыли и убытки" Кредит 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" - на сумму убытка от ликвидации станка - 5, 630 руб.

Рассмотрим как осуществляется передача основных средств в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций на следующем примере.

Пример. Организация А участвует в создании организации Б. в счет вклада в уставный капитал организации Б организация А вносит объект основных средств, первоначальная стоимость которого - 230 тыс. руб., сумма начисленной амортизации - 15 тыс. руб. По согласованию с учредителями стоимость передаваемого объекта основных средств определена в размере 220 тыс. руб.

В учете организации А будут оформлены проводки:

Дебет 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств" Кредит 01 "Основные средства" - на сумму первоначальной стоимости объекта - 230 тыс. руб.;

Дебет 02 "Амортизация основных средств" Кредит 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств" - на сумму начисленной амортизации - 15 тыс. руб.;

Дебет 58 "Финансовые вложения", субсчет 1 "Паи и акции" Кредит 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств" - на сумму остаточной стоимости передаваемого объекта - 215 тыс. руб.;

Дебет 58 "Финансовые вложения", субсчет 1 "Паи и акции" Кредит 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы" - на сумму разницы между оценкой вклада учредителя и остаточной стоимостью передаваемого объекта - 5 тыс. руб. (220 тыс. руб. - 215 тыс. руб.);

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" Кредит 99 "Прибыли и убытки" - на сумму прибыли от передачи объекта основных средств - 5 тыс. руб.

Следующий пример показывает, как происходит безвозмездная передача основных средств.

Пример. Организация безвозмездно передала объект основных средств другой организации. Стоимость объекта 400 тыс. руб., сумма начисленной амортизации - 80 тыс. руб. Рыночная стоимость объекта - 320 тыс. руб. (без НДС).

Составим бухгалтерские проводки:

Дебет 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств" Кредит 01 "Основные средства" - на сумму стоимости здания - 400 тыс. руб.;

Дебет 02 "Амортизация основных средств" Кредит 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств" - на сумму начисленной амортизации - 80 тыс. руб.;

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств" - на сумму остаточной стоимости переданного здания - 320 тыс. руб.;

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" - на сумму НДС - 64 тыс. руб. (320 тыс. руб. × 20%);

Дебет 99 "Прибыли и убытки" Кредит 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" - на сумму убытка от безвозмездной передачи здания - 384 тыс. руб.

## 3. Учет аренды основных средств

## 3.1 Учет аренды основных средств по договору текущей аренды

Аренда основных средств - предоставление имущества во временное пользование за определенную (арендную) плату на основании договора. Сторона, передающая имущество во временное пользование, является арендодателем, сторона, принимающая его, - арендатором.

В состав арендной платы включаются: амортизация объекта аренды, расходы арендодателя по его эксплуатации (коммунальные платежи, техническое обслуживание и т.д.), сумма вознаграждения за пользование объектом основных средств.

Организации, специализирующиеся на предоставлении в аренду своего имущества, рассматривают аренду как предмет своей деятельности и доход от арендной платы учитывают в составе выручки от оказания услуг на счете 90 "Продажи". Если арендная плата не превышает установленного порога существенности (не менее 5% к общей сумме всех доходов организации), то арендодатель рассматривает аренду основных средств в качестве отдельной хозяйственной операции и учитывает получаемые доходы по счету 91 "Прочие доходы и расходы" в составе операционных доходов и расходов.

При текущей аренде к арендатору переходит только право пользования имуществом, а право собственности остается у арендодателя, поэтому основные средства, сданные в аренду, учитываются на балансе арендодателя на счете 01-1 "Собственные основные средства, сданные в текущую аренду". А арендатор их учитывает на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства".

Как правило, все операции по учету расходов на сданное в текущую аренду имущество арендодатель ведет по дебету счета 91, а на сумму начисленной арендной платы арендатора - по кредиту счета 91 (если эти операции признаны прочими).

Пример. По договору аренды арендодатель обязуется передать в пользование арендатору объект основных средств на три года, а арендатор - своевременно уплачивать арендную плату. За первые три месяца арендная плата вносится авансом.

Предоставление имущества в аренду не является предметом деятельности арендодателя.

Объект возвращается арендодателю по истечении договора аренды.

Объект используется у арендатора в основном производстве.

Составим бухгалтерские проводки, отражающие исполнение договора аренды арендодателем и арендатором, исходя из следующих данных:

стоимость объекта, передаваемого в аренду, - 48 тыс. руб.;

годовая норма амортизационных отчислений - 12,5%;

ежемесячная сумма арендной платы - 1, 200 тыс. руб. (в том числе НДС - 200 руб.);

затраты арендатора на текущий ремонт объекта, осуществленный силами подрядной организации, - 10, 800 тыс. руб. (в том числе НДС - 1, 800 руб.).

Бухгалтерский учет у арендодателя.

1. Передача объекта арендатору:

Дебет 01 "Основные средства", субсчет "Собственные основные средства, сданные в аренду" Кредит 01 "Основные средства", субсчет "Собственные основные средства" - на сумму стоимости объекта, сданного в аренду, - 48 тыс. руб.;

2. Начисление амортизации (проводка оформляется ежемесячно):

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 02 "Амортизация основных средств" - на сумму начисленной амортизации - 500 руб. (48 тыс. руб. × 12,5%: 12 мес.).

3. Начисление и получение арендной платы:

авансом за три месяца:

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") - на сумму арендной платы, полученной авансом, - 3, 600 тыс. руб. (1, 200 тыс. руб. × 3 мес.);

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") Кредит 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы" - на сумму арендной платы, относящуюся к текущему отчетному периоду, - 1, 200 тыс. руб.;

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" - на сумму НДС - 200 руб.;

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") Кредит 98 "Доходы будущих периодов" - на сумму арендной платы, относящейся к двум последующим отчетным периодам, - 2, 400 тыс. руб. (3,600 тыс. руб. - 1, 200 тыс. руб.);

Дебет 98 "Доходы будущих периодов" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" - на сумму НДС с арендной платы, относящейся к двум последующим отчетным периодам, - 400 руб. (200 руб. × 2 мес.);

ежемесячно в течение двух последующих месяцев:

Дебет 98 "Доходы будущих периодов" Кредит 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы" - на сумму арендной платы, включаемую в состав прочих доходов, - 1 тыс. руб. ( (2, 400 тыс. руб. - 400 руб.): 2 мес.);

ежемесячно начиная с четвертого месяца и до конца срока аренды:

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") Кредит 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы" - на сумму начисленной арендной платы - 1, 200 тыс. руб.;

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" - на сумму НДС - 200 руб.;

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") - на сумму полученной арендной платы - 1, 200 тыс. руб.

4. Возврат объекта основных средств от арендатора:

Дебет 01 "Основные средства", субсчет "Собственные основные средства" Кредит 01 "Основные средства", субсчет "Собственные основные средства, сданные в аренду" - на сумму стоимости возвращенного объекта - 48 тыс. руб.

Бухгалтерский учет у арендатора

1. Получение объекта от арендодателя:

Дебет 001 "Арендованные основные средства" - на сумму стоимости полученного объекта - 48 тыс. руб.

2. Начисление и перечисление арендной платы6

авансом за три месяца:

Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Авансы выданные" Кредит 51 "Расчетные счета" - на сумму перечисленной за три месяца арендной платы - 3,600 тыс. руб.;

ежемесячно в течение первых трех месяцев аренды:

Дебет 20 "Основное производств" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму арендной платы, относящуюся к текущему отчетному периоду, - 1 тыс. руб.;

Дебет 19 "НДС по приобретенным ценностям" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму НДС - 200 руб.;

Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Авансы выданные" - на сумму зачтенного аванса - 1, 200 тыс. руб.;

Дебит 68 "Расчеты по налогам и сборам" Кредит 19 "НДС по приобретенным ценностям" - на сумму НДС, подлежащего вычету, - 200 руб.

ежемесячно начиная с четвертого месяца и до конца срока аренды:

Дебет 20 "Основное производств" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму арендной платы, относящуюся к текущему отчетному периоду, - 1 тыс. руб.;

Дебет 19 "НДС по приобретенным ценностям" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму НДС - 200 руб.;

Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" Кредит 51 "Расчетные счета" - на сумму перечисленной арендной платы - 1, 200 тыс. руб.;

Дебет 68 "Расчеты по налогам и сборам" Кредит 19 "НДС по приобретенным ценностям" - на сумму НДС, подлежащего вычету, - 200 руб.

3. Осуществление текущего ремонта:

Дебет 20 "Основное производств" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму стоимости ремонтных работ, осуществленных подрядными организациями, - 9 тыс. руб.;

Дебет 19 "НДС по приобретенным ценностям" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму НДС со стоимости подрядных работ - 1, 800 тыс. руб.;

Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" Кредит 51 "Расчетные счета" - на сумму денежных средств, перечисленных ремонтной организации, - 10, 800 тыс. руб.;

Дебит 68 "Расчеты по налогам и сборам" Кредит 19 "НДС по приобретенным ценностям" - на сумму НДС, подлежащего вычету, - 1, 800 тыс. руб.

4. Возврат объекта арендодателю:

Кредит 001 "Арендованные основные средства" - на сумму стоимости объекта - 48 тыс. руб.

## 3.2 Учет аренды основных средств по договору финансовой аренды (лизинга)

Разновидностью договора аренды является финансовая аренда (лизинг). Согласно Федеральному закону от 29 октября 1998г. № 164 - ФЗ "О лизинге" лизинг - это совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе приобретением предмета лизинга.

Договор лизинга - договор, в соответствии с которым арендодатель (далее - лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (далее - лизингополучатель) имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование. Договором лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется лизингодателем.

Лизинговая деятельность - вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг.

Предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи, в том числе предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, которое может использоваться для предпринимательской деятельности.

Предметом лизинга не могут быть земельные участки и другие природные объекты, а также имущество, которое федеральными законами запрещено для свободного обращения или для которого установлен особый порядок обращения, за исключением продукции военного назначения, лизинг которой осуществляется в соответствии с международными договорами Российской Федерации, Федеральным законом от 19 июля 1998 года N 114-ФЗ "О военно-техническом сотрудничестве Российской Федерации с иностранными государствами" в порядке, установленном Президентом Российской Федерации, и технологического оборудования иностранного производства, лизинг которого осуществляется в порядке, установленном Президентом Российской Федерации.

Субъектами лизинга являются: лизингодатель, лизингополучатель, продавец.

Лизингодатель - физическое или юридическое лицо, которое за счет привлеченных и (или) собственных средств приобретает в ходе реализации договора лизинга в собственность имущество и предоставляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга.

Лизингополучатель - физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга;

Продавец - физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга. Продавец обязан передать предмет лизинга лизингодателю или лизингополучателю в соответствии с условиями договора купли-продажи. Продавец может одновременно выступать в качестве лизингополучателя в пределах одного лизингового правоотношения.

По договору финансового лизинга предмет лизинга, переданный лизингополучателю, по соглашению сторон может учитываться на балансе лизингодателя или лизингополучателя.

Приобретение имущества происходит в форме инвестиций, в сумму которых включаются стоимость самого предмета лизинга и расходы, непосредственно связанные с его покупкой. Формирование обобщенной информации об инвестициях в лизинговое имущество ведется на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08-4 "Приобретение объектов основных средств".

Расходы, связанные с приобретением имущества, фиксируются бухгалтерской записью: Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08-4 "Приобретение объектов основных средств" Кредит 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и др.

На сумму начисленных процентов по кредитам и займам, использованным на приобретение лизингового имущества, делается запись: Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы" Кредит 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам".

Сумма НДС, относящаяся к приобретенному имуществу: Дебет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Задолженность по лизинговым платежам".

Оприходованное имущество, предназначенное для сдачи в аренду по договору лизинга, в сумме расходов по его приобретению отражается записью: Дебет 03 "Доходные вложения в материальные ценности", субсчет 03-1 "Имущество для сдачи в аренду" Кредит 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08-4 "Приобретение объектов основных средств".

Переданное лизинговое имущество лизингополучателю отражается в аналитическом учете к счету 03-1 (дебетуется субсчет 03-1-1 "Имущество, переданное лизингополучателю", и кредитуется субсчет 03-1-2 "Имущество лизингодателя, предназначенное для сдачи в лизинг").

Затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности, включая амортизационные отчисления, относятся на счет: Дебет 20 "Основное производство" Кредит 02 "Амортизация основных средств", 10 "Материалы", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и др.

В конце месяца расходы списываются в дебет счета 90 "Продажи". На сумму причитающихся лизинговых платежей оформляется запись: Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" Кредит 90 "Продажи".

Поступление от лизингополучателя лизинговых платежей отражается записью: Дебет 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Финансовый результат от осуществления лизинговой деятельности на счетах бухгалтерского учета фиксируется записью: Дебет 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж" Кредит 99 "Прибыли и убытки", т.е. отражена сумма полученной прибыли от продаж. Или Дебет 99 "Прибыли и убытки" Кредит 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж", т.е. отражена сумма полученного убытка.

При возврате лизингового имущества и прекращения его использования для лизинга делается запись: Дебет 01 Кредит 03-1.

При учете лизингового имущества на балансе лизингодателя лизингополучатель отражает его по дебету забалансового счета 001 "Арендованные основные средства". Имущество, учитываемое на этом счете, подлежит инвентаризации, но его переоценка не проводится.

При учете лизингового имущества на балансе лизингополучателя хозяйственные операции фиксируются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

при поступлении лизингового имущества: Дебет 08-4 "Приобретение объектов основных средств" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

при отражении расходов, связанных с получением лизингового имущества: Дебет 08-4 "Приобретение объектов основных средств" Кредит 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и др.;

при вводе в эксплуатацию арендованного лизингового имущества: Дебет 01 "Основные средства" Кредит 08-4 "Приобретение объектов основных средств";

при начислении лизинговых платежей: Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Арендные обязательства" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Задолженность по лизинговым платежам";

на сумму фактически перечисленных средств по аренде лизингового имущества: Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Задолженность по лизинговым платежам" Кредит 51 "Расчетные счета";

при выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности отражается записью: Дебет 01-1 субсчет "Собственные основные средства, сданные в текущую аренду" Кредит 01-2 субсчет "Собственные основные средства".

Одновременно на сумму амортизации составляется запись: Дебет 01 "Основные средства" Кредит 02 "Амортизация основных средств".

## Заключение

Обобщив изученную информацию об учете основных средств, можно сделать следующие выводы:

1. Основные средства - активы, единовременно выполняющие следующие функции:

а) используются в процессе производства, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) используются в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Основные средства классифицируются по различным признакам: сроку полезного использования, назначению, отраслевому признаку, степени использования, наличию прав собственности на них.

Для синтетического учета основных средств используются балансовые, а при необходимости и забалансовые счета. Аналитический учет представляет собой пообъектный учет основных средств и ведется в инвентарных карточках, заполнение которых производится на основании первичных учетных документов.

2. Основные средства отражаются в бухгалтерском учете по первоначальной, восстановительной и остаточной стоимости.

По первоначальной стоимости основные средства принимаются к бухгалтерскому учету. Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату - сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Первоначальная стоимость основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации - его денежная оценка, согласованная учредителями организации.

Первоначальная стоимость основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно) - их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, - стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Восстановительная стоимость основных средств - это стоимость их воспроизводства на определенный период, которая определяется путем проведения переоценки.

Переоценка объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

Остаточная стоимость основных средств - первоначальная или восстановительная стоимость за вычетом накопленной суммы амортизации.

3. Поступление основных средств - ввод в эксплуатацию и оприходование вновь полученных объектов основных средств. Поступают они в организацию в результате: приобретения за плату; поступления в качестве вклада в уставный капитал; безвозмездного поступления; поступления по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами; поступления в порядке инвентаризации активов и обязательств и в других случаях.

Выбытие объекта основных средств признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия четырех условий принятия к бухгалтерскому учету.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае: продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены; в иных случаях.

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

4. Основные средства в процессе производства изнашиваются.

Износ - это потеря физических и технико-экономических свойств объекта.

Амортизация - это постепенное перенесение стоимости основных средств в процессе их эксплуатации на стоимость готовой продукции, работ, услуг.

Амортизационные отчисления - денежное выражение амортизации основных средств, включаемой в себестоимость продукции, работ, услуг.

Согласно ПБУ 6/01 амортизация начисляется от первоначальной стоимости или восстановительной стоимости в течение срока полезного использования одним из следующих способов: линейным; способом уменьшаемого остатка; способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

По правилам налогового учета (в отличие от ПБУ 6/01) начисление амортизации основных средств осуществляется двумя методами: нелинейным и линейным.

5. Основные средства могут быть предоставлены во временное пользование за определенную (арендную) плату на основании договора, что называется арендой основных средств. Сторона, передающая имущество во временное пользование, является арендодателем, сторона, принимающая его, - арендатором.

В состав арендной платы включаются: амортизация объекта аренды, расходы арендодателя по его эксплуатации, сумма вознаграждения за пользование объектом основных средств.

Разновидностью договора аренды является финансовая аренда (лизинг). Это совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе приобретением предмета лизинга.

Договор лизинга - договор, в соответствии с которым лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование.

Лизинговая деятельность - вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг.

Предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи, в том числе предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, которое может использоваться для предпринимательской деятельности.

Субъектами лизинга являются: лизингодатель, лизингополучатель, продавец.

Таким образом, по изложенным выводам можно видеть, что поставленные при написании работы задачи выполнены, т.е. дано понятие "основных средств" и рассмотрена их классификация, проанализировано, как осуществляется оценка основных средств, учет их поступления и выбытия, рассмотрены способы и особенности начисления амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета, рассмотрены вопросы учета аренды основных средств.

## Список использованной литературы

1. ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)" от 29 октября 1998 г., № 164-ФЗ

2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н (с изменениями от 30 декабря 1999 г., 24 марта 2000 г.).

3. "Положение по бухгалтерскому учету основных средств", утвержденное приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (ПБУ 6/01 с изменениями и дополнениями).

4. Постановление Правительства РФ от 1 января 2002г. № 1 "О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы" (с изменениями и дополнениями).

5. Постановление Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 21 января 2003 г. N 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств".

6. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91.

7. Новый план счетов бухгалтерского учета. - М.: Проспект, 2008. - 128 с.

8. Бабаев Ю.Б. Бухгалтерский финансовый учет: Учеб./ Ю.Б. Бабаев. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Вузовский учебник, 2008. - 650 с.

9. Хисамудинов В.В., Сулейманова Е.В Бухгалтерский финансовый учет: Учеб. Пособие / В.В. Хисамудинов, Е.В. Сулейманова. - М.: Инфра-М, ФиС, 2008. - 192 с.

10. Богаченко В.М. Практикум по бухгалтерскому учету: Учеб. пособие для студентов средних профессиональных и высших учебных заведений/ В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. - 4-е изд., доп. и перераб. - Ростов н/Д: Феникс, 2007. - 383 с.

11. Самохвалова Ю.Н. Бухгалтерский учет: Практикум: Учеб. пособие/ Ю.Н. Самохвалова. - М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2006. - 240 с.

12. Анциферова И.В. Бухгалтерский финансовый учет: Учеб. пособие/ И.В. Анциферова. - М.: Дашков и К, 2008. - 800 с.

13. Дымченко О.В. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие/ О.В. Дымченко. - Ростов н/Д: Феникс, 2008 - 410 с.

14. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учеб./ Н.П. Кондраков. - М.: ТК Велби, Проспект, 2008. - 448 с.

15. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учеб./ В.П. Астахов. - 8-е изд., доп. и перераб. - Ростов н/Д: Феникс, 2007. - 891 с.

1. НК РФ, ст.257, п.1, абз.1 [↑](#footnote-ref-1)
2. НК РФ, ст. 258, п.1 [↑](#footnote-ref-2)
3. Утвержден Постановлением Госстандарта РФ от 26 декабря 1994 г. N 359 с изменениями и дополнениями [↑](#footnote-ref-3)
4. см. Приложения [↑](#footnote-ref-4)
5. ГК РФ, ст. 575, п.1 [↑](#footnote-ref-5)
6. ПБУ 6/01 «Учет основных средств», гл. 3 «Амортизация основных средств», п.17 [↑](#footnote-ref-6)