**1. Понятие основных средств, приобретение, создание основных средств силами самой фирмы**

Согласно ПБУ "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), основные средства - это имущество, которое предназначено для использования фирмой в качестве средств труда более одного года (например, здания, станки и оборудование, вычислительная техника, транспорт) или сдается в аренду (лизинг).

Таким образом, стоимость имущества со сроком службы более года (независимо от его цены) учитывают на счете 01 "Основные средства".

Из этого правила есть исключение. Если основное средство стоит не дороже 20 000 руб. (без НДС), то его можно учесть в составе МПЗ (п. 5 ПБУ 6/01). При этом организуют соответствующий контроль за движением такого основного средства для его сохранности.

Фирма может установить меньший лимит стоимости основных средств, которые списывают сразу после их передачи в эксплуатацию. Об этом необходимо написать в бухгалтерской учетной политике.

То или иное имущество учитывают в составе основных средств, если одновременно выполнены следующие условия:

- оно предназначено для использования в производстве или для управленческих нужд фирмы;

- имущество будут использовать свыше 12 месяцев;

- фирма не собирается его перепродавать;

- имущество может приносить доход.

Единица учета основных средств - это инвентарный объект. Таким объектом могут быть:

- отдельный предмет (например, шкаф, автомобиль, холодильник и т.д.);

- единый комплекс из нескольких предметов, которые смонтированы на общем фундаменте или имеют общее управление (например, персональный компьютер, в состав которого входят системный блок, монитор, клавиатура, мышь).

В соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (Утвержден Постановлением Госстандарта РФ от 26 декабря 1994 г. N 359) в бухгалтерском учете 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.

-капитальные вложения на коренное улучшение земель;

-капитальные вложения в арендованные объекты основных средств;

-земельные участки и объекты природопользования.

Не относятся:

-предметы, служащие менее 1 года,

-предметы стоимостью ниже лимита, установленного в учетной политике, но не более 20000 рублей,

-орудия лова,

-инструменты целевого назначения,

-специальная и фирменная одежда и обувь,

-постельные принадлежности,

-временные сооружения,

-молодняк, подопытные животные,

-многолетние насаждения в питомниках.

**Приобретение основных средств**

Основные средства отражают в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости.

В балансе указывают лишь их остаточную стоимость (первоначальная стоимость за вычетом начисленной по ним амортизации).

Первоначальная стоимость основного средства - это сумма фактических затрат на его приобретение или создание. Она зависит от того, как основное средство было получено:

- за деньги;

- в качестве вклада в уставный капитал;

- безвозмездно.

Также основное средство может быть создано силами самой фирмы.

**Покупка основного средства**

По правилам бухгалтерского учета в первоначальную стоимость основного средства, приобретенного за деньги, включают все расходы фирмы, связанные с этой покупкой, за исключением НДС и других возмещаемых налогов.

Такими расходами являются:

- суммы, уплаченные в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также за доставку и доработку объекта;

- суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с приобретением основных средств;

- таможенные пошлины и таможенные сборы;

- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Все перечисленные затраты учитываются по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет (в зависимости от вида купленного имущества):

- 08-1 "Приобретение земельных участков";

- 08-2 "Приобретение объектов природопользования";

- 08-4 "Приобретение отдельных объектов основных средств";

- 08-7 "Приобретение взрослых животных".

Если фирма платит НДС, то сумму налога, предъявленную продавцом основного средства, в его первоначальную стоимость не включают, а учитывают на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет 1 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств".

После оприходования основного средства ее принимают к налоговому вычету (на основании счета-фактуры продавца).

Если фирма не платит НДС, то сумма этого налога увеличивает первоначальную стоимость основного средства и к налоговому вычету не принимается.

Покупка основного средства отражается проводками:

Дебет 08, субсчет 1 (2, 4, 7), Кредит 60 (71, 76...)

- учтены затраты по покупке основного средства;

Дебет 19-1 Кредит 60 (71, 76...)

- учтен НДС по затратам, связанным с покупкой основного средства (на основании счета-фактуры продавца);

Дебет 60 (71, 76...) Кредит 50 (51)

- оплачены основное средство и затраты, связанные с его покупкой;

Дебет 01 Кредит 08, субсчет 1 (2, 4, 7)

- объект основных средств принят к бухгалтерскому учету;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19-1

- НДС по расходам, связанным с покупкой основного средства, принят к налоговому вычету.

**Пример.** В декабре отчетного года предприятие приобрело по договору станок. Его стоимость составила 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Расходы на доставку станка до цеха фирмы и его монтаж составили 23 600 руб. (в том числе НДС - 3600 руб.). Бухгалтер "Актива" должен сделать проводки:

Таблица Проводки бухгалтера

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание операции | Сумма | Д | К |
| 1 | Учтены расходы по покупке станка | 100000 | 08 | 60 |
| 2 | Учтена сумма НДС по станку | 18000 | 19 | 60 |
| 3 | Учтены расходы по доставке и монтажу станка | 20000 | 08 | 60 |
| 4 | Учтена сумма НДС по расходам на доставку и монтаж станка | 3600 | 19 | 60 |
| 5 | Оплачен станок и расходы на его доставку и монтаж | 141600 | 60 | 51 |
| 6 | Станок зачислен в состав основных средств | 120000 | 01 | 08 |
| 7 | Произведен налоговый вычет по НДС | 21600 | 68 | 19 |

В балансе предприятия за отчетный год будет указана первоначальная стоимость станка в сумме 120000 руб

**Вклад основных средств в уставный капитал**

Если фирма получила основное средство в качестве вклада в уставный капитал, необходимо учесть его на балансе по стоимости, согласованной между учредителями.

В акционерном обществе цену основного средства должен подтвердить независимый оценщик. В обществе с ограниченной ответственностью его привлекают, если основное средство стоит дороже 20 000 руб.

Передающая сторона обязана восстановить и заплатить в бюджет ранее принятый к вычету НДС по основному средству пропорционально его остаточной стоимости. Принимающая сторона должна учесть этот НДС, а затем может принять его к вычету (п. 3 ст. 170 НК РФ).

**Пример.** В отчетном году ЗАО "Актив" (учредитель) передало ООО "Пассив" оборудование в качестве вклада в уставный капитал. Его согласованная и подтвержденная оценщиком стоимость равна 500 000 руб. (без учета НДС). Остаточная балансовая стоимость оборудования в учете "Актива" составляет 550 000 руб. На нее приходится НДС в сумме 99 000 руб. Расходы по доставке оборудования составили 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.). Бухгалтер "Пассива" сделал в учете проводки:

Таблица 2 – Проводки бухгалтера

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание операции | Сумма | Д | К |
| 1 | Отражена задолженность "Актива" по вкладу в уставный капитал | 500000 | 75 | 80 |
| 2 | Принято к учету полученное оборудование | 500000 | 08 | 75 |
| 3 | Учтен НДС по оборудованию | 99000 | 19 | 75 |
| 4 | Отражены транспортные расходы | 10000 | 08 | 70,69 |
| 5 | Учтен НДС по транспортным расходам | 1800 | 19 | 70,69 |
| 6 | Оборудование введено в эксплуатацию | 510000 | 01 | 08 |
| 7 | Принят к вычету НДС. | 100800 | 68 | 19 |

В балансе "Пассива" за отчетный год по статье «Основные средства» указана стоимость оборудования в сумме 510000 руб. за вычетом начисленной по нему амортизации.

**Поступление основных средств безвозмездно**

Если получены основные средства безвозмездно, то их стоимость определяется исходя из рыночной цены на подобное имущество.

Безвозмездная передача и получение имущества (сделки дарения) на сумму более 500 руб. между коммерческими организациями запрещены (ст. 575 ГК РФ).

Таким образом, безвозмездно получить основные средства организация может только от физических лиц, некоммерческих организаций, а также государственных и муниципальных органов.

Сумму НДС по такому основному средству, уплаченную передающей стороной, к налоговому вычету не принимают. Она увеличивает его первоначальную стоимость.

Стоимость основных средств, полученных безвозмездно, отражают проводкой:

Дебет 08-4 Кредит 98-2

- получены основные средства безвозмездно.

При вводе основных средств в эксплуатацию сделайте запись:

Дебет 01 Кредит 08-4

- основные средства введены в эксплуатацию.

Стоимость материальных ценностей, безвозмездно полученных от другой организации или физического лица, облагают налогом на прибыль. Налог нужно заплатить по итогам того периода, когда основные средства были оприходованы.

Исключение составляют ценности, полученные фирмой от физического лица или организации, которая имеет долю в уставном капитале вашего предприятия не менее 50%. При этом полученное имущество не облагают налогом на прибыль, только если оно не будет передано третьим лицам в течение года со дня его получения.

**Пример.** В марте отчетного года предприятие получило безвозмездно от органа местного самоуправления технологическое оборудование. Его рыночная цена составила 360 000 руб. (в том числе НДС). Бухгалтер предприятия должен сделать проводки:

Таблица 3 - Бухгалтер предприятия должен сделать проводки:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание операции | Сумма | Д | К |
| 1 | Оприходовано безвозмездно полученное оборудование по рыночной цене | 360000 | 08.4 | 98.2 |
| 2 | Оборудование введено в эксплуатацию | 360000 | 01 | 08.4 |

ДЕБЕТ 09 КРЕДИТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 72000руб. (360 000руб. х 20%) - отражен отложенный налоговый актив, начисленный на стоимость гаража, включенную в налоговом учете в марте во внереализационные доходы.

**Создание основного средства силами самой фирмы**

Основное средство может быть построено. Есть два способа строительства:

- подрядный (если работы проводят сторонние организации - подрядчики);

- хозяйственный (если фирма ведет строительство самостоятельно).

В бухгалтерском учете первоначальная стоимость основных средств, построенных любым из этих способов, складывается из всех затрат на их строительство и ввод в эксплуатацию (расходы на покупку материалов, приобретение и монтаж оборудования, оплату труда рабочих и т.д.).

После того как работы будут завершены, оформляют акт с указанием сметной стоимости строительства. На основании такого акта вы необходимо сделать проводки:

Дебет 08-3 Кредит 60

- отражена стоимость строительных работ;

Дебет 19-1 Кредит 60

- отражена сумма НДС, указанная в счете-фактуре подрядной организации.

**Пример.** В отчетном году предприятие начало строительство административного здания. Строительство ведется подрядным способом. Стоимость всех работ составила 2 360 000 руб. (в том числе НДС - 360 000 руб.).

Таблица 4 - Бухгалтер должен сделать проводки (после оформления акта):

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание операции | Сумма | Д | К |
| 1 | Учтена стоимость строительных работ | 2000000 | 08.3 | 60 |
| 2 | Учтена сумма НДС, указанная в счете-фактуре подрядной организации | 360000 | 19.1 | 60 |
| 3 | Построенный объект зачислен в состав основных средств | 2000000 | 01 | 08.3 |
| 4 | Принят к вычету НДС | 360000 | 68 | 19.1 |
| 5 | Оплачены расходы по строительству | 2360000 | 60 | 51 |

При хозяйственном способе строительные работы фирма проводит самостоятельно (то есть не привлекая подрядчиков). В этом случае все затраты, связанные со строительством (стоимость строительных материалов, амортизация основных средств, используемых для строительства, заработная плата рабочих и т.п.), также учитываются по дебету счета 08.

В учете это отражают так:

Дебет 08-3 Кредит 10 (02, 70, 69...)

- отражены затраты на строительные работы, выполненные собственными силами.

Стоимость строительно-монтажных работ для собственного потребления организации облагают НДС. При этом сумма налога, начисленная при выполнении работ, подлежит вычету только при условии, что:

- построен объект производственного назначения;

- сумма НДС перечислена в бюджет.

**2. Восстановление основных средств**

Расходы, связанные с реконструкцией, модернизацией, достройкой или дооборудованием основных средств, увеличивают их первоначальную стоимость. При этом сумма амортизации по таким основным средствам, начисленная до их реконструкции (модернизации, достройки, дооборудования), не меняется.

Реконструкция и модернизация - это полное или частичное переустройство и переоборудование зданий, сооружений и других объектов основных средств.

Реконструкция приводит к изменению их основных технических или экономических показателей (например, увеличению оперативной памяти компьютера).

Достройка - возведение новых частей зданий, сооружений и других строительных объектов. Вновь возведенные части должны составлять единое целое с объектом основных средств, то есть их отделение друг от друга без ущерба невозможно.

Дооборудование - дополнение основных средств новыми (дополнительными, а не взамен уже существующих) частями, деталями и другими механизмами, которые будут составлять с этим оборудованием единое целое, придадут ему новые функции или изменят показатели его работы (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.). Например, дооборудование - это установка в компьютер встроенного модема для связи через телефонную сеть.

Эти расходы отражают на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет "Увеличение стоимости основных средств", проводкой:

Дебет 08, субсчет "Увеличение стоимости основных средств", Кредит 10 (23, 29, 60, 69, 70, 71...)

- отражены расходы на реконструкцию (модернизацию, достройку или дооборудование) основных средств;

Дебет 01 Кредит 08, субсчет "Увеличение стоимости основных средств"

- увеличена первоначальная стоимость основного средства после полного окончания работ.

**Пример.** В декабре отчетного года предприятие решило улучшить технические характеристики компьютера. Его первоначальная стоимость составляла 18 000 руб. (без НДС). В результате проведенных работ был заменен процессор на более мощный и установлен CD-дисковод. Стоимость всех работ (с учетом стоимости новых деталей) составила 7080 руб. (в том числе НДС - 1080 руб.). Бухгалтер сделал проводки:

Таблица 5 - Бухгалтер сделал проводки

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание операции | Сумма | Д | К |
| 1 | Оплачена стоимость работ | 18000 | 01 |  |
| **2** | Учтены расходы на модернизацию | 6000 | 08 | 10 |
| **3** | На сумму расходов по модернизации увеличена первоначальная стоимость компьютера | 6000 | 01 | 08 |
| **4** | Произведен вычет по НДС | 1080 | 68 | 19 |

В балансе за отчетный год по строке будет указана первоначальная стоимость компьютера (с учетом расходов по его модернизации) в сумме 24000 руб.

Такие расходы могут не включаться в стоимость основных средств, если они не носят капитальный характер. Эти расходы считаются некапитальными, если одновременно выполняются следующие условия:

- в результате показатели работы основного средства не улучшаются или улучшаются незначительно;

- расходы не связаны со строительными или монтажными работами;

- срок службы дополнительных узлов, агрегатов и деталей не превышает одного года.

В этой ситуации затраты по реконструкции, модернизации, достройке или дооборудованию основных средств учитывают в составе расходов и их стоимость не увеличивают.

**Переоценка**

Фирма имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать основные средства.

Обратите внимание: если вы один раз провели переоценку, в дальнейшем ее придется делать регулярно.

Если в результате переоценки стоимость основных средств увеличилась, то сумму увеличения относят в кредит счета 83 "Добавочный капитал". В учете делают проводки:

Дебет 01 Кредит 83

- увеличена стоимость основного средства в результате переоценки;

Дебет 83 Кредит 02

- доначислена амортизация основного средства в результате его переоценки.

В ходе переоценки можно увеличить стоимость тех основных средств, которые ранее были уценены. Тогда сумму дооценки, равную сумме предыдущей уценки, учитывают в составе нераспределенной прибыли. Превышение суммы дооценки над суммой уценки включают в состав добавочного капитала.

**Пример.** На балансе предприятия числится станок.

По состоянию на 1 января прошлого года станок был переоценен. Первоначальная стоимость станка была уменьшена на 4000 руб., а сумма амортизации - на 1000 руб. По состоянию на 1 января отчетного года вновь была проведена переоценка станка. Первоначальная стоимость станка была увеличена на 12 000 руб., а сумма амортизации - на 3000 руб.

**1 января прошлого года**

Отражается уценка основного средства:

Дебет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" Кредит 01 "Основные средства"

- 4000 руб. - на сумму уменьшения первоначальной стоимости;

Дебет 02 "Амортизация основных средств" Кредит 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

- 1000 руб. - на сумму уменьшения амортизации;

**1 января текущего года**

Отражается дооценка основного средства:

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

- 12000 руб. - на увеличение первоначальной стоимости;

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

- 3000 руб. - на увеличение амортизации.

В балансе за I квартал отчетного года станок отражают по новой (восстановительной) стоимости.

Если в результате переоценки стоимость основных средств уменьшилась, то сумму уменьшения относят в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Это отражают проводками:

Дебет 84 Кредит 01

- уценен объект основных средств, который ранее не дооценивался;

Дебет 02 Кредит 84

- уменьшена амортизация уцененного объекта, который ранее не дооценивался.

В ходе переоценки вы можете и уменьшить стоимость тех объектов основных средств, которые ранее были дооценены. Тогда сумма уценки, равная сумме предыдущей дооценки, уменьшает добавочный капитал.

Превышение суммы уценки над суммой дооценки относится в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

**3. Выбытие основных средств**

Основные средства снимают с учета в различных ситуациях. Например, организация решает продать объект основных средств, внести его в качестве вклада в уставный капитал другой организации, объект может прийти в негодность. Во всех этих случаях он подлежит списанию.

Для списания объекта ОС к счету 01 открывают специальный субсчет - "Выбытие основных средств" (назовем его, для удобства, 01.2, субсчет для учета ОС назовем 01.1). При работе с ним действует следующая схема бухгалтерских записей.

Д01.2 К01.1 - сумма первоначальной (восстановительной) стоимости ОС

Д02 К01.2 - сумма накопленной амортизации

Эти записи делаются на основании акта о приеме-передаче объекта ОС.

В итоге, дебетовый остаток субсчета 01.2 покажет нам остаточную стоимость объекта основного средства. Схема дальнейших записей зависит от целей, в соответствии с которыми мы списываем объект. Рассмотрим различные схемы.

При списании объекта для последующей продажи, после вышеописанных делаются следующие записи:

Д91 К01.2 - на сумму остаточной стоимости объекта

Д62 К91 - отражен доход от продажи объекта ОС

Д91 К99 - на сумму прибыли от реализации объекта ОС

При использовании выбывающего ОС в качестве вклада в уставный капитал, действует такая схема проводок:

Д58 К76 - отражена задолженность по вкладу в уставный капитал

Д76 К01.2 - отражена остаточная стоимость выбывшего объекта

При ликвидации объекта ОС его остаточная стоимость списывается в дебет счета 91:

Д91 К01.2 - на остаточную стоимость

После чего туда же списываются затраты, связанные с разборкой, демонтажем и другими операциями по выбытию. В корреспонденции со счетом 91 могут быть различные счета затрат. Например, возможна такая запись:

Д91 К60 - расходы на услуги сторонних организаций по демонтажу объекта ОС

Д91 К20 - расходы основного производства на демонтаж объекта

После того, как демонтаж завершен, некоторые части выбывшего объекта ОС (например, при демонтаже здания это могут быть строительные материалы) могут быть приняты к учету как материалы:

Д10 К91 - приняты к учету материалы, полученные в ходе демонтажа основного средства.

Аналогичной проводкой (разница будет видна лишь на уровне субсчетов) оформляется, например, прием металлолома, оставшегося от объекта ОС.

После того, как процесс демонтажа будет завершен, счет 91 закрывается на счет 99. Причем, если от ликвидации объекта ОС получен убыток (что обычно и бывает при ликвидации, так как этот процесс может быть достаточно дорогостоящим, а принятые к учету "остатки" основного средства не компенсируют затрат по его выбытию), делается такая запись:

Д99 К91 - на сумму убытка от ликвидации объекта ОС

Если же вышло так, что по результатам ликвидации получена прибыль, делается такая запись:

Д91 К99 - на сумму прибыли от ликвидации объекта ОС.

Так же, если ОС ранее дооценивалось - необходимо списать сумму его дооценки следующей записью:

Д83 К84 - на сумму дооценки ОС

Если объект ОС ранее уценивался, сумму уценки списывать не нужно.

**Частичная ликвидация**

Основное средство может быть частично ликвидировано (например, с компьютера удалены блоки, со станка снято оборудование, часть здания демонтирована и т.п.). В результате первоначальная стоимость основного средства уменьшится.

**Пример.** В ноябре отчетного года предприятие ликвидировало пристройку к зданию склада. Стоимость здания - 3 200 000 руб. Инвентарная стоимость пристройки - 400 000 руб. Расходы, связанные с ликвидацией пристройки (демонтаж оборудования, разборка здания и т.п.), составили 8000 руб.

В результате частичной ликвидации оприходованы материалы стоимостью 12 000 руб. Бухгалтер сделал записи:

Таблица 6 - Бухгалтер сделал записи

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание операции | Сумма | Д | К |
| 1 | Списана стоимость пристройки | 400000 | 01.2 | 01.1 |
| 2 | Списаны расходы, связанные с ликвидацией пристройки | 8000 | 91 | 60 |
| 3 | Оприходованы материалы, полученные при ликвидации пристройки | 12000 | 10 | 60 |

В результате стоимость основного средства уменьшится на 380000 руб. как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

В балансе за отчетный год будет указана уменьшенная стоимость здания склада 282000 руб. за вычетом начисленной по нему амортизации.

4. Амортизация основных средств

Амортизация - это распределение стоимости основного средства по срокам его полезного использования. Выше мы приводили пример токарного станка, который добавляет немного своей стоимости в себестоимость каждого производимого на нем изделия. Главный вопрос, который возникает при необходимости начисления амортизации - это вычисление суммы амортизации. ПБУ 6/01 предусматривает четыре способа начисления амортизации:

-линейный способ;

-способ уменьшаемого остатка;

-способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

-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. Способы амортизации объектов основных средств, принятых в организации, закрепляются в учетной политике.

Для учета сумм амортизационных отчислений используется счет 02 "Амортизация основных средств". Например, в организации амортизационные отчисления автомобиля учитываются на счете общехозяйственных расходов (26), поэтому бухгалтерская запись будет выглядеть следующим образом:

Д26 К02 - на сумму исчисленной амортизации.

Эта запись делается на основе бухгалтерской справки-расчета.

Следует отметить некоторые важные особенности, отмеченные в ПБУ 6/01 и касающиеся порядка начисления амортизации. Начисление амортизации по объекту основных средств:

-начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

-прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

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

-производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Теперь рассмотрим особенности расчета амортизации по каждому из способов.

**Линейный способ** предусматривает распределение стоимости основного средства по периодам полезного использования равными долями.

Годовая сумма амортизационных отчислений при линейном способе 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.

Например, основное средство - автомобиль - отражается в учете по первоначальной стоимости 100000 рублей. Срок полезного использования основного средства - 5 лет. Таким образом, норма амортизационных отчислений в год составит 20% стоимости основного средства (1/5 = 0,2 = 20%). Это значит, что в год начисляется в качестве амортизации 20000 рублей. Амортизация начисляется ежемесячно, равными долями, то есть размер амортизации, начисляемой ежемесячно, будет равен 1666,66 рублей (20000/12=1666,66).

Этот способ амортизации применяется для объектов, которые выполняют сравнительно постоянный объём работ, и, к тому же, время их полезного использования ограничено их сроком службы. Например, это могут быть здания, сооружения, станки и т.д.

Сущность **способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)** заключается в том, что амортизация начисляется исходя из объема работы, выполненного объектом основных средств. Этот метод можно применять, например, для амортизации автомобилей, самолётов, и других ОС, срок полезного использования которых зависит от режима их эксплуатации.

Например, если автомобиль стоимостью 200000 рублей рассчитан на пробег в 500000 километров, за каждый пройденный километр списывают амортизацию в размере 40 копеек (200000/500000=0,4). То есть, если, например, в одном из месяцев автомобиль прошел 1000 километров, начислили амортизацию в размере 1000\*0,4=400 рублей. Если в следующем месяце автомобиль прошел 15000 километров, размер амортизации составит, соответственно, 15000\*0,4=6000 рублей.

**Способ уменьшаемого остатка** относится к так называемым ускоренным способам амортизации. Их сущность заключается в том, что размер начисленной амортизации уменьшается с каждым годом, являясь максимальным в первом году использования основного средства и минимальным в последнем году. Ускоренные методы амортизации полезны, так как позволяют сбалансировать затраты на амортизацию объектов основных средств и затраты на их ремонт и поддержание в работоспособном состоянии. Дело в том, что, в общем случае, затраты на ремонт ОС минимальны в первый год и максимальны в последний год, постепенно возрастая. Для оптимизации управления себестоимостью продукции, на которую относится амортизация, можно применять способ уменьшаемого остатка.

При способе уменьшаемого остатка годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией.

**Пример.** Имеется объект основных средств стоимостью 100000 рублей. Срок его полезного использования - 5 лет. Коэффициент ускорения, установленный учетной политикой организации для амортизации данного объекта, равняется 1,5. Годовая норма амортизации объекта составляет 20% (1/5=0,2=20%). 20% \* 1,5 = 30%. Это означает, что в первый и последующие годы надо списать 30% от остаточной стоимости основного средства. Причем, в первый год списывается 30% от первоначальной стоимости основного средства, а последующие годы - по 30% от остаточной стоимости.

Списано в 1-й год 100000\*30%=30000 рублей.

Остаточная стоимость объекта к началу второго года составит 100000-30000=70000 рублей. Отталкиваясь от этой суммы, продолжаем вычисления.

Списано во 2-й год: 70000\*30%=21000 рублей

Остаточная стоимость к началу третьего года составит 70000-21000=49000 рублей

Списано в 3-й год: 49000\*30%=14700 рублей.

Остаточная стоимость к началу четвертого года: 34300 рублей и т.д.

Списано в 4-й год: 34300\*30%=10290 рублей

Остаточная стоимость к началу пятого года: 24010 рублей

Списано в 5-й год: 24010\*30%=7203

Остаточная стоимость после 5 лет использования: 24010-7203=16807 рублей.

Способ уменьшаемого остатка характеризуется тем, что стоимость основного средства не распределяется полностью.

**Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** так же относится к ускоренным. ПБУ 6/01 регламентирует его следующим образом: при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчисления 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. Имеется основное средство стоимостью 100000 рублей со сроком полезного использования 5 лет. Рассчитать сумму чисел лет срока полезного использования можно следующим образом: сложить числа от 1 до числа, представляющего срок полезного использования объекта.

1+2+3+4+5=15

Для расчета размера амортизационных отчислений в первый год использования нужно получить выражение, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе уже полученная сумма чисел лет срока полезного использования объекта. Так как это - первый год использования, до конца срока полезного использования объекта еще 5 лет. В итоге получается такое выражение для суммы амортизационных отчислений в первый год:

100000\*(5/15)=100000\*0,33=33000 руб.

Здесь не нужно считать остаточную стоимость объекта для вычисления суммы отчислений за второй и последующий годы. надо посчитать, сколько лет осталось до конца срока полезного использования. Так как это второй год использования объекта, до конца осталось 4 года. Аналогично, 3 года останется на третий год, 2 года - на 4-й и 1 - на 5-й год использования объекта.

Сумма начисленной амортизации за второй год:

100000\*(4/15)=100000\*0,26=26000 руб.

Вычисления за третий год:

100000\*(3/15)=100000\*0,2 = 20000 руб.

Вычисления за четвертый год:

100000\*(2/15)=100000\*0,13=13000 руб.

Вычисления за пятый год:

100000\*(1/15)=1000000\*0,066 = 6666 руб.

Итого сумма списанной амортизации составила 98666 руб. При использовании данного способа можно списать всю стоимость объекта ОС, однако, так как выше применялись округления, сумма получилась не точно соответствующей исходной стоимости объекта

Термин "амортизация" часто путают с термином "износ". Термин "износ" применяется, когда речь идет о физическом износе основного средства, а амортизация - это лишь списание стоимости. Например, полностью изношенный объект, может быть не полностью списанным в учете, и, в то же время, стоимость объекта, который не износился физически, может быть полностью списана в учете.

Как правило, физический износ большинства объектов основных средств (особенно это заметно, например, для вычислительной техники) идет медленнее морального устаревания объекта. Таким образом получается, что объект успевает морально устареть до того, как устареет физически, а дата списания стоимости объекта в бухгалтерском учете находится где-то между датой морального устаревания и датой физического износа. Как же учитывать объекты основных средств, вполне исправных и работоспособных, стоимость которых списана полностью с помощью начисления амортизации? Объект всё равно может числиться в учете, однако амортизация на него уже не начисляется.

В **налоговом** учете применяются два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный (пункт 1 статьи 259 НК РФ).

Сущность нелинейного метода начисления амортизации состоит в том, что месячная норма амортизации, определенная исходя из срока полезного использования объекта, применяется каждый раз к остаточной стоимости объекта, сформировавшейся на начало текущего месяца.

Амортизацию надо начислять не по каждому отдельному объекту основных средств, а по амортизационным группам.

Амортизируемое имущество объединяется в следующие амортизационные группы:

первая группа - все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;

вторая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;

третья группа - имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;

четвертая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;

пятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;

шестая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;

седьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;

восьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;

девятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;

десятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Согласно пункту 4 статьи 259.2 Налогового кодекса сумма амортизации по группе за месяц производится по формуле:

А = В × К/100,где А - сумма начисленной амортизации за данный месяц для соответствующей амортизационной группы;

В - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы;

К - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы.

При этом нормы определяются пунктом 5 статьи 259.2 Кодекса

**5. Аренда основных средств**

Аренда - это договор между собственником имущества (его называют арендодателем) и арендатором, в соответствии с которым арендодатель предоставляет арендатору имущество во временное владение и пользование за плату. Арендные отношения в РФ регулирует Глава 34 "Аренда" Гражданского кодекса Российской федерации. Рассмотрим схему учета имущества у арендодателя. Объекты ОС, сданные в аренду, учитываются на особом субсчете, открываемом к счету 01 (01.3, хотя может быть применена и другая нумерация):

Д01.3 К01.1 - первоначальная (восстановительная) стоимость объекта ОС, сданного в аренду. Такая запись делается на основании акта приема-передачи ОС. Таким же образом списывается на особый субсчет счета 02 (например, на субсчет 02.3) сумма накопленной амортизации

Д02.1 К02.3 - списана сумма накопленной амортизации

Арендодатель сдает основные средства в аренду за плату. Поэтому операции оплаты так же находят отражение в учете. Здесь действует следующая схема записей, как правило, такие записи производятся ежемесячно:

Д76 К91 - начислен доход от сдачи ОС в аренду

Д91 К68 - НДС с арендной платы

Д51 К76 - арендатор оплатил по безналичному расчету задолженность по аренде

Д91 К02-3 - начислена амортизация объекта ОС

Д91 К99 - начислена прибыль от сдачи в аренду объекта ОС

После того, как срок аренды заканчивается, и объект ОС возвращается арендодателю, он делает следующие записи:

Д01.1 К01.3 - первоначальная (восстановительная) стоимость объекта ОС

Д02.3 К02.1 - сумма накопленной амортизации

Фактически это - записи, обратные записям, сделанным при сдаче в аренду.

Рассмотрим порядок учета объекта ОС у арендатора. Арендованное основное средство учитывается в забалансовом учете. В частности, на счете 001 "Арендованные основные средства". При приеме арендованного объекта у арендатора делается такая запись:

Д001 - на сумму первоначальной стоимости объекта, указанную в договоре аренды

Учет на забалансовых счетах ведется без применения двойной записи, поэтому поступление объектов учета отражается по дебету, выбытие - по кредиту.

Далее, делаются записи списания расходов на аренду объекта ОС по различным статьям расходов. Например, если объект используется для общехозяйственных нужд организации, делается такая запись:

Д26 К60 - расходы по аренде объекта ОС отражены в составе общехозяйственных расходов

Д19 К60 - НДС по расходам на арендную плату

Д68 К19 - принят к зачету НДС по арендной плате

Д60 К51 - оплачен по безналичному расчету счет арендодателя за ОС, сданные в аренду.

Когда срок аренды заканчивается, арендуемый объект списывается с забалансового учета следующей записью:

К001 - на сумму первоначальной стоимости арендованного объекта ОС.

**6. Учет расходов на покупку основных средств**

Основные средства отражают в учете по первоначальной стоимости (то есть исходя из суммы всех затрат на их приобретение). Первоначальную стоимость этого имущества формируют на счете 08, субсчет 4 "Приобретение отдельных объектов основных средств" .

Все затраты, связанные с покупкой основных средств, отражают так:

Дебет 08.4 Кредит 60

- учтены затраты на приобретение основного средства;

Дебет 08.5 Кредит 60

- учтены затраты на приобретение нематериального актива.

Дебет 19 Кредит 60 (76)

- учтены суммы НДС по купленному имуществу.

(до тех пор пока основное средство не будет введено в эксплуатацию).

При вводе основного средства в эксплуатацию в учете делают проводку:

Дебет 01 Кредит 08.4

- введено в эксплуатацию основное средство.

**Учет расходов на покупку оборудования, требующего монтажа**

Оборудование, требующее монтажа, - это основное средство (например, станки, технологические машины и т.п.), которое вводят в эксплуатацию только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, полу, межэтажным перекрытиям и другим конструкциям зданий.

Такое оборудование отражают в учете по первоначальной стоимости (то есть исходя из суммы всех затрат на их приобретение). Первоначальную стоимость этого имущества формируют на счете 07 "Оборудование к установке" в том же порядке, что и стоимость основных средств.

На счете 07 "Оборудование к установке" не учитывают:

- транспортные средства;

- свободно стоящие станки;

- строительные механизмы;

- сельскохозяйственные машины;

- производственный инструмент;

- измерительные приборы;

- производственный инвентарь.

Все затраты, связанные с покупкой оборудования, отражают так:

Дебет 07 Кредит 60

- учтены затраты на приобретение оборудования, требующего монтажа;

Дебет 19 Кредит 60 (76)

- отражены суммы НДС по купленному оборудованию.

После передачи оборудования в монтаж сделайте проводку:

Дебет 08 Кредит 07

- списано оборудование, переданное в монтаж.

**Пример.** В отчетном году предприятиеприобрело технологическую линию. Стоимость линии 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.). Монтаж линии выполнила сторонняя организация. Стоимость ее услуг - 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Бухгалтер должен сделать проводки:

Таблица 7 - Проводки

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание операции | Сумма | Д | К |
| 1 | Оприходована линия | 300000 | 07 | 60.1 |
| 2 | Учтен НДС | 54000 | 19 | 60.1 |
| 3 | Линия передана в монтаж | 300000 | 08 | 07 |
| 4 | Учтена стоимость работ по монтажу | 100000 | 08 | 60.2 |
| 5 | Учтен НДС по работам подрядчика | 18000 | 19 | 60.2 |
| 6 | Линия введена в эксплуатацию | 400000 | 01 | 08 |

**Как учесть расходы по строительству**

Строительство может осуществляться

- подрядным способом;

- хозяйственным способом.

**Подрядный способ**

При подрядном способе все строительные работы выполняет сторонняя фирма - подрядчик. Расходы по такому строительству отражаются записями:

Дебет 08.3 Кредит 60

- учтена стоимость строительных работ;

Дебет 19 Кредит 60

- отражена сумма НДС, указанная в счете-фактуре подрядчика.

**Хозяйственный способ**

При хозяйственном способе все строительные работы фирма выполняет сама (то есть без привлечения подрядных организаций). Расходы по такому строительству отражаются проводками:

Дебет 08-3 Кредит 10 (02, 70, 69...)

- отражены затраты на строительные работы, выполненные собственными силами.

Стоимость строительно-монтажных работ, выполненных хозяйственным способом, облагается НДС. Затем сумма этого налога принимается к вычету.

**Заключение**

Совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, называется основными средствами.

Для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении, используют балансовый счет 01 «Основные средства».

Основное средство может быть получено: за деньги; в качестве вклада в уставный капитал; безвозмездно. Также основное средство может быть создано силами самой фирмы.

Основное средство принимается к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

В процессе производства основное средство постепенно изнашивается, и изношенная его стоимость частями включается в себестоимость готовой продукции.

Постепенный перенос стоимости основных средств на себестоимость готовой продукции называется амортизацией. Для целей налогового учета используют линейный и нелинейный методы начисления амортизации. Для бухгалтерского же учеты таких методов 4: линейный, метод уменьшаемого остатка, метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования и метод списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности информация о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года; о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.); о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами; об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету); о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам); об объектах основных средств, стоимость которых не погашается; об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды; об объектах основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности; о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств.

Таким образом, ведение учета основных средств на предприятии является важной частью бухгалтерской отчетности.