

Глава 2. Учет основных средств.

2.1. Что такое основные средства.

Повторим определение, данное во введении:

Основные средства – это имущество стоимостью более 20 000 руб. (без учета НДС), которое приобретается не для перепродажи, срок полезного использования которого должен быть более одного года.

К основным средствам, например, относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, измерительные и регулирующие приборы и устройства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, внутрихозяйственные дороги и др.

Амортизация основных средств – это процесс изнашивания основных средств, когда их стоимость переносится на создаваемую продукцию постепенно (частями), то есть по мере износа.

Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость основных средств, которые приобретены за плату, это сумма фактических затрат на их приобретение за исключением НДС (налога на добавленную стоимость) и иных возмещаемых налогов (кроме некоторых случаев).

В соответствии с п. 8 ПБУ 6/01 (здесь и далее «ПБУ» это «Положение по бухгалтерскому учету») фактическими затратами на приобретение основных средств являются:

- суммы, уплачиваемы в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;

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

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Единицей учета основных средств является инвентарный объект – объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций. Или объект из конструктивно объединенных предметов, являющихся единым целым и предназначенным для определенных работ.

Основные средства могут поступить в организацию следующими путями:

- 1) приобретение за плату;
- 2) получение в качестве вклада в уставный капитал;

- 3) получение в порядке дарения (безвозмездно);
- 4) получение по договору мены.

2.2. Приобретение основных средств за плату.

Приведем типовые проводки при приобретении основного средства.

Пример 2.1. Предприятие купило токарный станок за 118 000 руб., включая НДС. В счете-фактуре продавца отдельно показан НДС 18 000 руб. и цена без НДС 100 000 руб. Тогда типовые проводки будут иметь следующий вид.

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

100 000 руб. – отражена задолженность предприятия перед продавцом основного средства.

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

18 000 руб. – отражен НДС по приобретенному основному средству.

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-1 «Основные средства в эксплуатации»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

100 000 руб. – отражено, что объект основных средств введен в эксплуатацию.

После этого (после ввода основного средства в эксплуатацию) предприятие может принять к возмещению из бюджета «входящий» НДС.

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

18 000 руб. – сумма уплаченного продавцу НДС (сумма «входящего» НДС) показана в составе налоговых вычетов.

Здесь, забегаая вперед, скажем, что предприятие должно уплачивать в бюджет суммы «исходящего» НДС (с кредита счета 68) с вычетом сумм «входящего» НДС (с дебета счета 68). По кредиту счета 68 указываются суммы «исходящего» НДС при реализации товаров, работ, услуг. А по дебету счета 68 указывают налоговые вычеты, то есть суммы «входящего» НДС, которые берутся из оплаченных счетов-фактур поставщиков.

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетный счет»

118 000 руб. – предприятие оплатило счет продавца основного средства.

Пример 2.2. Немного усложним приведенный выше пример. Предприятие купило токарный станок за 118 000 руб., включая НДС. В счете-фактуре продавца отдельно показан НДС 18 000 руб. и цена без НДС 100 000 руб. И дополнительно предприятие оплатило услуги транспортной компании по доставке токарного станка в сумме 2 360 руб. (в том числе отдельно в счете-фактуре указан НДС 360 руб. и цена без НДС 2 000 руб.).

Тогда типовые проводки будут иметь следующий вид. Указывавшиеся ранее проводки выделены *наклонным шрифтом*.

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

100 000 руб. – отражена задолженность предприятия перед продавцом основного средства.

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

18 000 руб. – отражен НДС по приобретенному основному средству.

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

2 000 руб. – отражена задолженность предприятия за доставку основного средства.

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

360 руб. – отражен НДС по доставке основного средства.

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-1 «Основные средства в эксплуатации»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

102 000 руб. = (100 000 + 2 000) руб. – отражено, что объект основных средств введен в эксплуатацию, причем объект основных средств указан по первоначальной стоимости с учетом затрат на доставку, то есть с учетом всего, что было накоплено по дебету счета **08 (08-4)** касательно именно токарного станка.

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

18 000 руб. – сумма уплаченного продавцу НДС (сумма «входящего» НДС) показана в составе налоговых вычетов.

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

360 руб. – сумма уплаченного транспортной компанией НДС (сумма «входящего» НДС) показана в составе налоговых вычетов.

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетный счет»

118 000 руб. – предприятие оплатило счет продавца основных средств.

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетный счет»

2 360 руб. – предприятие оплатило счет за доставку основного средства.

2.3. Не включение НДС в налоговые вычеты.

Обычно «входящий» НДС, то есть НДС подлежащий уплате поставщику на основании выставленного им счета-фактуры, у покупающей организации включается в состав налоговых вычетов. И в первоначальную стоимость основных средств «входящий» НДС обычно **не** включается.

Но из этого правила есть исключения. «Входящий» НДС **не** подлежит включению в налоговые вычеты и учитывается в первоначальной стоимости основных средств, если:

- имущество приобретено для производства и-или реализации товаров, работ, услуг, операции по реализации которых не подлежат налогообложению;
- имущество приобретено для производства и-или реализации товаров, работ, услуг, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;
- имущество приобретено лицами, не являющимися налогоплательщиками либо являющимися освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;
- имущество приобретено для производства и-или реализации товаров, работ, услуг, операции по реализации (передаче) которых не признается реализацией товаров, работ, услуг.

Сумма «входящего» НДС, включенная в первоначальную стоимость основного средства, списывается на себестоимость продукции, работ, услуг через суммы амортизационных отчислений.

Пример 2.3. Институтская столовая приобрела электроплиту для изготовления пирожков, часть которых будет продаваться студентам в столовой, а часть будет продаваться через магазин, не принадлежащий институту. Предположим, что электроплита стоит 23 600 руб. (в том числе НДС 3 600 руб.).

В данном случае пирожки, продаваемые студентам в столовой, не облагаются «исходящим» НДС. А пирожки, продаваемые через посторонний магазин, облагаются «исходящим» НДС.

Предположим, что за первый месяц работы электроплиты было произведено и отгружено:

- пирожков, освобожденных от уплаты НДС – на 20 000 руб.;
- пирожков, облагаемых НДС – на 11 800 руб. (в том числе «исходящий» НДС 1 800 руб.).

В какой части электроплита используется для производства пирожков:

- реализованных без обложения «исходящим» НДС:
 $20\,000 \text{ руб.} : (20\,000 \text{ руб.} + 11\,800 \text{ руб.} - 1\,800 \text{ руб.}) * 100\% = 66,67\%$;
- реализованных с обложением «исходящим» НДС:
 $(11\,800 \text{ руб.} - 1\,800 \text{ руб.}) : (20\,000 \text{ руб.} + 11\,800 \text{ руб.} - 1\,800 \text{ руб.}) * 100\% = 33,33\%$.

Какая часть «входящего» НДС приходится на пирожки:

- реализованные без обложения «исходящим» НДС:
 $3\,600 \text{ руб.} * 66,67\% = 2\,400,12 \text{ руб.};$
- реализованных с обложением «исходящим» НДС:
 $3\,600 \text{ руб.} * 33,33\% = 1\,199,88 \text{ руб.}$

Таким образом, следует распределить сумму «входящего» НДС 3 600 руб. так:

- часть «входящего» НДС в сумме 2 400,12 руб. должна быть включена в балансовую стоимость электроплиты; в последствии эта сумма будет списана через амортизационные отчисления;
- часть «входящего» НДС в сумме 1 199,88 руб. следует предъявить к возмещению из бюджета.

2.4. Получение основных средств в качестве вклада в уставный капитал.

Пример 2.4. Учредитель организации внес в счет вклада в уставный капитал токарный станок, оцененный учредителями в 150 000 руб. Дополнительные затраты организации по доставке станка силами транспортной компании составили 4 720 руб. (в том числе НДС 720 руб.).

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

150 000 руб. – отражена согласованная учредителями стоимость переданного объекта основных средств.

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

4 000 руб. – стоимость услуг транспортной компании.

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

720 руб. – отражен НДС, выделенный в счете-фактуре транспортной компании.

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетный счет»

4 720 руб. – организация оплатила счет транспортной компании.

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

720 руб. – сумма уплаченного транспортной компанией НДС показана в составе налоговых вычетов.

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-1 «Основные средства в эксплуатации»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

154 000 руб. = (150 000 + 4 000) руб. – отражена первоначальная стоимость основного средства, введенного в эксплуатацию.

2.5. Безвозмездное получение основных средств.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их **текущая рыночная стоимость** на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы (п. 10 ПБУ 6/01).

Под **текущей рыночной стоимостью** понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 29 Методических указаний по учету основных средств).

Пример 2.5. Организацией получен безвозмездно токарный станок, текущая рыночная стоимость которого на дату принятия к учету составила 100 000 руб. Стоимость доставки станка в организацию – 4 720 руб. (в том числе НДС – 720 руб.). Станок используется в основном производстве. Срок полезного использования – 4 года. Типовые проводки будут иметь следующий вид.

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления»

100 000 руб. – отражена текущая рыночная стоимость токарного станка.

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

4 000 руб. – стоимость услуг транспортной компании по доставке станка.

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

720 руб. – отражен НДС, выделенный в счете-фактуре транспортной компании.

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-1 «Основные средства в эксплуатации»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

104 000 руб. = (100 000 + 4 000) руб. – отражена первоначальная стоимость станка, введенного в эксплуатацию.

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

720 руб. – сумма уплаченного транспортной компанией НДС показана в составе налоговых вычетов.

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетный счет»

4 720 руб. – организация оплатила счет транспортной компании.

Далее идут проводки, связанные с амортизацией станка. Отметим здесь, что амортизационные начисления начинаются с месяца, следующего за месяцем принятия основного средства к учету.

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

2 166,67 руб. = (104 000 руб. : 4 года : 12 месяцев) – сумма амортизационных отчислений за текущий месяц.

И одновременно с начислением амортизации за месяц делается проводка:

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»

2 083,33 руб. = (100 000 руб. : 4 года : 12 месяцев) – сумма списания доходов будущих периодов на текущий прочий доход месяца.

Отметим здесь, что суммы двух последних проводок отличаются из-за наличия транспортной компоненты в учете основного средства на счете 01 и отсутствия этой транспортной компоненты на счете 98.

2.6. Понятие амортизации основных средств.

Амортизация основных средств – это процесс изнашивания основных средств, когда их стоимость переносится на создаваемую продукцию постепенно (частями), то есть по мере износа.

Иными словами: Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации в течении всего срока их полезного использования (п. 48 Положения по бухучету и отчетности).

Амортизация **не** начисляется (п. 17 ПБУ 6/01):

- 1) по объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и т.п.), если они не используются для извлечения дохода;
- 2) по объектам основных средств, законсервированным и не используемым;
- 3) по объектам основных средств некоммерческих организаций;
- 4) по объектам основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования, музейные предметы).

При определении срока полезного использования объекта основных средств следует учитывать:

- ожидаемый срок использования в соответствии с производительностью или мощностью;
- ожидаемый физический износ в зависимости от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий, влияния агрессивной среды, системы ремонта;
- нормативно-правовые и другие ограничения сроков использования.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 №1 (далее – Классификация основных средств).

Далее в таблице приводится перечень амортизационных групп (п. 3 ст. 258 НК РФ). Здесь и далее НК РФ это Налоговый Кодекс РФ.

Таблица 2.1. Амортизационные группы.

Группа	Срок полезного использования имущества, включенного в амортизационную группу
I	от 1 года до 2 лет включительно
II	от 2 до 3 лет включительно
III	от 3 до 5 лет включительно
IV	от 5 до 7 лет включительно
V	от 7 до 10 лет включительно
VI	от 10 до 15 лет включительно
VII	от 15 до 20 лет включительно
VIII	от 20 до 25 лет включительно
IX	от 25 до 30 лет включительно
X	свыше 30 лет

В соответствии с п.1 ст. 258 НК РФ срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией самостоятельно на дату ввода объекта в эксплуатацию с учетом Классификации основных средств.

То есть, если объект отнесен, например, к IV амортизационной группе, то организация может самостоятельно определить срок полезного использования объекта в рамках «от 5 до 7 лет включительно», то есть принять, например, срок 5 лет и 6 месяцев или ровно 6 лет или ровно 7 лет. Срок амортизации устанавливает комиссия из технических специалистов организации, а не бухгалтерия. Бухгалтерия только принимает к исполнению в учете тот срок амортизации объекта основных средств, который определит комиссия технических специалистов.

Согласно п. 18 ПБУ 6/01 начисление амортизации в целях бухгалтерского учета может производиться одним из перечисленных 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 выбранного способа амортизации по отдельной группе однородных объектов производится в течении всего срока полезного использования объектов из этой группы и выбранный способ амортизации не может быть изменен. Однако для разных групп объектов могут быть выбраны разные способы амортизации.

Вне зависимости от способа амортизации организация должна определять годовую сумму амортизации по объектам основных средств и в течении каждого месяца производить амортизационные отчисления в размере 1/12 годовой суммы (п. 19 ПБУ 6/01).

Для организаций с сезонным характером использования основных средств годовая сумма амортизационных отчислений начисляется в виде равномерного распределения годовой суммы по месяцам работы организации в отчетном году.

Налоговым Кодексом РФ для целей исчисления **налога на прибыль** установлены другие методы начисления амортизации (п.1 ст. 259 НК РФ):

- 1) линейный;
- 2) нелинейный.

2.7. Начисление амортизации основных средств линейным способом.

В соответствии с п. 19 ПБУ 6/01 годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из срока полезного использования объекта и:

- либо исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств;
- либо исходя из текущей (восстановительной) стоимости объекта основных средств – это в случае проведения переоценки стоимости объекта.

Пример 2.6. Возьмем объект основных средств стоимостью 150 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет.

Годовая сумма амортизационных отчислений в течении всех 5 лет будет одинакова и будет составлять 30 000 руб. ($= 150\,000 \text{ руб.} : 5 \text{ лет}$).

Сумма ежемесячных начислений амортизации будет составлять 2 500 руб. ($= 30\,000 \text{ руб.} : 12 \text{ месяцев}$).

Если объект основных средств используется в основном производстве, то ежемесячная проводка будет иметь вид:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

2 500 руб. – сумма ежемесячной амортизации.

Если объект основных средств используется во вспомогательном производстве, то проводка будет иметь вид:

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

2 500 руб. – сумма ежемесячной амортизации.

И т.п., то есть объединенно можно записать возможные проводки следующим способом:

Дебет счета 20 «Основное производство», Дебет счета 23 «Вспомогательные производства», Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы», Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы», Дебет счета 44 «Расходы на продажу», Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

Пример 2.7. Предположим, что рассчитана ежемесячная амортизация основных средств, используемых:

- в основном производстве - 3 000 руб.
- в ремонтном цехе - 2 500 руб.
- в транспортном цехе - 2 000 руб.
- в капитальном строительстве - 1 500 руб.
- в офисе (для нужд управления) – 1 000 руб.

Тогда бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

3 000 руб.

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» субсчет «Ремонтный цех»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

2 500 руб.

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» субсчет «Транспортный цех»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

2 000 руб.

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

1 500 руб.

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

1 000 руб.

2.8. Начисление амортизации основных средств способом уменьшаемого остатка.

Покажем расчет **годовых** сумм амортизации. Здесь мы помним, что в течении отчетного года амортизационные отчисления начисляются каждый месяц в размере 1/12 годовой суммы, рассчитанной для текущего отчетного года.

В этом способе **годовая** сумма амортизации рассчитывается путем исчисления **нормы амортизации** исходя из срока полезного использования объекта ($\text{норма} = 1/\text{срок} \cdot 100\%$). И далее - путем применения этой полученной нормы амортизации не к первоначальной, а к остаточной стоимости объекта на начало выбранного отчетного года. При этом применяется коэффициент ускорения не выше 3, значение которого определяет организация.

Пример 2.8. Возьмем объект основных средств стоимостью 150 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Объект используется в основном производстве.

Для данного примера норма амортизации равна 20% ($= 1/5 \text{ лет} \cdot 100\%$). Пусть организация применяет коэффициент ускорения равный 2.

Тогда **годовые суммы амортизации** рассчитываются следующим образом:

1-й год: $20\% \cdot 150\,000 \text{ руб.} \cdot 2 \text{ (коэф. ускор.)} = 60\,000 \text{ руб.}$

Остаточная стоимость объекта основных средств на начало следующего (2-го) года:

$150\,000 - 60\,000 \text{ руб.} = 90\,000 \text{ руб.}$

2-й год: $20\% \cdot 90\,000 \text{ руб.} \cdot 2 = 36\,000 \text{ руб.}$

Остаточная стоимость объекта основных средств на начало следующего (3-го) года:

$90\,000 - 36\,000 \text{ руб.} = 54\,000 \text{ руб.}$

3-й год: $20\% * 54\,000 \text{ руб.} * 2 = 21\,600 \text{ руб.}$

Остаточная стоимость объекта основных средств на начало следующего (4-го) года:
 $54\,000 - 21\,600 \text{ руб.} = 32\,400 \text{ руб.}$

4-й год: $20\% * 32\,400 \text{ руб.} * 2 = 12\,960 \text{ руб.}$

Остаточная стоимость объекта основных средств на начало следующего (5-го) года:
 $32\,400 - 12\,960 \text{ руб.} = 19\,440 \text{ руб.}$

5-й год: $20\% * 19\,440 \text{ руб.} * 2 = 7\,776 \text{ руб.}$

Остаточная стоимость объекта основных средств на начало следующего (6-го) года:
 $19\,440 - 7\,776 \text{ руб.} = 11\,664 \text{ руб.}$

Соответственно ежемесячные бухгалтерские проводки будут иметь следующий вид:

1-й год каждый месяц: $60\,000 \text{ руб.} / 12 \text{ месяцев} = 5\,000 \text{ руб.}$

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

5 000 руб.

2-й год каждый месяц: $36\,000 \text{ руб.} / 12 \text{ месяцев} = 3\,000 \text{ руб.}$

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

3 000 руб.

3-й год каждый месяц: $21\,600 \text{ руб.} / 12 \text{ месяцев} = 1\,800 \text{ руб.}$

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

1 800 руб.

4-й год каждый месяц: $12\,960 \text{ руб.} / 12 \text{ месяцев} = 1\,080 \text{ руб.}$

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

1 080 руб.

5-й год каждый месяц: $7\,776 \text{ руб.} / 12 \text{ месяцев} = 648 \text{ руб.}$

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

648 руб.

Как мы видим, этот способ не позволяет списать полную стоимость объекта за срок полезного использования (здесь в примере после 5-го года есть ненулевая остаточная стоимость объекта 11 664 руб.).

К сожалению, никакими нормативными документами не установлен порядок списания остатка стоимости объекта, который образуется в конце срока полезного использования объекта. Из-за этого применение данного способа на практике затруднительно.

2.9. Начисление амортизации основных средств по сумме чисел лет срока полезного использования.

Покажем способ на понятном демонстрационном примере.

Пример 2.9. Возьмем объект основных средств стоимостью 150 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Объект используется в основном производстве.

Сумма чисел лет срока полезного использования равна $(1+2+3+4+5) = 15$.

Тогда годовые суммы амортизационных отчислений определяются так:

1-й год: $150\,000 \text{ руб.} \cdot 5 / 15 = 50\,000 \text{ руб.}$

2-й год: $150\,000 \text{ руб.} \cdot 4 / 15 = 40\,000 \text{ руб.}$

3-й год: $150\,000 \text{ руб.} \cdot 3 / 15 = 30\,000 \text{ руб.}$

4-й год: $150\,000 \text{ руб.} \cdot 2 / 15 = 20\,000 \text{ руб.}$

5-й год: $150\,000 \text{ руб.} \cdot 1 / 15 = 10\,000 \text{ руб.}$

Бухгалтерская проводка каждый месяц будет иметь следующие корреспондирующие счета:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

А ежемесячные суммы проводок будут следующими:

В течении 1-го года: $50\,000 \text{ руб.} / 12 \text{ месяцев} = 4\,166,67 \text{ руб.}$

В течении 2-го года: $40\,000 \text{ руб.} / 12 \text{ месяцев} = 3\,333,33 \text{ руб.}$

В течении 3-го года: $30\,000 \text{ руб.} / 12 \text{ месяцев} = 2\,500 \text{ руб.}$

В течении 4-го года: $20\,000 \text{ руб.} / 12 \text{ месяцев} = 1\,666,67 \text{ руб.}$

В течении 5-го года: $10\,000 \text{ руб.} / 12 \text{ месяцев} = 833,33 \text{ руб.}$

2.10. Начисление амортизации основных средств по способу списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Пример 2.10. Организация приобрела и ввела в эксплуатацию станок первоначальной стоимостью 150 000 руб. Станок предназначен для изготовления 100 000 деталей после чего станок не подлежит эксплуатации из-за недопустимого снижения качества выпускаемых деталей. Объект используется в основном производстве. Организация выпустила:

за 1-й месяц – 5 000 деталей,

за 2-й месяц – 4 500 деталей,

за 3-й месяц – 6 000 деталей.

Бухгалтерская проводка каждый месяц будет иметь следующие корреспондирующие счета:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

Сумма амортизационных отчислений по одной детали равна:

$150\,000 \text{ руб.} / 100\,000 \text{ шт.} = 1,5 \text{ руб.}$

Тогда суммы амортизационных отчислений по месяцам составят:
 за 1-й месяц: 5 000 деталей * 1,5 руб. = 7 500 руб.,
 за 2-й месяц: 4 500 деталей * 1,5 руб. = 6 750 руб.,
 за 3-й месяц: 6 000 деталей * 1,5 руб. = 9 000 руб.

Таким образом организация должна начислять амортизацию пока первоначальная стоимость станка (150 000 руб.) не будет погашена полностью.

2.11. Амортизация основных средств в целях налогового учета.

Налоговым Кодексом РФ для целей исчисления **налога на прибыль** установлены следующие методы начисления амортизации (п.1 ст. 259 НК РФ):

- 1) линейный;
- 2) нелинейный.

Линейный метод аналогичен рассмотренному линейному методу, применяемому для целей бухгалтерского учета. Отличие состоит лишь в том, что в налоговом учете определяется не годовая, а **месячная** сумма амортизационных отчислений.

Нелинейный метод аналогичен бухгалтерскому способу уменьшаемого остатка, но лишен недостатка в виде невозможности погашения амортизации за срок полезного использования объекта. В этом методе амортизация рассчитывается и начисляется **ежемесячно**.

Нелинейный метод в теперешнем его виде применяется с 01.01.2009. Применяется не к каждому отдельному объекту основных средств, а применяется к амортизационным группам. У каждой амортизационной группы рассчитывается суммарный баланс – сумма стоимостей всех входящих в группу объектов.

В этом методе есть исключения: амортизация зданий, сооружений, передаточных устройств, входящих в VIII-X амортизационные группы, начисляется линейным методом.

Амортизация за выбранный месяц по каждой отдельной группе рассчитывается по следующей формуле:

$$A = B * k / 100,$$

где **A** – сумма начисленной за один месяц амортизации для выбранной амортизационной группы, **B** – не первоначальный, а остаточный баланс выбранной амортизационной группы на начало месяца, **k** – **месячная норма амортизации** для выбранной амортизационной группы, которая определяется по следующей таблице:

Амортизационная группа	k - месячная норма амортизации
I	14,3
II	8,8
III	5,6
IV	3,8
V	2,7
VI	1,8

VII	1,3
VIII	1,0
IX	0,8
X	0,7

В – остаточный баланс амортизационной группы на начало выбранного месяца определяется как остаточный баланс на начало предыдущего месяца, уменьшенный на амортизацию группы за предыдущий месяц. Начинается расчет, естественно, с определения амортизации за первый месяц, где в качестве остаточного баланса **В** выбранной группы выступает первоначальная стоимость этой выбранной группы объектов основных средств.

Суммарный баланс выбранной амортизационной группы может увеличиваться. Это происходит по мере ввода в эксплуатацию объектов основных средств, которые должны входить в выбранную амортизационную группу. Первоначальная стоимость таких вводимых в эксплуатацию объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы.

Объекты могут выбывать из амортизационных групп. Тогда суммарный баланс соответствующей амортизационной группы уменьшается на **остаточную стоимость** выбывающего объекта. Соответствующая **остаточная стоимость** выбывающего объекта определяется по следующей формуле:

$$S_n = S * (1 - 0,01 * k)^n,$$

где **S_n** - **остаточная стоимость** выбывающего объекта по истечении **n** месяцев после включения объекта в соответствующую амортизационную группу, **S** – первоначальная (восстановительная) стоимость выбывающего объекта, **k** – месячная норма амортизации (с учетом возможного повышающего или понижающего коэффициента), **n** – число полных месяцев нахождения объекта в составе амортизационной группы, не считая периода (в полных месяцах), в течении которого объект не входил в состав амортизируемого имущества.

В соответствии с п.12 ст. 259.2 НК РФ в случае, когда суммарный баланс амортизационной группы станет менее 20 000 руб., то в следующем месяце после достижения этой суммы, налогоплательщик вправе ликвидировать соответствующую группу. В этом случае суммарный баланс ликвидируемой группы относится на внереализационные расходы текущего периода.

В соответствии с п. 13 ст. 259.2 НК РФ налогоплательщик может исключить из амортизационной группы объект основных средств, у которого истек срок полезного использования. Но при этом суммарный баланс соответствующей амортизационной суммы не изменяется. То есть объект снимается с налогового учета только по количеству – как наименование.

Пример 2.11. Организация приобрела и ввела в эксплуатацию станок первоначальной стоимостью 150 000 руб. Срок полезного использования станка составляет 5 лет, то есть 60 месяцев. Для простоты предположим, что в соответствующей амортизационной группе находится только один этот объект (станок).

Срок полезного использования станка – 5 лет, то есть он относится к III амортизационной группе, в которой месячная норма амортизации $k = 5,6$.

По приведенной выше формуле сумма амортизации за первый месяц будет равна:

$$A = B * k / 100 = 150\,000 \text{ руб.} * 5,6 / 100 = 8\,400 \text{ руб.}$$

Сумма амортизации за второй месяц:

$$A = B * k / 100 = (150\,000 - 8\,400) \text{ руб.} * 5,6 / 100 = 141\,600 \text{ руб.} * 5,6 / 100 = 7\,929,6 \text{ руб.}$$

Сумма амортизации за третий месяц:

$$A = B * k / 100 = (141\,600 - 7\,929,6) \text{ руб.} * 5,6 / 100 = 133\,670,4 \text{ руб.} * 5,6 / 100 = 7\,485,54 \text{ руб.}$$

И так далее до полного списания амортизационной группы (в нашем случае состоящей только из одного объекта - станка).

Заметим, что основные средства приобретаются постоянно и постоянно могут пополняться соответствующие амортизационные группы, что делает процесс начисления амортизации практически бесконечным.

2.12. Ремонт основных средств.

В соответствии с п. 67 Методических указаний по учету основных средств: Затраты по ремонту объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете по дебету соответствующих счетов затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных затрат.

Пример 2.12. Организация осуществляет ремонт производственного помещения своими силами. Имели место следующие затраты:

- израсходовано материалов – 1 000 руб.
- начислена зарплата рабочим – 4 000 руб.
- социальные отчисления с зарплаты (26% с суммы зарплаты) – 1 040 руб.

Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 10 «Материалы» субсчет 10-8 «Строительные материалы»

1 000 руб. – израсходованные на ремонт материалы отнесены на производственные расходы.

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

4 000 руб. - оплата труда рабочих списана на производственные расходы.

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

1 040 руб. – социальные отчисления списаны на производственные расходы.

Пример 2.13. Организация осуществляет ремонт собственными силами автомобиля из вспомогательного транспортного подразделения. Организация приобрела для целей ремонта запчасти для автомобиля стоимостью 5 900 руб. (в том числе НДС 900 руб.). На

оплату труда ремонтных рабочих израсходовано 4 000 руб., а социальные отчисления от зарплаты (26%) составили 1 040 руб.

Тогда бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет 10-5 «Запасные части»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

5 000 руб. – приобретенные запчасти оприходованы на склад.

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

900 руб. – учтена сумма НДС, относящаяся к запчастям.

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета»

5 900 руб. – оплата поставщику за запчасти.

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

900 руб. – отражен налоговый вычет.

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»

Кредит счета 10 «Материалы» субсчет 10-5 «Запасные части»

5 000 руб. – израсходованные на ремонт материалы отнесены на производственные расходы.

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

4 000 руб. – оплата труда ремонтных рабочих списана на производственные расходы.

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

1 040 руб. – социальные отчисления списаны на производственные расходы.

Пример 2.14. Организация ремонтирует станок из цеха основного производства силами сторонней организации. Стоимость услуг ремонтной организации – 5 900 руб. (в том числе НДС 900 руб.).

Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

5 000 руб. – отражена стоимость ремонтных услуг.

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

900 руб. – учтена сумма НДС.

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета»

5 900 руб. – оплата услуг ремонтной организации.

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

900 руб. – отражен налоговый вычет.

Пример 2.15. Организация ремонтирует станок из цеха основного производства силами сторонней ремонтной организации. Для ремонта приобретены запчасти на сумму 2 360 руб. (в том числе НДС 360 руб.). Стоимость услуг ремонтной организации – 5 900 руб. (в том числе НДС 900 руб.).

Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет 10-5 «Запасные части»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

2 000 руб. – приобретенные запчасти оприходованы на склад.

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

360 руб. – учтена сумма НДС, относящаяся к запчастям.

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета»

2 360 руб. – оплата поставщику запчастей.

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

360 руб. – отражен налоговый вычет.

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»

Кредит счета 10 «Материалы» субсчет 10-5 «Запасные части»

2 000 руб. – запчасти переданы ремонтной организации.

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 10 «Материалы» субсчет 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»

2 000 руб. – стоимость материалов, израсходованных ремонтной организацией, отнесена на производственные расходы.

Плюс в этом примере должны быть сделаны все проводки из предыдущего примера – из примера 2.14.

Затраты на ремонт осуществляются в отдельный промежуток времени и могут приводить к резкому (не равномерному в течении года) увеличению себестоимости продукции (работ, услуг). Чтобы избежать скачкообразных изменений себестоимости организация

может создавать **резерв** расходов на ремонт основных средств. Резерв создается на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» (кредит счета 96).

По мере выполнения ремонтных работ фактические затраты на их проведение списываются в дебет счета 96.

Пример 2.16. Организация рассчитала, что годовая стоимость ремонтных работ основных средств из основного производства, которые будут выполняться в конце года, составляет 240 000 руб. Организация решила создать резерв на предстоящий ремонт основных средств.

Тогда в течении года каждый месяц организация будет делать следующую проводку:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

20 000 руб. (= 240 000 руб. : 12 месяцев) – ежемесячное отчисление в резерв.

Пример 2.17. Теперь организация из предыдущего примера (с резервом на ремонт 240 000 руб.) выполнила ремонт основного производственного помещения своими силами и силами сторонней ремонтной организации. Затраты собственного ремонтного цеха организации следующие: зарплата - 100 000 руб., социальные отчисления с зарплаты (26%) – 26 000, амортизационные отчисления – 24 000 руб., материалы - 40 000 руб. Стоимость услуг сторонней ремонтной организации – 35 400 руб. (в том числе НДС 5 400 руб.). Неизрасходованные средства резерва – 20 000 руб.

Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

100 000 руб. – на сумму заработной платы.

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

26 000 руб. – на сумму отчислений с заработной платы.

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

24 000 руб. – на сумму амортизационных отчислений.

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»

Кредит счета 10 «Материалы»

40 000 руб. – на сумму израсходованных материалов.

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства»

190 000 руб. – на сумму всех выше приведенных затрат ремонтного цеха.

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

30 000 руб. – на сумму услуг сторонней ремонтной организации (без НДС).

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

5 400 руб. – на сумму НДС, указанную в документах ремонтной организации.

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

20 000 руб. – сторно (сторно - это проводка, противоположная по смыслу обычной проводке и применяется для выполнения исправительных записей, при подсчетах суммы, записанные способом сторно, не прибавляются, а вычитаются из итогов); в данном случае это неизрасходованный остаток сформированного резерва, то есть излишне зарезервированная сумма 20 000 руб. – сторнируется.

Организация может не создавать резерв (фонд) на счете 96. Тогда неравномерные в течении года ремонтные работы (в отношении основных средств) учитываются на другом счете – на **счете 97** «Расходы будущих периодов».

В случае со счетом 96 ожидаемые расходы сначала формировали резерв на кредите счета 96, а потом списывались однократно с дебета счета 96, например, на кредит счета 23 или 60 как в предыдущем примере. В случае со счетом 97 все наоборот: все расходы сразу попадают на дебет счета 97, а уже потом равномерно списываются с кредита счета 97 на счета, например, 20, 23, 25, 26, 44 и др.

Пример 2.18. Торговая организация отремонтировала помещение торгового павильона в течении месяца, например, в течении апреля. Ремонт выполнила сторонняя ремонтная организация. Стоимость ремонтных работ – 22 656 руб. (в том числе НДС 3 456 руб.). Учетной политикой организации предусмотрено использование не счета 96, а счета 97 (в целях равномерного включения расходов на ремонт в издержки обращения).

Тогда бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

19 200 руб. – на сумму стоимости ремонтных работ сторонней организации (без НДС).

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

3 456 руб. – на сумму НДС, указанную в документах сторонней организации.

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета»

22 656 руб. – на сумму средств, перечисленных стороне организации за ремонт.

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

3 456 руб. – указан налоговый вычет.

Вышеприведенные проводки указываются в месяце выполнения ремонта (в апреле). А следующая проводка делается каждый месяц в течении года (для равномерности отражения расходов):

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов»

1 600 руб. (=19 200 руб. : 12 месяцев) – 1/12 суммы расходов на ремонт, учтенных на счете 97.

2.13. Переоценка стоимости основных средств.

Стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме следующих случаев: достройка объектов основных средств, дооборудование, реконструкция и модернизация, частичная ликвидация и **переоценка**.

Достройка применяется, в основном, к объектам недвижимости.

Дооборудование – это улучшение качества объектов за счет дополнительных устройств, приспособлений, средств автоматизации и т.п.

Реконструкция и модернизация – это увеличение мощности, срока службы и т.п.

Переоценка – это доведение текущей (восстановительной) стоимости групп однородных объектов основных средств до рыночной стоимости путем пересчета.

Переоценка это не обязанность, а право организации. Но следует знать, что если организация один раз переоценила группы основных средств, то она в последующем уже обязана выполнять соответствующую переоценку регулярно.

Переоценка делается по итогам года, но включается в бухгалтерский учет не завершающегося года, а учитывается при составлении вступительного баланса на начало следующего отчетного года. То есть в соответствии с п. 15 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**.

В результате переоценки определяется **текущая (восстановительная) стоимость** основного средства. Под этим понимается сумма денежных средств, которую организация заплатила бы, если бы решила заменить свой объект основных средств аналогичным (на дату переоценки).

Пример 2.19. Переоценивается объект основных средств – токарный станок. Первоначальная стоимость станка 100 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 20 000 руб. Предположим, что в результате переоценки стоимость основного средства **увеличилась (дооценка)**, то есть, например, текущая (восстановительная) стоимость станка на дату переоценки – 110 000 руб.

Дооценка будет иметь следующий вид:

Сумма дооценки станка составляет: 110 000 руб. – 100 000 руб. = **10 000 руб.**

Определим коэффициент пересчета: 110 000 руб. : 100 000 руб. = 1,1

Сумма амортизации после переоценки: 20 000 руб. * 1,1 = 22 000 руб.

Сумма дооценки амортизации: 22 000 руб. – 20 000 руб. = **2 000 руб.**

Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 01 «Основные средства»
Кредит счета 83 «Добавочный капитал»
10 000 руб. – на сумму дооценки станка.

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»
Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»
2 000 руб. – на сумму дооценки амортизации.

Пример 2.20. Переоценивается объект основных средств – токарный станок. Первоначальная стоимость станка 100 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 20 000 руб. Предположим, что в результате переоценки стоимость основного средства **уменьшилась (уценка)**, то есть, например, текущая (восстановительная) стоимость станка на дату переоценки – 90 000 руб.

Уценка будет иметь следующий вид:

Сумма уценки станка составляет: $100\,000 \text{ руб.} - 90\,000 \text{ руб.} = 10\,000 \text{ руб.}$
 Определим коэффициент пересчета: $90\,000 \text{ руб.} : 100\,000 \text{ руб.} = 0,9$
 Сумма амортизации после уценки: $20\,000 \text{ руб.} * 0,9 = 18\,000 \text{ руб.}$
 Сумма уценки амортизации: $20\,000 \text{ руб.} - 18\,000 \text{ руб.} = 2\,000 \text{ руб.}$

Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
Кредит счета 01 «Основные средства»
10 000 руб. – на сумму уценки станка.

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»
Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
2 000 руб. – на сумму уценки амортизации.

Почему в случае **дооценки** используется **счет 83 «Добавочный капитал»**, а в случае **уценки** – **счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»**? Дело в том, что в случае дооценки основного средства прибыль является не реально полученной, а номинальной (условной) и для этого используется специальный пассивный **счет 83**. А в случае с уценкой применяется **принцип осмотрительности** в принятии оценок и, исходя из этого принципа, понижение стоимости основного средства носит долгосрочный (постоянный) характер и поэтому может сразу рассматриваться в качестве реального убытка с отражением на **счете 84**.

Основное средство может переоцениваться неоднократно.

И может так случиться, что после повышения стоимости объект основных средств впоследствии будет переоценен в сторону понижения его стоимости. То есть, если сначала объект основных средств был переоценен в сторону большей стоимости (дооценка) с использованием кредита пассивного счета 83, то в последующем при случае переоценки в сторону уменьшения стоимости объекта (в случае уценки) будет отражаться уменьшение суммы на пассивном счете 83 (запись по дебету счета 83) вплоть до возможного полного исчезновения суммы средств со счета 83. А при ещё большей уценке в действие войдет уже пассивный счет 84. То есть после списания всей суммы предыдущей дооценки с дебета счета 83 суммы превышения уценки над предыдущей дооценкой будут списываться уже на дебет счета 84.

А может случиться наоборот – сначала объект был оценен в меньшую сторону, а потом в большую сторону. Это означает, что сначала по объекту было показано уменьшение стоимости по дебету счета 84 (при уценке), а после этого будет отражаться повышение стоимости (дооценка) с отражением суммы дооценки сначала по кредиту счета 84. А в случае превышения суммы дооценки над суммой предыдущей оценки разница будет показываться уже по кредиту счета 83.

Пример 2.21. Переоценивается объект основных средств – токарный станок. Текущая (восстановительная) стоимость станка - 80 000 руб. Восстановительная стоимость станка, по которой он числится в учете на дату переоценки – 110 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 22 000 руб. Ранее объект дооценивался, в результате чего первоначальная стоимость станка была увеличена на 10 000 руб., а сумма амортизации станка - на 2 000 руб. То есть объект уценивается после предыдущей дооценки.

Сумма уценки станка: $110\,000 \text{ руб.} - 80\,000 \text{ руб.} = 30\,000 \text{ руб.}$

Коэффициент пересчета: $80\,000 \text{ руб.} : 110\,000 \text{ руб.} = 0,727$

Сумма амортизации после уценки: $22\,000 \text{ руб.} * 0,73 = 16\,000 \text{ руб.}$

Сумма уценки амортизации: $22\,000 \text{ руб.} - 16\,000 \text{ руб.} = 6\,000 \text{ руб.}$

Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»

Кредит счета 01 «Основные средства»

10 000 руб. – на сумму уценки станка в пределах предыдущей дооценки.

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит счета 01 «Основные средства»

20 000 руб. (= 30 000 руб. – 10 000 руб.) – на сумму уценки станка сверх суммы предыдущей дооценки.

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 83 «Добавочный капитал»

2 000 руб. – на сумму уценки амортизации в пределах ее предыдущей дооценки.

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

4 000 руб. (= 6 000 руб. – 2 000 руб.) – на суму уценки амортизации сверх суммы ее предыдущей дооценки.

Пример 2.22. Переоценивается объект основных средств – токарный станок. Текущая (восстановительная) стоимость станка - 130 000 руб. Восстановительная стоимость станка, по которой он числится в учете на дату переоценки – 80 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 16 000 руб. Ранее объект уценивался, в результате чего первоначальная стоимость станка была уменьшена на 20 000 руб., а сумма амортизации станка - на 4 000 руб. То есть объект дооценивается после предыдущей уценки.

Сумма дооценки станка: $130\,000 \text{ руб.} - 80\,000 \text{ руб.} = 50\,000 \text{ руб.}$

Коэффициент пересчета: $130\,000 \text{ руб.} : 80\,000 \text{ руб.} = 1,625$

Сумма амортизации после дооценки: $16\,000 \text{ руб.} * 1,625 = 26\,000 \text{ руб.}$

Сумма дооценки амортизации: $26\,000 \text{ руб.} - 16\,000 \text{ руб.} = 10\,000 \text{ руб.}$

Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

20 000 руб. – на сумму дооценки станка в рамках предыдущей уценки.

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 83 «Добавочный капитал»

30 000 руб. (= 50 000 руб. – 20 000 руб.) – на сумму дооценки станка сверх суммы предыдущей уценки.

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

4 000 руб. – на сумму дооценки амортизации в рамках предыдущей уценки.

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

6 000 руб. (= 10 000 руб. – 4 000 руб.) – на сумму дооценки амортизации сверх суммы предыдущей уценки.

В соответствии с п. 48 Методических указаний по учету основных средств, при выбытии объекта основных средств сумма его дооценки списывается с дебета счета 83 учета добавочного капитала в корреспонденции с кредитом счета 84 учета нераспределенной прибыли организации.

Пример 2.23. Воспользуемся данными предыдущего примера. Предполагаем, что токарный станок выбывает.

Наряду с проводками списания станка с учета, оформляется следующая проводка:

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

24 000 руб. (= 30 000 руб. – 6 000 руб.) – на сумму дооценки станка, учтенной на счете 83 (то есть с учетом дооценки и станка и его амортизации).

2.14. Продажа основных средств.

В соответствии с п. 29 ПБУ 6/01 организация может расстаться с принадлежащим ей основным средством в следующих случаях:

- продажа;
- списание в случае морального и физического износа;
- ликвидация при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- передача в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, паевой фонд;
- передача по договору мены или дарения
- внесение в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявление недостачи или порчи активов при их инвентаризации;
- частичная ликвидация при выполнении работ по реконструкции;
- в иных случаях.

Рассмотрим здесь продажу основного средства.

В целях налогового учета **прибыль** от реализации основного средства увеличивает налогооблагаемую базу отчетного периода, в котором произошла реализация. А **убыток** от реализации основного средства в соответствии с п. 3 ст. 268 НК РФ включается в состав прочих расходов организации равными долями в течении срока, определяемого как разница между сроком полезного использования объекта основных средств и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

Пример 2.24. Организация продала станок за 47 200 руб. (в том числе НДС 7 200 руб.). Первоначальная стоимость станка составляла 100 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 70 000 руб. Расходы по реализации (стоимость доставки покупателю) – 1 000 руб.

Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства»

100 000 руб. – списана первоначальная стоимость станка.

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

70 000 руб. – списана амортизация по проданному станку.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

30 000 руб. (= 100 000 руб. – 70 000 руб.) – списана остаточная стоимость станка.

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств», Кредит счета 10 «Материалы»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

1 000 руб. – в кредитах собранных счетов указываются доли распределенной между ними суммы затрат по доставке станка силами транспортного цеха организации – амортизация автомобиля, стоимость бензина, оплата труда водителя и социальные отчисления с этой оплаты труда, относящиеся к доставке станка покупателю.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства»

1 000 руб. – списаны расходы на доставку станка.

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»

47 200 руб. – начислена выручка от реализации станка.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС»

7 200 руб. – отражен НДС по проданному станку.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»

9 000 руб. (= 47 200 руб. – 30 000 руб. – 1 000 руб. – 7 200 руб.) – выявлен финансовый результат от реализации станка (прибыль).

Пример 2.25. Организация продает станок по цене реализации – 88 500 руб. (в том числе НДС – 13 500 руб.). Восстановительная стоимость станка по данным бухучета - 120 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 50 000 руб. Станок ранее дооценивался. Сумма дооценки, учтенная на кредитовом сальдо счета 83 по проданному станку (в составе добавочного капитала) – 20 000 руб.

Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства»

120 000 руб. – списана восстановительная стоимость станка.

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

50 000 руб. – списана амортизация по проданному станку.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

70 000 руб. (= 120 000 руб. – 50 000 руб.) – списана остаточная стоимость станка.

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»

88 500 руб. – начислена выручка от реализации станка.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС»

13 500 руб. – отражен НДС по проданному станку.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»

5 000 руб. (= 88 500 руб. – 70 000 руб. – 13 500 руб.) – выявлен финансовый результат от реализации станка (прибыль).

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

20 000 руб. – на сумму дооценки станка (кредитовое сальдо счета 83 по проданному станку).

2.15. Списание основных средств в связи с моральным или физическим износом.

При списании объекта основных средств организация несет расходы: объект может быть не полностью самортизирован, в некоторых ситуациях демонтаж объекта требует некоторых трудозатрат.

При списании и демонтаже могут получаться и оприходоваться некоторые материалы с возможностью их реализации по рыночной цене. Стоимость таких материалов учитывается как внереализационные доходы.

Пример 2.26. Организация решила ликвидировать свой морально устаревший станок. Первоначальная стоимость станка – 150 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 120 000 руб. При демонтаже станка получены материалы на сумму 2 000 руб.

Бухгалтерские проводки будут иметь следующий вид:

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства»

150 000 руб. – списана первоначальная стоимость ликвидированного станка.

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

120 000 руб. – списана амортизация по ликвидированному станку.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

30 000 руб. (= 150 000 руб. – 120 000 руб.) – списана остаточная стоимость станка.

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»

2 000 руб. – оприходованы по рыночной стоимости материалы, полученные при ликвидации (демонтаже) станка.

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

28 000 руб. (= 30 000 руб. – 2 000 руб.) – выявлен финансовый результат (убыток) от ликвидации станка.

Пример 2.27. Организация решила ликвидировать свой морально и физически изношенный станок. Первоначальная стоимость станка – 100 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 85 000 руб. Стоимость полученных при демонтаже материалов составляет 1 500 руб. За демонтаж станка рабочим начислена заработная плата – 3 000 руб. Социальные отчисления с зарплаты составляют 780 руб.

Бухгалтерские проводки будут иметь следующий вид:

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства»

100 000 руб. – списана первоначальная стоимость ликвидированного станка.

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

85 000 руб. – списана амортизация по ликвидированному станку.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

15 000 руб. (= 100 000 руб. – 85 000 руб.) – списана остаточная стоимость станка.

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»

1 500 руб. – оприходованы по рыночной стоимости материалы, полученные при ликвидации (демонтаже) станка.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

3 000 руб. – на сумму зарплаты рабочих за демонтаж станка.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

780 руб. – на сумму социальных отчислений с зарплаты рабочих за демонтаж станка.

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

17 280 руб. (= 15 000 руб. – 1 500 руб. + 3 000 руб. + 780 руб.) – выявлен финансовый результат (убыток) от ликвидации станка.

2.16. Передача основных средств в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов (счет 58 «Финансовые вложения») наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций и т.п. учитываются на счете 58 «Финансовые вложения» субсчет 1 «Паи и акции».

Пример 2.28. Организация «Альфа» участвует в создании организации «Бета»: организация «Альфа» вносит вклад в уставный капитал организации «Бета», а именно – объект основных средств. Первоначальная стоимость объекта – 100 000 руб. Сумма начисленной амортизации по объекту – 20 000 руб. По согласованию с учредителями организации «Бета» стоимость передаваемого объекта определена в размере 85 000 руб.

Бухгалтерские проводки в учете организации «Альфа» будут иметь следующий вид:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения» субсчет 58-1 «Паи и акции»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

85 000 руб. – на сумму задолженности организации по вкладу в уставный капитал.

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства»

100 000 руб. – списана первоначальная стоимость переданного объекта.

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

20 000 руб. – списана амортизация по переданному объекту.

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

80 000 руб. (= 100 000 руб. – 20 000 руб.) – на сумму остаточной стоимости объекта.

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»

5 000 руб. (= 85 000 руб. – 80 000 руб.) – на сумму разницы между оценкой вклада и остаточной стоимостью переданного объекта.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»

5 000 руб. – на сумму прибыли от передачи объекта.

2.17. Безвозмездная передача основных средств.

Пример 2.29. Организация безвозмездно передала объект основных средств другой организации. Первоначальная стоимость объекта – 150 000 руб. Сум начисленной амортизации по объекту – 40 000 руб. Остаточная стоимость объекта 110 000 руб. (=150 000 руб. – 40 000 руб.) – соответствует рыночной стоимости объекта без учета НДС.

Бухгалтерские проводки будут иметь следующий вид:

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства»

150 000 руб. – списана первоначальная стоимость переданного объекта.

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

40 000 руб. – списана амортизация по переданному объекту.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

110 000 руб. (= 150 000 руб. – 40 000 руб.) – списана остаточная стоимость объекта.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС»

19 800 руб. (= 110 000 руб. * 18 %) – начислен НДС исходя из рыночной стоимости объекта в соответствии с п. 2 ст. 154 НК РФ.

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

129 800 руб. (= 110 000 руб. + 19 800 руб.) – на сумму убытка от безвозмездной передачи объекта.

2.18. Выявление излишков основных средств при инвентаризации.

Пример 2.30. По результатам проведенной в организации инвентаризации выявлено, что один объект основных средств не числится в бухгалтерском учете. Текущая рыночная стоимость объекта, то есть стоимость, по которой он может быть продан, составляет 100 000 руб.

Бухгалтерская проводка будет иметь вид:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»

100 000 руб. – на сумму текущей рыночной стоимости приходуемого объекта.

2.19. Выявление недостачи и порчи основных средств при инвентаризации.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов суммы недостач и потерь от порчи ценностей отражаются по счету 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Недостача или порча объектов основных средств отражается по дебету счета 94 по остаточной стоимости этих объектов.

Пример 2.31. У организации выкрали компьютер. Первоначальная стоимость компьютера – 30 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 10 000 руб. Компьютер не найден, виновники не найдены, следовательно, компьютер подлежит списанию за счет финансовых результатов организации.

Бухгалтерские проводки будут иметь следующий вид:

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства»

30 000 руб. – списана первоначальная стоимость украденного компьютера.

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

10 000 руб. – списана амортизация по украденному компьютеру.

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

20 000 руб. (= 30 000 руб. – 10 000 руб.) – списана остаточная стоимость компьютера.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

20 000 руб. – на сумму недостачи.

Пример 2.32. В организации по вине рабочего сломан и не подлежит восстановлению станок. Первоначальная стоимость станка – 55 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 40 000 руб. На основании решения суда с рабочего за нанесенный ущерб организации удержано из зарплаты 10 000 руб.

Бухгалтерские проводки будут иметь следующий вид:

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства»

55 000 руб. – списана первоначальная стоимость сломанного станка.

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

40 000 руб. – списана амортизация по сломанному станку.

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

15 000 руб. (= 55 000 руб. – 40 000 руб.) – списана остаточная стоимость станка.

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

10 000 руб. – на сумму ущерба, взыскиваемого с рабочего, сломавшего станок.

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

10 000 руб. – на сумму ущерба, удержанную из зарплаты виновного рабочего.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

5 000 руб. – на сумму ущерба, не компенсируемую виновным рабочим.

Пример 2.33. В организации по вине рабочего сломан и не подлежит восстановлению станок. Первоначальная стоимость станка – 55 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 40 000 руб. Текущая рыночная стоимость станка до момента поломки – 20 000 руб. На основании решения суда с рабочего за нанесенный ущерб организации должно быть удержано полностью 20 000 руб.

Бухгалтерские проводки будут иметь следующий вид:

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства»

55 000 руб. – списана первоначальная стоимость сломанного станка.

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

40 000 руб. – списана амортизация по сломанному станку.

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-5 «Выбытие основных средств»

15 000 руб. (= 55 000 руб. – 40 000 руб.) – списана остаточная стоимость станка.

Пока проводки повторяли проводки из предыдущего примера. Далее будут отличия:

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

15 000 руб. – на сумму остаточной стоимости сломанного станка.

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»

5 000 руб. (= 20 000 руб. – 15 000 руб.) – на разницу между рыночной и остаточной стоимостью станка.

Дебет счета 50 «Касса» субсчет 50-1 «Касса организации»

Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

2 000 руб. – рабочий внес в кассу в счет погашения долга по ущербу.

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»

500 руб. (= 5 000 руб. : 20 000 руб. * 2 000 руб.) – одновременно с внесением денег в кассу доля доходов будущих периодов списывается на внереализационные доходы.

2.20. Аренда основных средств.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов, если предоставление во временное пользование своих активов за плату по договору аренды:

- 1) **является** предметом деятельности организации, то доходы и расходы от этой деятельности отражаются на счете 90 «Продажи»
- 2) **не является** предметом деятельности организации, то доходы и расходы от этой деятельности отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы»

Арендодатель – это организация, которая предоставляет объект во временное пользование другой организации. **Арендатор** – это организация, которая получает объект во временное пользование.

Арендодатель учитывает переданные объекты на субсчете 01-2 «Основные средства, сданные в аренду». Арендатор учитывает полученные объекты на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

В соответствии с п. 50 Методических указаний по учету основных средств и Инструкцией по применению Плана счетов, начисление амортизации по объектам основных средств, сданным в аренду, производится арендодателем с использованием кредита счета 02 «Амортизация основных средств».

Пример 2.34. По договору аренды арендодатель передает арендатору объект основных средств на 4 года. Объект используется у арендатора в основном производстве. Стоимость объекта – 120 000 руб. Годовая норма амортизационных отчислений – 10%. Ежемесячная сумма арендной платы – 2 360 руб. (в том числе НДС – 360 руб.). Затраты арендатора на текущий ремонт объекта силами сторонней организации – 4 720 руб. (в том числе НДС –

720 руб.). Предоставление имущества в аренду **не** является предметом деятельности арендодателя.

Бухгалтерские проводки у арендатора:

1. Получение объекта от арендодателя:

Дебет счета 001 «Арендованные основные средства»

120 000 руб. – на стоимость полученного объекта.

2. Расчеты по арендной плате (ежемесячно):

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

2 000 руб. – в текущем месяце на сумму месячной арендной платы (без НДС).

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

360 руб. – на сумму НДС по арендной плате текущего месяца.

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета»

2 360 руб. – перечислена текущая месячная арендная плата.

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

360 руб. – отражен налоговый вычет.

3. Текущий ремонт объекта силами сторонней ремонтной организации:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

4 000 руб. – стоимость ремонтных работ (без НДС).

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

720 руб. – на сумму НДС по ремонтным работам.

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета»

4 720 руб. – на сумму оплаты услуг сторонней ремонтной организации.

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

720 руб. – отражен налоговый вычет.

4. Возврат объекта арендодателю:

Кредит счета 001 «Арендованные основные средства»

120 000 руб. – на стоимость возвращенного объекта.

Бухгалтерские проводки у арендодателя:

1. Передача объекта арендатору:

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-2 «Основные средства, сданные в аренду»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-1 «Основные средства в эксплуатации»
120 000 руб. – на стоимость объекта, переданного в аренду.

2. Начисление амортизации (ежемесячная проводка):

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

1 000 руб. ($= 120\,000 \text{ руб.} \cdot 10\% : 12 \text{ месяцев}$) – на сумму текущей месячной амортизации.

3. Расчеты по арендной плате:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»

2 360 руб. – на сумму начисленной арендной платы.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

360 руб. – на сумму НДС.

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

2 360 руб. – на сумму полученной арендной платы.

4. Возврат объекта от арендатора:

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-1 «Основные средства в эксплуатации»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-2 «Основные средства, сданные в аренду»

120 000 руб. – на стоимость возвращенного объекта.

Пример 2.35. Используем данные предыдущего примера с тем изменением, что теперь предоставление имущества в аренду **является** предметом деятельности арендодателя.

Бухгалтерские проводки у арендатора не изменятся.

Бухгалтерские проводки у арендодателя:

1. Передача объекта арендатору (без изменений):

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-2 «Основные средства, сданные в аренду»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-1 «Основные средства в эксплуатации»
120 000 руб. – на стоимость объекта, переданного в аренду.

2. Начисление амортизации (ежемесячная проводка):

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счет 02 «Амортизация основных средств»

1 000 руб. ($= 120\,000 \text{ руб.} \cdot 10\% : 12 \text{ месяцев}$) – на сумму текущей месячной амортизации.

3. Расчеты по арендной плате:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка»

2 360 руб. – на сумму начисленной арендной платы.

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

360 руб. – на сумму НДС.

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

2 360 руб. – на сумму полученной арендной платы.

4. Возврат объекта от арендатора (без изменений):

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 01-1 «Основные средства в эксплуатации»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 01-2 «Основные средства, сданные в аренду»

120 000 руб. – на стоимость возвращенного объекта.

2.21. Таблица бухгалтерских проводок по учету основных средств.

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1.	Покупка объектов основных средств		
1.1.	Акцептован счет поставщика объекта - на сумму счета без НДС - на сумму НДС по счету	08-4 19-1	60 60
1.2.	Акцептован счет сторонней транспортной организации за доставку объекта - на сумму счета без НДС - на сумму НДС по счету	08-4 19-1	76 76
1.3.	Начислена зарплата своим рабочим за погрузку-разгрузку в связи с доставкой объекта	08-4	70
1.4.	Отражены социальные выплаты с зарплаты рабочих	08-4	69
1.5.	Объект введен в эксплуатацию	01-1	08-4
1.6.	Оплачено поставщику объекта	60	51
1.7.	Оплачены транспортные услуги	76	51
1.8.	Зачтены уплаченные суммы НДС	68	19-1
2.	Получение объектов основных средств в качестве вклада в уставный капитал		
2.1.	Учредительными документами определен уставный капитал	75-1	80
2.2.	Отражено поступление объекта от учредителя	08-4	75-1
2.3.	Отражены расходы по доставке и подготовке объекта к использованию	08-4	60, 76, 10, 70, 69
2.4.	Объект введен в эксплуатацию	01-1	08-4
3.	Получение объектов основных средств безвозмездно		
3.1.	Отражено поступление объекта по рыночной цене	08-4	98-2

3.3.	Отражены расходы по доставке и подготовке объекта к использованию	08-4	60, 76, 10, 70, 69
3.3.	Объект введен в эксплуатацию	01-1	08-4
3.4.	Начислена амортизация по объекту	20, 23, 25, 26	02
3.5.	Отражен доход текущего периода	98-2	91-1
4.	Учет выявленных излишков объектов основных средств при инвентаризации		
4.1.	Оприходован неучтенный ранее объект	01-1	91-1
5.	Начисление амортизации по объектам основных средств		
5.1.	Начислена амортизация по объекту, находящемуся:		
	а) в основном производстве	20	02
	б) во вспомогательном производстве	23	02
	в) в общепроизводственном использовании	25	02
	г) в общехозяйственном использовании	26	02
	д) в обслуживающем производстве	29	02
	е) в торговой организации (где нет производства)	44	02
	ж) в аренде (когда аренда не является видом деятельности организации)	91	02
6.	Переоценка (дооценка) объектов основных средств		
6.1.	На сумму дооценки стоимости объекта	01-1	83
6.2.	На сумму дооценки начисленной амортизации	83	02
7.	Переоценка (уценка) объектов основных средств		
7.1.	На сумму уценки стоимости объекта	84	01-1
7.2.	На сумму уценки начисленной амортизации	02	84
8.	Продажа объектов основных средств		
8.1.	Списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта	01-5	01-1
8.2.	Списана начисленная амортизация	02	01-5
8.3.	Списана остаточная стоимость объекта	91-2	01-5
8.4.	Объект продан покупателю	62(76)	91-1
8.5.	Отражен НДС в составе выручки	91-2	68
8.6.	Поступила оплата от покупателя объекта	51	62(76)
8.7.	Отражены расходы продавца на демонтаж и транспортировку объекта	91-2	60, 76, 10, 70, 69
8.8.	Отражен финансовый результат продажи объекта:		
	- прибыль	91-9	99
	- или убыток	99	91-9
9.	Списание объектов основных средств вследствие морального или физического износа		
9.1.	Списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта	01-5	01-1
9.2.	Списана начисленная амортизация	02	01-5
9.3.	Списана остаточная стоимость объекта, не пригодного к дальнейшему использованию	91-2	01-5
9.4.	Отражены расходы на демонтаж объекта	91-2	10, 70, 69
9.5.	Отражена стоимость возвратных отходов –	10	91-1

	материалов, которые могут быть проданы или использованы		
9.6.	Отражен финансовый результат от списания объекта: убыток	99	91-9
10.	Передача объектов основных средств в виде вклада в уставный капитал		
10.1.	Списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта	01-5	01-1
10.2.	Списана начисленная амортизация	02	01-5
10.3.	На сумму остаточной стоимости объекта	76	01-5
10.4.	На сумму задолженности по вкладу	58-1	76
10.5.	На сумму: - <i>положительной</i> разницы между 1) оценкой вклада и 2) остаточной стоимостью объекта - <i>отрицательной</i> разницы между 1) оценкой вклада и 2) остаточной стоимостью объекта	76 91-2	91-1 76
10.6.	Отражен финансовый результат передачи объекта: - прибыль - или убыток	91-9 99	99 91-9
11.	Утрата объектов основных средств в чрезвычайных обстоятельствах		
11.1.	Списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта	01-5	01-1
11.2.	Списана начисленная амортизация	02	01-5
11.3.	Остаточная стоимость утраченного объекта списана на чрезвычайные расходы	99	01-5
12.	Утрата объектов основных средств по вине сотрудника		
12.1.	Списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта	01-5	01-1
12.2.	Списана начисленная амортизация	02	01-5
12.3.	Остаточная стоимость утраченного объекта списана на недостачу	94	01-5
12.4.	Сумма недостачи по балансовой стоимости объекта взыскана с виновного работника	73-2	94
12.5.	С виновного работника взыскана ещё и разница между рыночной и балансовой стоимостью объекта	73-2	98-4
12.6.	Сотрудник внес задолженность в кассу	50	73-2
12.7.	Отражен текущий доход	98-4	91-1
12.8.	Отражен финансовый результат по объекту: - прибыль - или убыток	91-9 99	99 91-9
13.	Безвозмездная передача объектов основных средств		
13.1.	Списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта	01-5	01-1
13.2.	Списана начисленная амортизация	02	01-5
13.3.	Списана с баланса остаточная стоимость объекта, переданного безвозмездно	91-2	01-5
13.4.	Отражен НДС в составе рыночной цены	91-2	68

	переданного объекта		
13.5.	Отражены расходы по демонтажу и транспортировке переданного объекта	91-2	60, 76, 10, 70, 69
13.6.	Отражен финансовый результат от передачи объекта: убыток	99	91-9
14.	Учет аренды объектов основных средств у арендатора		
14.1.	Получение объекта от арендодателя	001	
14.2.	В текущем месяце: - на сумму месячной арендной платы (без НДС) - на сумму НДС по арендной плате текущего месяца	20 19	76 76
14.3.	Перечислена текущая месячная арендная плата	76	51
14.4.	Отражен налоговый вычет по арендной плате	68	19
14.5.	Текущий ремонт объекта силами сторонней ремонтной организации: - стоимость ремонтных работ (без НДС) - на сумму НДС по ремонтным работам	20 19	60 60
14.6.	На сумму оплаты услуг сторонней ремонтной организации	60	51
14.7.	Отражен налоговый вычет по ремонтным работам	68	19
14.8.	Возврат объекта арендодателю		001
15.	Учет аренды объектов основных средств у арендодателя, если предоставление имущества в аренду НЕ ЯВЛЯЕТСЯ предметом деятельности арендодателя.		
15.1.	Передача объекта арендатору	01-2	01-1
15.2.	Начисление амортизации (ежемесячная проводка)	91-2	02
15.3.	На сумму начисленной арендной платы	76	91-1
15.4.	На сумму НДС по арендной плате	91-2	68
15.5.	На сумму полученной арендной платы	51	76
15.6.	Возврат объекта от арендатора	01-1	01-2
15.7.	Отражен финансовый результат: - прибыль - или убыток	91-9 99	99 91-9
16.	Учет аренды объектов основных средств у арендодателя, если предоставление имущества в аренду ЯВЛЯЕТСЯ предметом деятельности арендодателя.		
16.1.	Передача объекта арендатору	01-2	01-1
16.2.	Начисление амортизации (ежемесячная проводка)	20	02
16.3.	На сумму начисленной арендной платы	62	90-1
16.4.	На сумму НДС по арендной плате	90-3	68
16.5.	На сумму полученной арендной платы	51	62
16.6.	Возврат объекта от арендатора	01-1	01-2
16.7.	Отражен финансовый результат: - прибыль - или убыток	90-9 99	99 90-9