

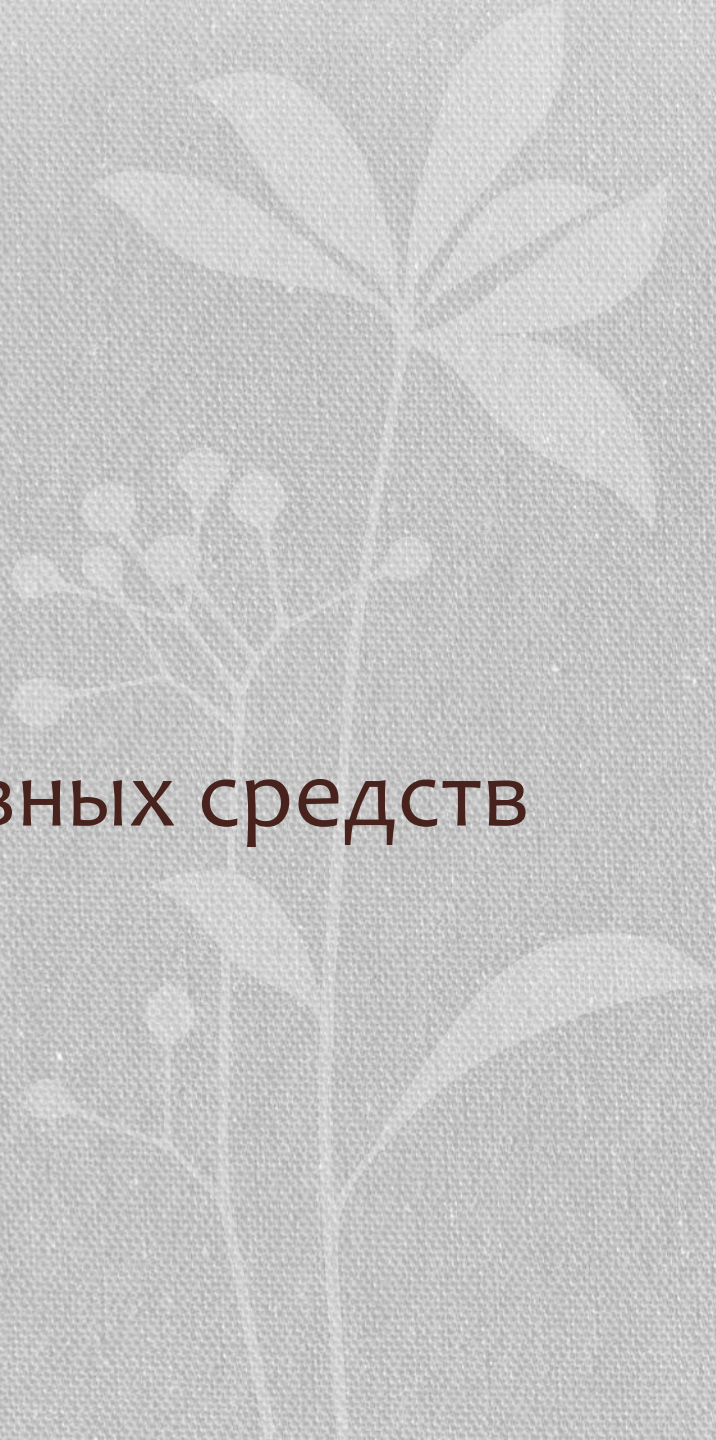
МГУ ИМ. М.В. ЛОМОНОСОВА, ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
ФАКУЛЬТЕТ,
КУРС «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В
КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ»

Учет Основных средств

Макушина Елена Юрьевна

emakushina@hse.ru

1. Определение основных средств



Отличительные особенности основных средств

- используются длительный срок, то есть многократно участвуют в процессе производства;
- сохраняют первоначальную натурально-вещественную форму в течение всего срока использования;
- постепенно изнашиваются, перенося свою стоимость по частям на стоимость производимой продукции, за счет этого возмещаются затраты, связанные с их приобретением;
 - процесс постепенного переноса стоимости основных средств на стоимость продукции называется **амортизацией**.

Критерии признания основных средств

- объект предназначен для использования в производстве продукции, для управленческих нужд организации, либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Стоимость должна превышать 40 000 рублей (без НДС) по состоянию на текущий момент

Состав основных средств

- 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, внутрихозяйственные дороги.
- земельные участки; объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы)
- объекты, находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении, полученные в аренду, безвозмездное пользование, доверительное управление.

Срок полезного использования основных средств

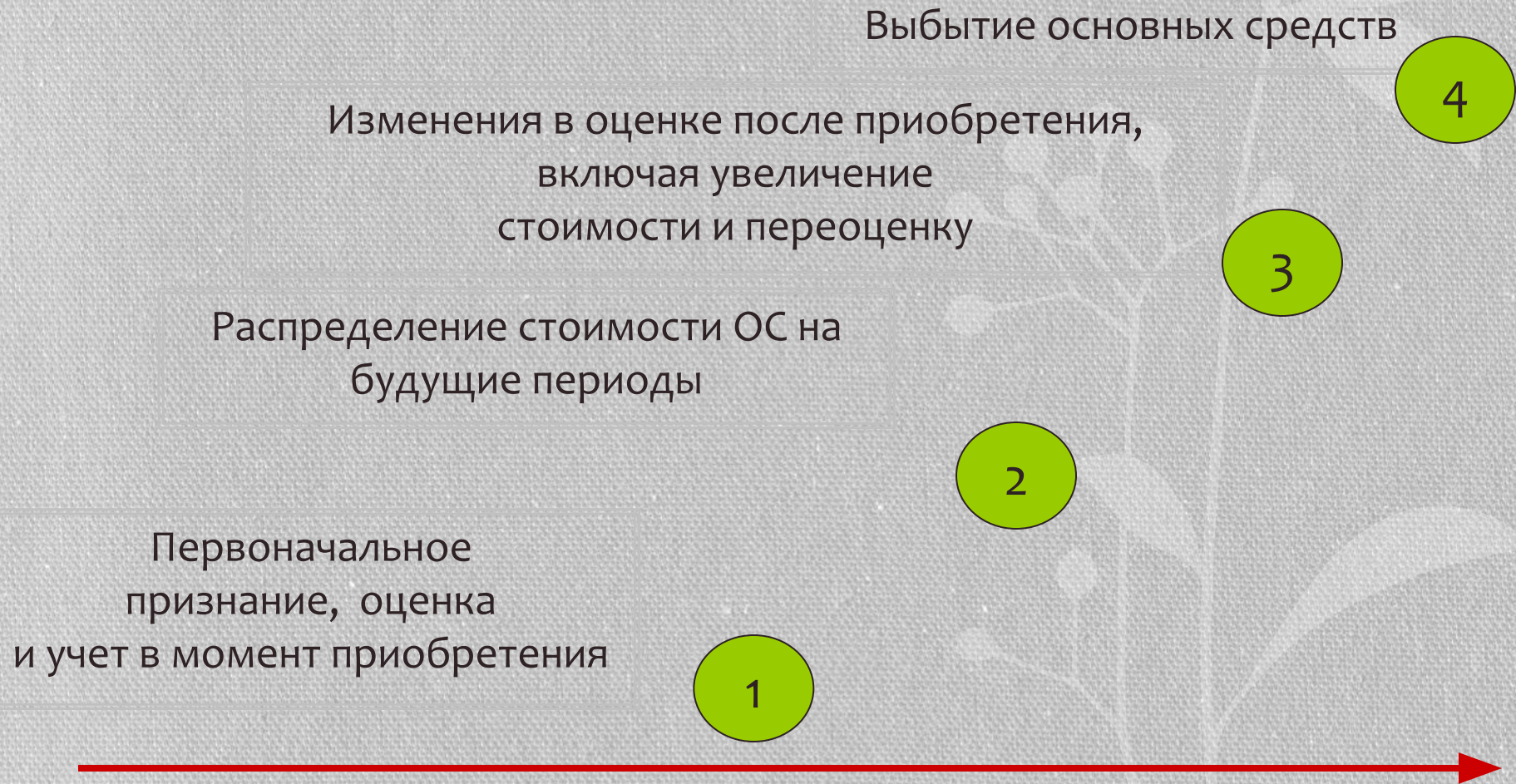
- период, в течение которого использование объекта основных средств **приносит экономические выгоды (доход) организации.**
- организация определяет самостоятельно, следовательно, для одного и того же объекта основных средств может быть установлен разный срок полезного использования различными предприятиями;
- может быть не эквивалентен сроку экономической жизни объекта основных средств;
- может быть выражен не только временным интервалом.

Срок полезного использования основных средств

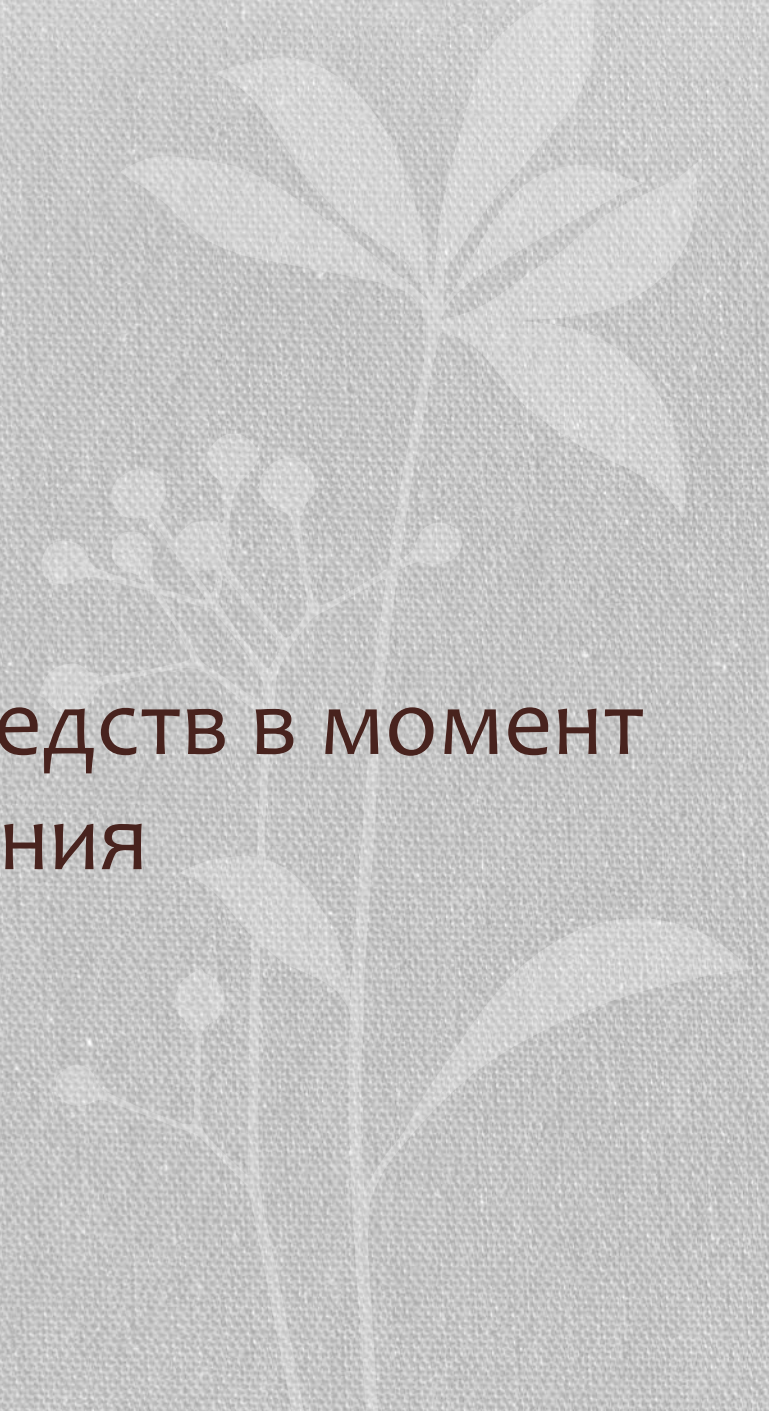
определяется организацией в момент принятия объекта к бухгалтерскому учету, исходя из:

- ожидаемого срока использования в соответствии с **ожидаемой производительностью или мощностью**;
- ожидаемого **физического износа**, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Основные вопросы учета основных средств



2. Оценка основных средств в момент приобретения



Виды оценки основных средств

- *первоначальная стоимость;*
- остаточная стоимость;
- восстановительная стоимость.



Первоначальная стоимость основных средств

Первоначальная стоимость основных средств – оценка, в которой основные средства принимаются к учету, то есть оцениваются при поступлении.

Первоначальная стоимость - совокупность всех затрат, связанных с приобретением основных средств и доведением их в состояние, готовое к использованию.

Первоначальная стоимость основных средств

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, то есть первоначальная стоимость, **не подлежит изменению.**

Исключение составляют следующие случаи:

- достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация объектов основных средств;
- частичная ликвидации объектов основных средств;
- переоценка объектов основных средств.

Порядок определения первоначальной стоимости

Зависит от способа поступления объекта основных средств в организацию, среди которых можно выделить:

- приобретение основных средств за плату (то есть за денежные средства),
- создание (строительство) силами организации,
- внесение в счет вклада в уставный капитал,
- безвозмездное получение (по договору дарения),
- получение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами.

1. Приобретение основных средств за плату

1. Покупка ОС:

в результате которой, с одной стороны, увеличиваются вложения во внеоборотные активы, а с другой – увеличивается задолженность перед поставщиками (исключить НДС 1).

2. Проведение мероприятий, которые обеспечивают возможность использования ОС в соответствии с запланированными целями:

в результате этой операции, с одной стороны, дополнительно увеличиваются вложения во внеоборотные активы, а с другой – уменьшаются активы организации, за счет которых произведены затраты, или увеличивается соответствующая кредиторская задолженность.

3. Принятие объекта основных средств к бухгалтерскому учету:

в результате чего увеличиваются основные средства и уменьшаются вложения во внеоборотные активы организации.

2. Создание внутри организации

- первоначальной стоимостью признается сумма фактических затрат организации на их сооружение и изготовление, в том числе затраты по доведению основных средств до состояния, пригодного к эксплуатации в запланированных целях.
- Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств **общехозяйственные и иные аналогичные расходы**, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств

3. Поступление основных средств в качестве вклада в уставный капитал

При учреждении организации учредители договариваются между собой о величине вкладов в уставный капитал и форме оплаты.

ООО:

- Денежная оценка имущества должна утверждаться единогласно решением общего собрания участников.
- Если стоимости доли в уставном капитале, оплачиваемой неденежными средствами, составляет более 20 000 р., в целях определения стоимости этого имущества должен привлекаться независимый оценщик.

ОАО

- денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по соглашению между учредителями с привлечением независимого оценщика для определения **рыночной стоимости имущества**.

4. Безвозмездное поступление основных средств (по договору дарения)

- **первоначальная стоимость** – это текущая рыночная цена основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.
- Согласно статье 575 Гражданского Кодекса РФ сделки дарения, то есть безвозмездная передача и получение имущества, на сумму более 3000 р. между коммерческими организациями **запрещены**.
- В связи с этим, безвозмездно получить основные средства организация может только от физических лиц, некоммерческих организаций, государственных и муниципальных органов власти.

4. Безвозмездное поступление основных средств (по договору дарения)

1. безвозмездно полученные средства, признаются доходами организации не единовременно в момент получения, а постепенно по мере использования его в производстве;
2. стоимость безвозмездно полученных ОС отражается одновременно как доходы будущих периодов:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов»

5. Оплата неденежными средствами (обмен, бартер)

- первоначальной стоимостью признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей
- в отсутствии возможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств

Процесс поступления основных средств

- Поступление основных средств в организацию – это отдельный хозяйственный процесс, который является одним из направлений *вложений во внеоборотные активы*.
- Затраты на процесс приобретения и создания основных средств называют *капитальными вложениями*.
- Вложения во внеоборотные активы представляют собой процесс, который носит длительный характер.
- Поэтому процесс вложений во внеоборотные активы отображается в учете специальным образом

Процесс поступления основных средств должен

- отображать процесс осуществления вложений во внеоборотные активы, в том числе основных средств, во времени;
- осуществлять сбор всех затрат, связанных с поступлением внеоборотных активов для того, чтобы сформировать их первоначальную стоимость;
- отражать ввод в эксплуатацию нового объекта внеоборотных активов, в том числе основных средств.

Для учета вложения во внеоборотные активы и обобщения информации о произведенных затратах используется активный счет **08 «Вложения во внеоборотные активы»**.

Отражение процесса поступления ОС на счетах бухгалтерского учета

- Поступление основных средств в организацию (вне зависимости от способа) отражается **в дебете счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»**, поскольку представляет собой отдельный специфический процесс.
- В дебете счета 08 собираются все затраты на приобретение и приведение основных средств в состояние готовое к использованию – формируется первоначальная стоимость основных средств.
- Сформированная первоначальная стоимость основных средств списывается с кредита счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства» в момент принятия основных средств к учету.

2. Отражение на счетах поступления ОС

Первая операция состоит в зависимости от метода поступления

- возникновения кредиторской задолженности
- погашении дебиторской задолженности учредителя, доходы будущих периодов

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 76, 60, 75, 98

Вторая операция связана с проведением мероприятий обеспечивающих возможность использования объекта основных средств по назначению и осуществления затрат на проведение этих мероприятий.

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счетов 10 «Материалы», 51 «Расчетный счет», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Третья операция связана с принятием объекта основных средств к бухгалтерскому учету.

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Счета для учета ОС

- Первоначальная стоимость основных средств отражается по дебету счета **01 «Основные средства»**.
- Накопленная амортизация основных средств отражается по кредиту **контр-активного счета 02 «Амортизация основных средств»**.
- **Остаточная (балансовая) стоимость основных средств** – разница между дебетовым сальдо на конец отчетного периода счета 01 и кредитовым сальдо на конец периода по счету 02.

Учет НДС (отдельный вопрос)

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

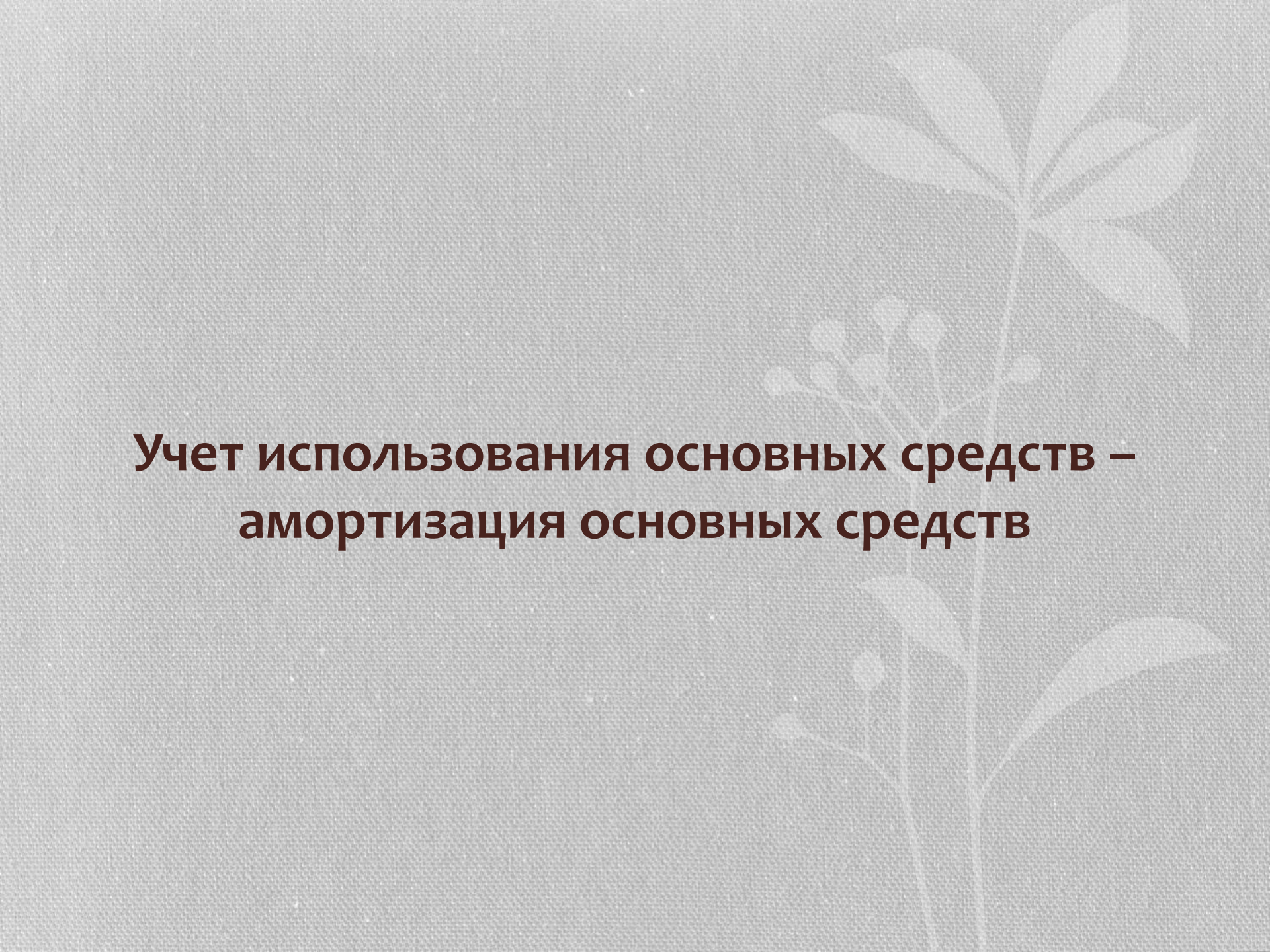
Кредит счета 76, 60, 75, 98 «Расчеты с учредителями»

НДС по приобретенным ценностям может быть принят к вычету только после оприходования объектов основных средств, то есть после признания объекта капитального вложения в качестве ОС.

После перевода объекта на 01 счет делается проводка

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам»

Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»



**Учет использования основных средств –
амортизация основных средств**

Амортизация ОС

- В процессе использования ОС изнашиваются, постепенно перенося свою стоимость на стоимость производимой продукции, то есть амортизируются
- Амортизационные отчисления начинают начисляться с 1-ого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.
- Начисление амортизационных отчислений прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания этого объекта с бухгалтерского учета.
- Начисление амортизационных отчислений производится в течение отчетного года ежемесячно, в размере $1/12$ от рассчитанной годовой суммы амортизационных отчислений.

Амортизация – это не деньги.

- **Не** является процессом «откладывания» денег в сторону для последующего приобретения основных средств;
- это виртуальный процесс, отражающий процесс изнашивания основных средств и постепенного, по частям, переноса их стоимости на стоимость производимой продукции.
- может также трактоваться как процесс распределения первоначальной стоимости основных средств во времени, в течение срока полезного использования;
- за счет включения амортизации (амортизационных отчислений) в стоимость производимой продукции происходит процесс возмещения затрат на приобретение основных средств (процесс возмещения первоначальной стоимости).

Амортизация

- **Амортизация за период (амортизационные отчисления)** – это часть первоначальной стоимости основных средств, включаемая в качестве амортизации в стоимость произведенной продукции за данный период = амортизационные расходы
- **Накопленная амортизация** – это общая величина амортизации, накопленная с момента начала использования основных средств до настоящего момента.

ВАЖНО ЗАПОМНИТЬ !!!

Начисление амортизационных отчислений производится **независимо от результатов деятельности организации** в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому непосредственно относится.

Это тоже интересно:

- не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земля и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);
- основные средства стоимостью приобретения менее 40 000 руб.;
- книги, брошюры, издания учитываются в составе материально-производственных запасов, стоимость которых списывается на расходы при вводе в эксплуатацию.

Начисление амортизации приостанавливают:

- на период реконструкции, модернизации и капитального ремонта основных средств, если срок проведения таких работ превышает один год;
- на период консервации объектов основных средств, если срок консервации превышает три месяца.

Способы расчета годовой суммы амортизации

- **линейный способ,**
- **способ уменьшаемого остатка,**
- **способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования,**
- **способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).**

Задача № 1

Организация приобрела станок стоимостью 80 000 руб., сроком полезного использования 4 года. Максимальная производственная мощность станка – 500 ед. продукции, коэффициент ускорения равен 2.

Рассчитать годовой амортизационный расход.

Отражение амортизации на счетах бухгалтерского учета

Для того чтобы отразить в бухгалтерском учете процесс использования основных средств при производстве готовой продукции или процесс переноса стоимости объектов основных средств на вновь произведенную продукцию необходимо:

- во-первых, показать рост амортизации (увеличение накопленной амортизации), что приведет к уменьшению остаточной стоимости основных средств;
- во-вторых, включить амортизационные отчисления (списываемую часть стоимости основных средств) в состав затрат на производство продукции.

Включение амортизационных расходов в издержки

1. если амортизация является прямыми затратами (например, основное средство используется для производства только одного вида продукции):

Д-т 20 «Основное производство»

К-т 02 «Амортизация основных средств»

2. если амортизация является косвенными производственными затратами (например, основное средство используется для производства нескольких видов продукции):

Д-т 25 «Общепроизводственные расходы»

К-т 02 «Амортизация основных средств»

3. если амортизация является косвенными общехозяйственными/управленческими затратами (например, амортизация здания офиса):

Д-т 26 «Общехозяйственные расходы»

К-т 02 «Амортизация основных средств»

Остаточная стоимость основных средств

Остаточная стоимость основных средств представляет собой разницу между первоначальной стоимостью объекта основных средств и суммой накопленной амортизации.

- **Восстановительная стоимость, учет переоценки основных средств**

Восстановительная стоимость основных средств

Восстановительная стоимость основных средств – это стоимость их воспроизводства в современных условиях, та сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией в случае возникновения необходимости замены основного средства в настоящий момент.

Процесс определения восстановительной стоимости основных средств и отражение изменения первоначальной стоимости в учете называется **переоценкой основных средств**.

После проведения переоценки восстановительная стоимость используется в учете **как первоначальная стоимость**.

Методы переоценки

- **индексный метод**

индексы для отдельных регионов могут быть разработаны

НИИ статистики Федеральной службы государственной статистики РФ на коммерческой основе.

- **метод прямой оценки**

- сведения об аналогичной продукции, полученные от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в специализированной литературе и средствах массовой информации;
- экспертные оценка стоимости объектов основных средств.

Отражение переоценки на счетах

• Для отражения переоценки используются счета :

- 83 «Добавочный капитал»
- 91 «Прочие доходы и расходы»

Отражение увеличения стоимости ОС, если ранее не было уценки

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 83 «Добавочный капитал»

Отражение уценки ОС, если ранее не было дооценки

Дебет 91.1 «Прочие доходы»

Кредит 01 «Основные средства»

Отражение в учете

Вариант 1 (с закрытием счета «Накопленная амортизация»):

1. Закрытие счета 02 «Амортизация ОС»

Д-т 02 «Амортизация ОС»

К-т 01 «Основные средства»

2. Увеличение стоимости ОС до восстановительной стоимости

Д-т 01 «Основные средства»

К-т 83 «Добавочный капитал»/ 91 «Прочие доходы и расходы»

3. Уменьшение стоимости ОС до восстановительной стоимости

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» \ 83 «Добавочный капитал»

К-т 01 «Основные средства»

Отражение в учете

Вариант 2 (индексация):

1. Увеличение первоначальной стоимости ОС и суммы накопленной амортизации до восстановительной стоимости

Д-т 01 «Основные средства»

К-т 02 «Амортизация ОС»

К-т 83 «Добавочный капитал»/ 91 «Прочие доходы и расходы»

Пример: Переоценка основного средства

Учетная политика компании предусматривает периодичность переоценки – раз в три календарных года.

- По состоянию на 31.12.2004 справедливая стоимость крана, приобретенного 01.01.2002 за \$400,000, составляет \$220,000.
- Накопленная амортизация на 31.12.2004 составляет \$300,000.

Пример: Переоценка основного средства

Вариант 1

1. Заккрытие счета «Накопленная амортизация»

Д-т Амортизация ОС	300,000	
К-т Основные средства		300,000

2. Дооценка балансовой стоимости до справедливой стоимости

Д-т Основные средства(220,000-100,000)	120,000	
К-т Добавочный капитал		120,000

Пример: Переоценка основного средства

Вариант 2

$$220,000 / (400,000 - 300,000) = 2.2$$

- Расчет дооценки первоначальной стоимости

$$400,000 * 2.2 - 400,000 = 480,000$$

- Расчет дооценки накопленной амортизации

$$300,000 * 2.2 - 300,000 = 360,000$$

Дооценка первоначальной стоимости актива и накопленной амортизации:

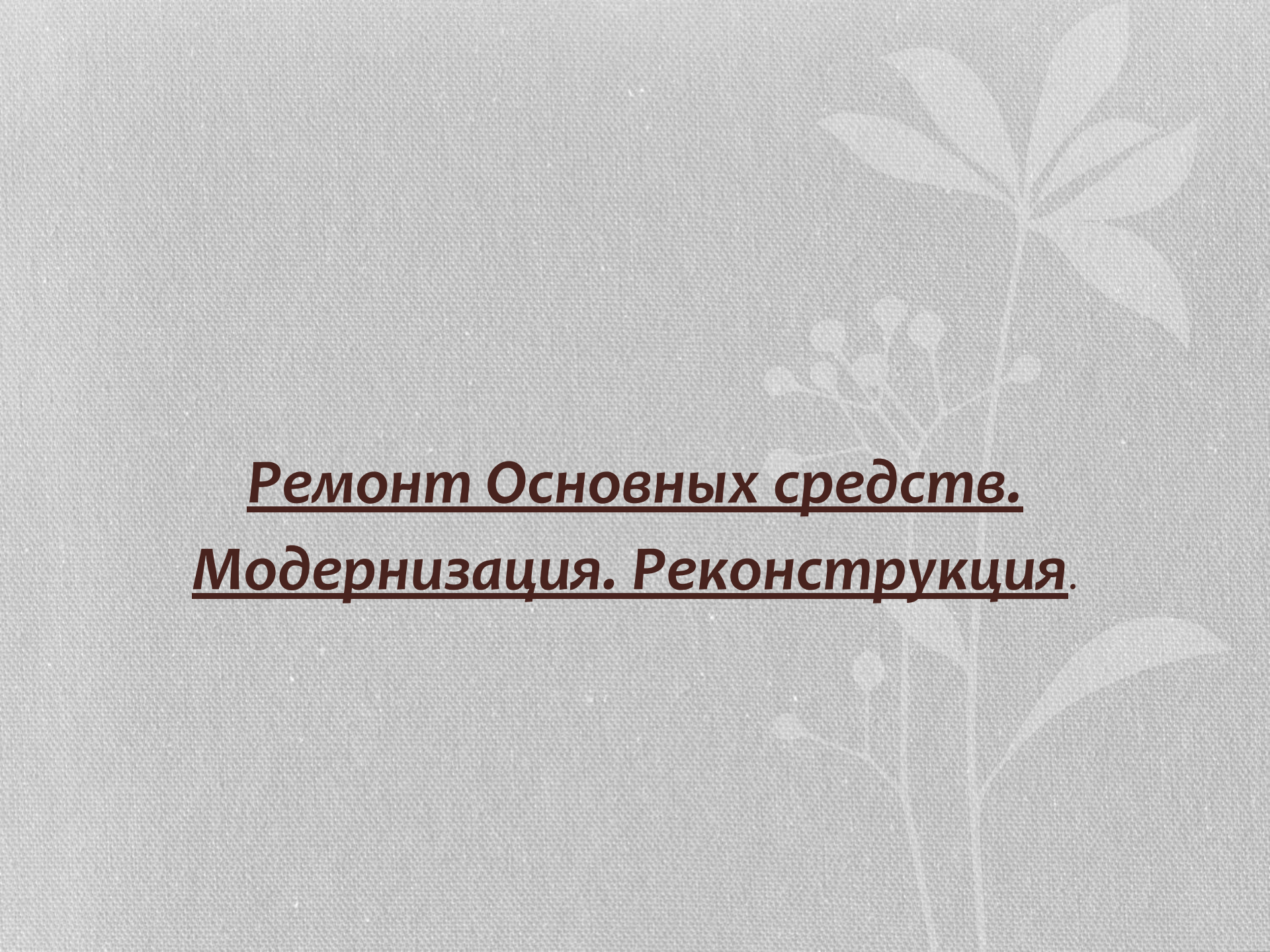
Д-т 01 «Основные средства»	480,000
К-т 02 «Амортизация ОС»	360,000
К-т 83 «Добавочный капитал»	120,000

Отражение в учете переоценки

- **Положительная переоценка** отражается в Капитале по статье «Резерв по переоценке»;
 - однако, сумма увеличения стоимости ОС в результате переоценки должна признаваться в качестве дохода в «Отчете о прибылях и убытках» в той степени, в какой она компенсирует сумму уменьшения стоимости данного актива, признанную ранее в качестве расхода.
- **Отрицательная переоценка** отражается в качестве расхода периода;
 - за исключением суммы отрицательной переоценки в пределах суммы признанной ранее положительной переоценки, отраженной в Капитале по статье «Резерв по переоценке».

Порядок отражения переоценки

При проведении дооценки		При проведении уценки	
Если объект ранее дооценивался	Если объект ранее уценивался	Если объект ранее дооценивался	Если объект ранее уценивался
Сумма новой дооценки зачисляется в добавочный капитал (счет 83)	Сумма дооценки, равная сумме уценки, проведенная в предыдущие отчетные периоды, зачисляется на счет учета прочих доходов и расходов (счет 91). Если сумма дооценки превышает сумму уценки (счет 91), то сумма превышения относится на счет добавочного капитала (счет 83)	Сумма уценки относится в уменьшение добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды (счет 83). Если сумма уценки превышает сумму дооценки, зачисленной в добавочный капитал, то такое превышение относится на финансовый результат в качестве прочих расходов (счет 91)	Сумма новой уценки относится на счет учета прочих доходов и расходов (счет 91)



Ремонт Основных средств.
Модернизация. Реконструкция.

Ремонт ОС

Текущий ремонт

К текущему ремонту объектов основных средств относятся работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии.

Капитальный ремонт

Производится:

- полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных,
- замена или восстановление всех изношенных деталей на современные, более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности объектов ОС;
- сборка, регулирование, испытание агрегата;

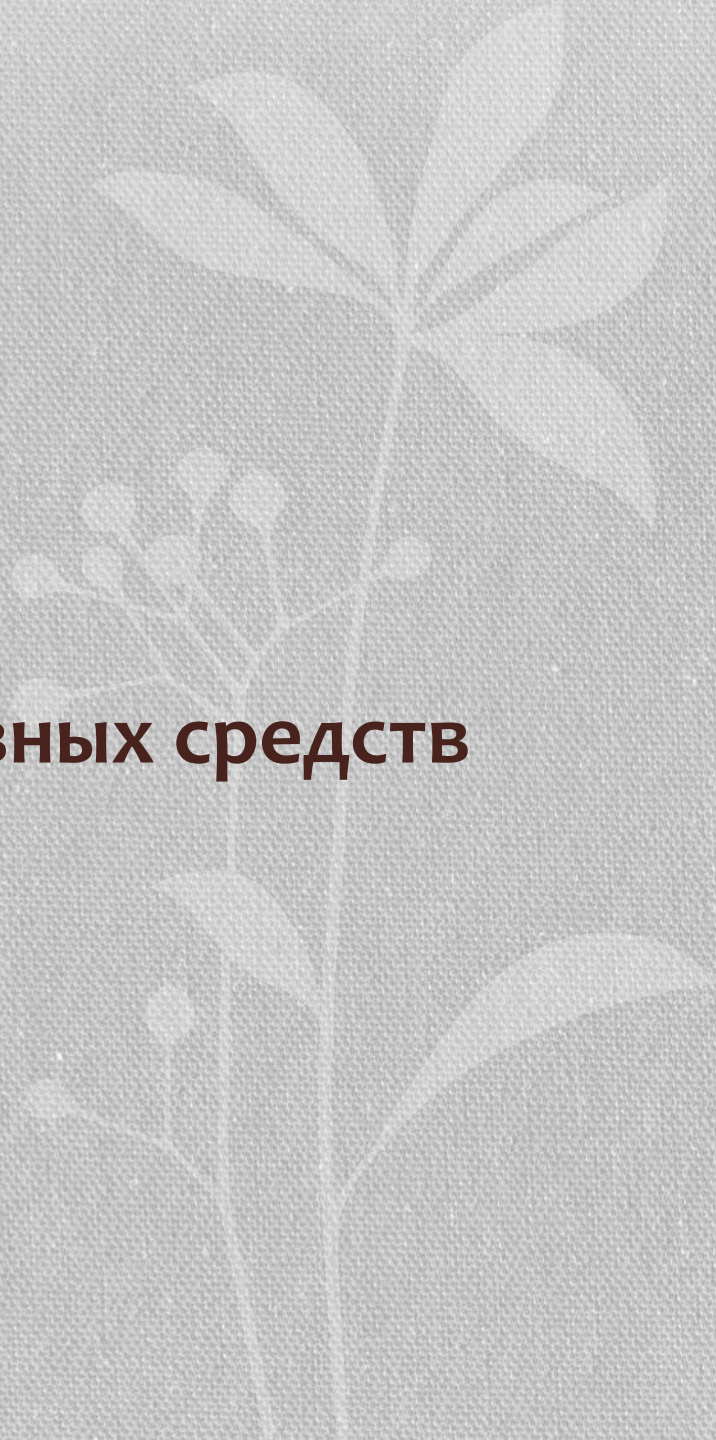
Списание расходов на текущий и капитальный ремонт

- отнесение сумм расходов на себестоимость продукции (работ, услуг) в том отчетном периоде, в котором расходы произведены;

Учет затрат на модернизацию и реконструкцию

- Расходы, связанные с реконструкцией, модернизацией, достройкой или дооборудованием основных средств, увеличивают их **первоначальную стоимость**.
- **Реконструкция** – комплекс строительных работ и организационно-технических мероприятий, связанных с изменением основных технико-экономических показателей (нагрузок, планировки помещений, строительного объема и общей площади здания, инженерной оснащенности) с целью изменения условий эксплуатации, максимального восполнения утраты от имевшего место физического и морального износа, достижения новых целей эксплуатации.

6. Учет выбытия основных средств



Выбытие объекта основных средств

Выбытие объекта основных средств имеет место в случаях:

- 1.продажи;
- 2.списания в случае морального или физического износа;
- 3.ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- 4.передачи в виде вклада в уставный капитал;
- 5.передачи по договору мены, дарения;

Выбытие объекта основных средств

При выбытии основных средств бухгалтерский учет решает следующие задачи:

- отражение факта выбытия объекта основных средств из организации;
- исчисления финансового результата (прибыли/убытка) от операций по выбытию основных средств.

Выбытие основных средства

приводит к:

- Фактическому уменьшению основных средств, а также к сокращению величины накопленной амортизации в части, относящейся к выбывшему объекту основных средств;
- поэтому факт выбытия основных средств должен быть отражен:
 1. посредством списания со счета 01 «Основные средства» первоначальной (восстановительной) стоимости выбывшего объекта,
 2. а также списания со счета 02 «Амортизация основных средств» суммы амортизации, накопленной по выбывшему объекту основных средств.

Выбытие основных средства

ЕСЛИ выбытие объекта основных наступает ранее окончания срока его полезного использования, то:

- выбывающий объект недоамортизирован,
- накопленная амортизация не позволят предприятию полностью возместить себе затраты, связанные с его приобретением,
- в результате чего образуется **расход в сумме равной недоамортизированной стоимости выбывшего объекта основных средств**, то есть его остаточной стоимости.

Выбытие основных средства

РАСХОДЫ	ДОХОДЫ
Остаточная стоимость (недоамортизированная часть) выбывшего объекта основных средств	Выручка от продажи выбывшего объекта основных средств (без НДС)
Прочие расходы, связанные с выбытием объекта основных средств	Прочие доходы, связанные с выбытием основных средств