

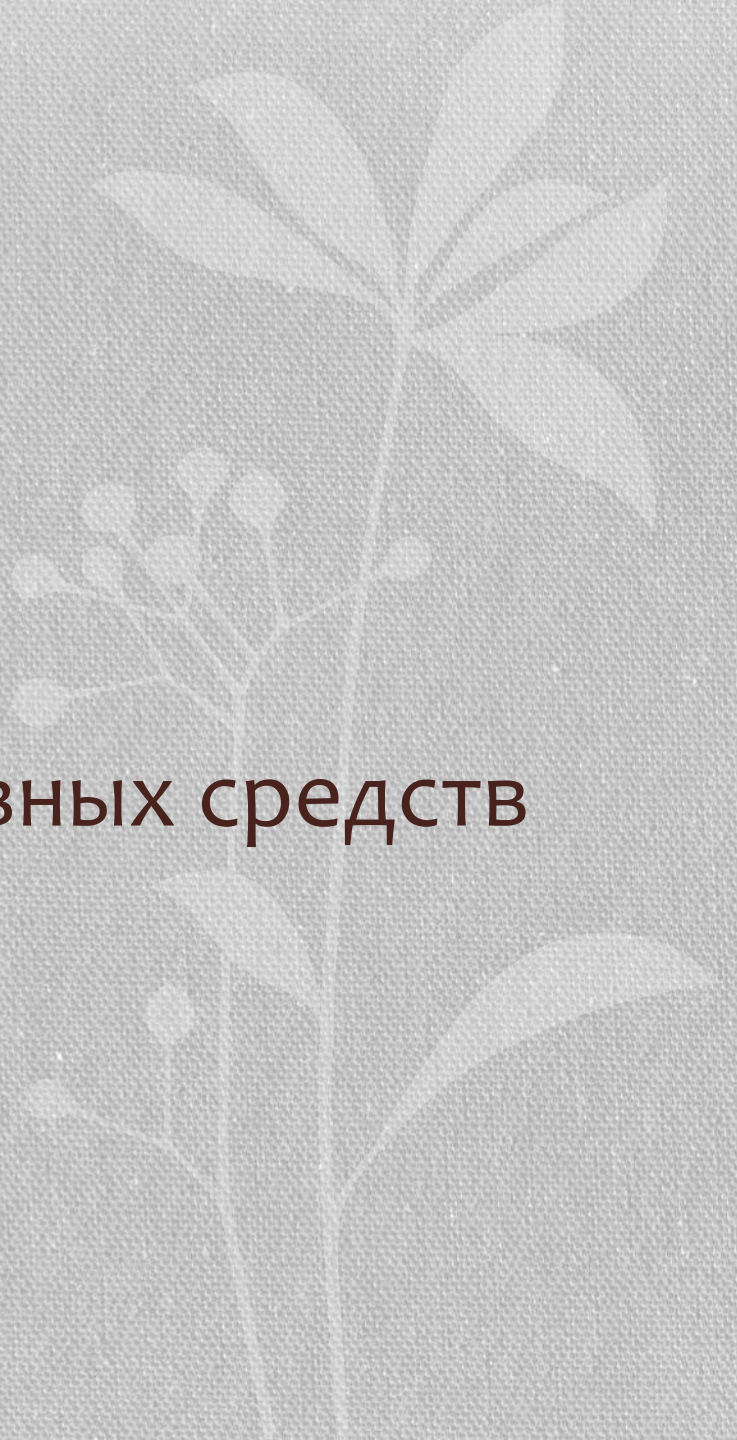
МГУ ИМ. М.В. ЛОМОНОСОВА, ЭКОНОМИЧЕСКИЙ  
ФАКУЛЬТЕТ,  
КУРС «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В  
КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ»

*Учет Основных средств*

Макушина Елена Юрьевна

[emakushina@hse.ru](mailto: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

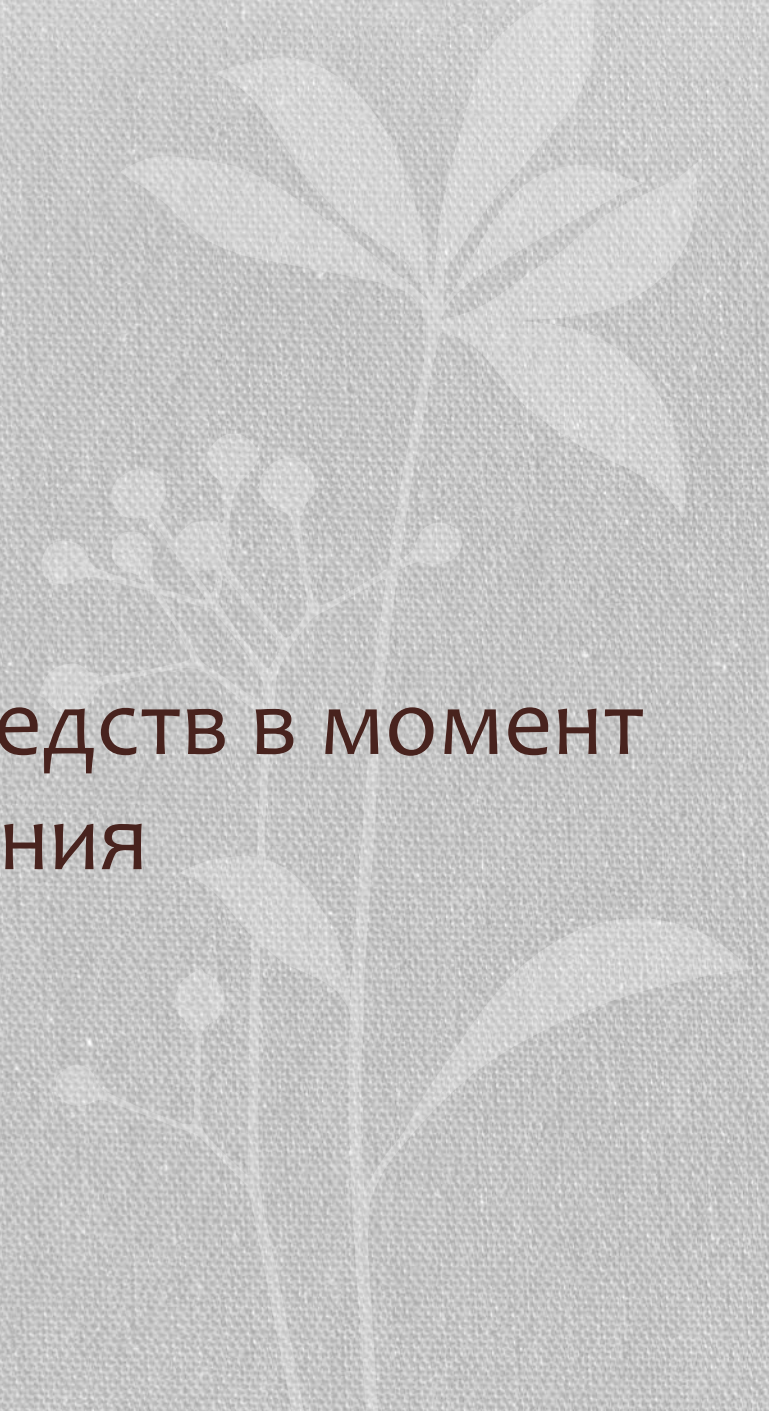
определяется организацией в момент принятия объекта к бухгалтерскому учету, исходя из:

- 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).





## 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»**

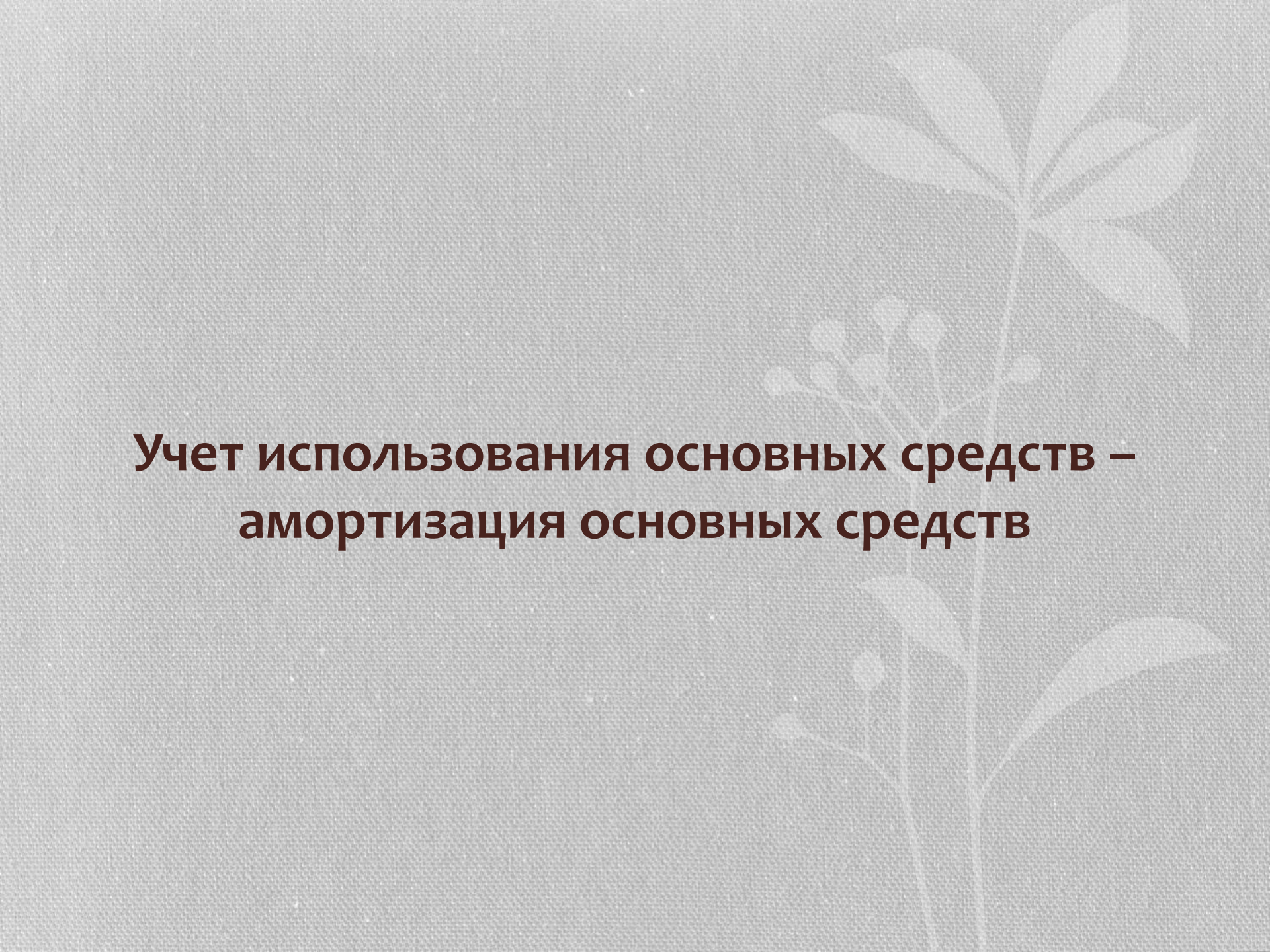
**Кредит счета 76, 60, 75, 98 «Расчеты с учредителями»**

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. Закрытие 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 |

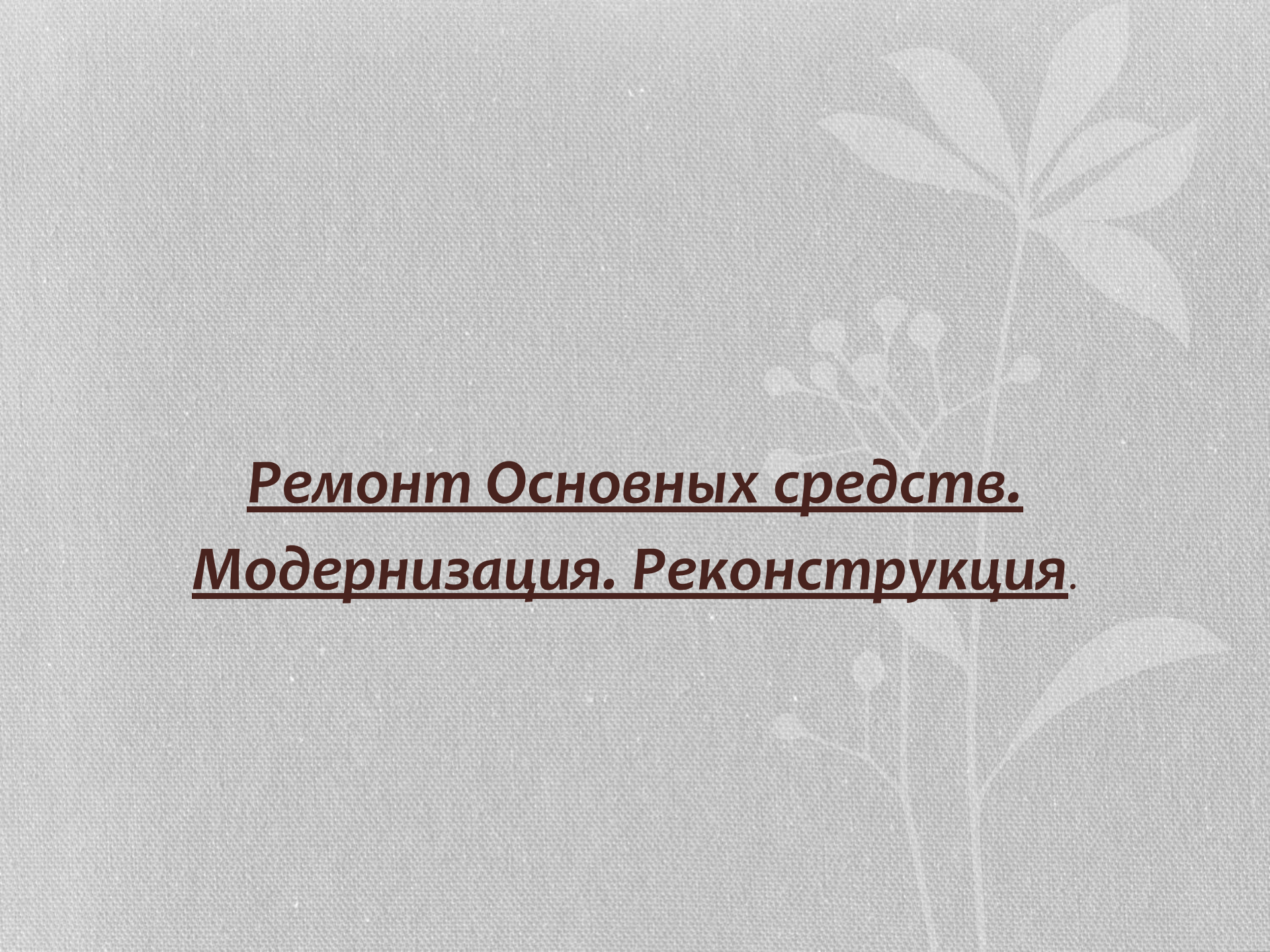
# Отражение в учете переоценки

- **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;

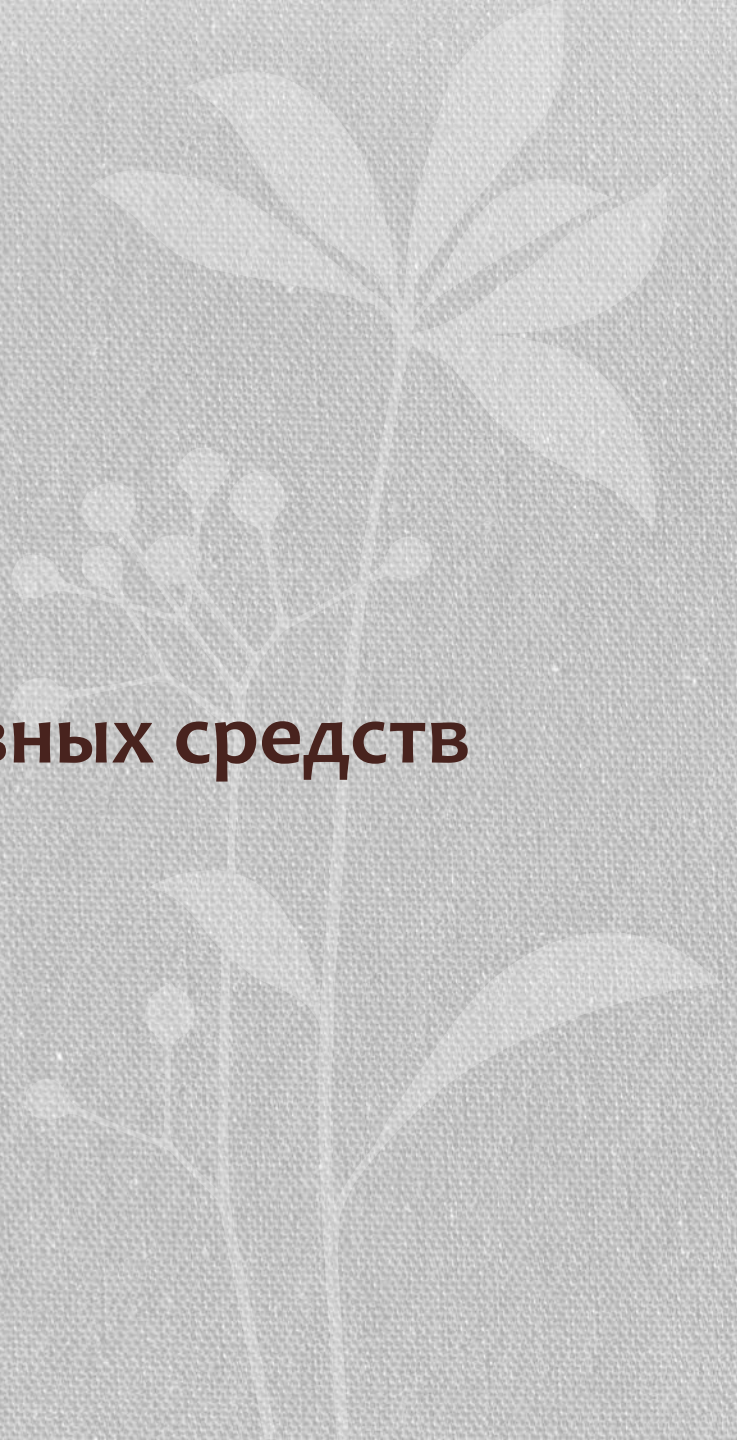
# **Списание расходов на текущий и капитальный ремонт**

- 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            |