

Что такое основные средства

Основные средства - это здания, сооружения, различные приборы, вычислительная техника, автомашины и многие другие объекты, которые не потребляются в ходе производства, хотя участвуют в нем. Например, в столярной мастерской стоит токарный станок, с помощью которого делают массу продукции - деревянные ручки для комнатных дверей и дверец шкафов, ножи для журнальных столиков и еще много всего. В процессе производства используются материалы - *дерево* различных пород. А вот сам станок, хотя принимает непосредственное участие в процессе создания изделий из дерева, в производстве не потребляется. Однако, в бухгалтерском учете принято считать, что такой станок или любое другое подобное оборудование, всё-таки переносит часть своей стоимости на продукцию, сделанную с его помощью. Этот перенос стоимости называется амортизацией.

Рассмотрим правила отнесения активов к основным средствам, регламентированные в соответствии с ПБУ 6/01 "Учет основных средств" (в ред. от 24.12.2010 г.). Итак, *объект* можно признать основным средством, если он удовлетворяет следующим требованиям:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- 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

Если выполняются все эти условия, *объект* учета признается основным средством и учитывается в соответствии с правилами учета ОС.

Если какой-нибудь актив соответствует требованиям, но его *стоимость* не превышает **40000 рублей**, его можно учитывать в составе *материально-производственных запасов*, хотя, по сути, такой актив является основным средством.

Основные средства по-другому называют внеоборотными активами. Вспомним, что *оборотными активами* называют, например, материалы. Материалы полностью отдают свою *стоимость* производимой продукции. А *основные средства*, хотя и отдают свою *стоимость* продукции, которая производится с их помощью, делают это постепенно.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный *объект*. Например, это может быть станок, прибор, или сооружение.

В соответствии с пп. 7-8 ПБУ 6/01, *основные средства* принимаются к *бухгалтерскому учету* по *первоначальной стоимости*. *Первоначальная стоимость* - это сумма всех затрат на приобретение (сооружение, создание) основного средства за исключением возмещаемых налогов (например, НДС).

Для учета основных средств предусмотрен *активный счет* 01 "*Основные средства*". Он применяется в паре с *контрактным счетом* 02 "*Амортизация основных средств*".

Надо отметить, что в балансе *основные средства* отражаются по *остаточной стоимости*. Она вычисляется как *разность* между первоначальной стоимостью основного средства и суммой накопленной амортизации.

Приобретение объекта основных средств

Рассмотрим пример. Организация приобретает *объект* основных средств. Например, это автомобиль стоимостью 118000 рублей (в том числе НДС - 18000 рублей). Организация делает предоплату поставщику:

Д60 К51 118000 – предоплата поставщику автомобиля. Такую проводку мы можем сделать на основании выписки банка.

Далее автомобиль поступает в организацию и приходится на счет 08 "Вложения во внеоборотные *активы*":

Д08 К60 100000 – на сумму стоимости автомобиля без НДС

Д19 К60 18000 – на сумму НДС

Эти записи мы делаем на основании счета-фактуры и накладной, счета или других документов поставщика.

Далее, так как автомобиль был доставлен в организацию транспортной фирмой, на автовозе, *стоимость* доставки так же включается в *стоимость* автомобиля, формируемую на счете 08. Пусть доставка обошлась нам в 1180 рублей (1000 рублей за доставку и 180 - НДС). Делаем следующие записи:

Д08 К60 1000 – за доставку автомобиля

Д19 К60 180 – НДС за услуги

Эти записи так же делаются на основании счета-фактуры, выставленного доставщиком автомобиля и его же накладной или счета за услуги.

Теперь автомобиль доставлен и готов к работе, поэтому его можно приходить на счет 01. Для этого выполним такую *запись*:

Д01 К08 101000 – объект ОС оприходован по первоначальной стоимости

Эта операция оформляется актом о приеме-передаче объекта основных средств. На основании акта бухгалтер заводит инвентарную карточку учета основного средства, которая содержит информацию о нём.

Далее, для порядка, предъявим к вычету НДС:

Д68 К19 18180 – на сумму НДС по приобретению автомобиля и по его доставке.

Эту *запись* мы сделаем на основании счетов-фактур, записей в *книге покупок*, в журнале регистрации счетов-фактур.

На счет 08 могут быть отнесены и другие *расходы*. Например, на доведение основного средства до состояния, в котором его можно использовать для производства продукции или для других нужд организации, могут потребоваться материалы, услуги сторонних организаций, за подготовку ОС к эксплуатации может быть начислена заработная *плата* работникам организации. Возможна ситуация, когда "*входной*" НДС должен быть включен в первоначальную *стоимость* объекта ОС. Этот НДС так же попадает в дебет счета 08 – с кредита счета 19.

Похожим образом на счете 08 учитывается создание объекта основных средств.

Итак, *объект* основных средств - автомобиль - принят к учету. На него завели инвентарную карточку, он готов к работе. Но как только начнется срок полезного использования основного средства, мы должны начислять амортизацию на него.

Амортизация

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

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

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

Для начала рассмотрим схему бухгалтерских записей по отражению сумм амортизации. Предположим, что в данный момент мы говорим об амортизации автомобиля, приобретение которого мы рассматривали выше. Как уже было сказано, для учета сумм амортизационных отчислений используется счет 02 "Амортизация основных средств". Например, в нашей организации *амортизационные отчисления* автомобиля учитываются на счете общехозяйственных расходов (26), поэтому бухгалтерская *запись* будет выглядеть следующим образом:

Д26 К02 - на сумму исчисленной амортизации.

Эта *запись* делается на основе бухгалтерской справки-расчета.

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

- начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.
- прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.
- не приостанавливается в течение срока полезного использования начисление амортизационных отчислений, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.
- производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Теперь рассмотрим особенности расчета амортизации по каждому из способов.

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

ПБУ 6/01 говорит об этом способе следующее: годовая сумма амортизационных отчислений при линейном способе определяется исходя из *первоначальной стоимости* или текущей

(восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

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

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

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

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

Способ уменьшаемого остатка относится к так называемым ускоренным способам амортизации. Их сущность заключается в том, что размер начисленной амортизации уменьшается с каждым годом, являясь максимальным в первом году использования основного средства и минимальным в последнем году. Ускоренные методы амортизации полезны, так как позволяют сбалансировать затраты на амортизацию объектов основных средств и затраты на их ремонт и поддержание в работоспособном состоянии. Дело в том, что, в общем случае, затраты на ремонт ОС минимальны в первый год и максимальны в последний год, постепенно возрастая. Для оптимизации управления себестоимостью продукции, на которую относится амортизация, можно применять способ уменьшаемого остатка. ПБУ 6/01 говорит о нём следующее:

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

Рассмотрим пример. Предположим, имеется объект основных средств стоимостью 100000 рублей. Срок его полезного использования - 5 лет. Коэффициент ускорения, установленный учетной политикой организации для амортизации данного объекта, равняется 1,5. Годовая норма амортизации объекта составляет 20% ($1/5=0,2=20\%$). Теперь умножим 20% на 1,5 - получим 30%. Это означает, что в первый и последующие годы мы должны списать 30% от остаточной стоимости основного средства. Причем, в первый год мы списываем 30% от первоначальной стоимости основного средства, а последующие годы - по 30% от остаточной стоимости.

Получим следующее:

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

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

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

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

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

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

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

Остаточная стоимость к началу пятого года: 24010 рублей

Списано в 5-й год: $24010 * 30\% = 7203$

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

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

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования так же относится к ускоренным. ПБУ 6/01 регламентирует его следующим образом: при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из *первоначальной стоимости* или (текущей (*восстановительной стоимости*) (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Приведем пример. Пусть, как и в прошлом примере, имеется *основное средство* стоимостью 100000 рублей со сроком полезного использования 5 лет. Для начала рассчитаем сумму чисел лет срока полезного использования. Рассчитать эту сумму можно следующим образом: сложить числа от 1 до числа, представляющего срок полезного использования объекта. То есть, в нашем случае получаем такое *выражение* для вычисления суммы чисел лет срока полезного использования:

$$1+2+3+4+5=15$$

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

$$100000 * (5/15) = 100000 * 0,33 = 33000 \text{ руб.}$$

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

Теперь вычислим сумму начисленной амортизации за второй год: $100000 * (4/15) = 100000 * 0,26 = 26000$ руб.

Вычисления за третий год: $100000 * (3/15) = 100000 * 0,2 = 20000$ руб.

Вычисления за четвертый год: $100000 * (2/15) = 100000 * 0,13 = 13000$ руб.

Вычисления за пятый год: $100000 * (1/15) = 100000 * 0,066 = 6666$ руб.

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

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

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

Итак, мы рассмотрели порядок учета приобретения основных средств и начисления амортизации. Продолжим знакомство с учетом основных средств - рассмотрим переоценку объекта ОС.

Переоценка

Основные средства могут менять свою *стоимость* в течение срока службы. Например, такое происходит при переоценке основных средств, при достройке, дооборудовании, модернизации, частичной ликвидации. Рассмотрим порядок переоценки основных средств. Эта операция делается для того, чтобы привести *стоимость* основных средств в соответствие с их *текущей рыночной стоимостью*. *Основные средства* могут служить организации долгое время, за это время меняется рыночная ситуация, цены, и для того, чтобы *стоимость* основных средств оставалась актуальной, делают их переоценку.

В соответствии с п. 15. *ЛБУ 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*. При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы *стоимость* основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (*восстановительной*) *стоимости*. Нередко переоценку основных средств производят профессиональные *оценщики*, хотя, в соответствии с Приказом Минфина РФ от 13.10.03 № 91н организация может использовать различные способы переоценки. В частности, это могут быть данные о стоимости аналогичных объектов, полученные от организаций-изготовителей, сведения об уровне цен, опубликованные в специальной литературе и некоторые другие.

При переоценке, вместе со стоимостью основных средств пересчитывается так же сумма амортизации. Для отражения результатов переоценки используется счет 83 "*Добавочный капитал*". Выше мы уже говорили об использовании этого счета. Напомним, что при дооценке основных средств делается такая бухгалтерская *запись*:

Д01 К83 - на сумму дооценки ОС

Д83 К02 - на сумму дооценки амортизации

Первая *запись* делается на основе документов, подтверждающих *текущую стоимость* объекта основных средств, ведомости по переоценке и инвентарной карточки ОС.

Вторая *запись* делается на основании бухгалтерской справки-расчета.

При уценке объекта ОС делаются записи по счёту 84:

Д84 К01 - на сумму уценки ОС
Д02 К84 - на сумму уценки амортизации.

При этом нужно учитывать, что если уценка объекта ОС проводится после ранее проведенной дооценки, сначала, в сумме, не превышающей предыдущую сумму дооценки, выполняются проводки такого вида:

Д83 К01 - на сумму уценки ОС в пределах суммы предыдущей дооценки
Д02 К83 - на сумму уценки амортизации в пределах суммы предыдущей дооценки

После чего используют счет 84 для списания сумм уценки, превышающих суммы предыдущей дооценки.

При реконструкции, модернизации объекта основных средств *затраты* сначала собирают на счете 08, после чего приходят на счет 01. То есть, сначала делаются записи по дебету счета 08 и кредиту счетов затрат:

Д08 К02 - на сумму амортизации основных средств, участвующих в реконструкции модернизируемого основного средства.
Д08 К10 - на сумму затраченных материалов
Д08 К60 - услуги сторонних организаций
Д08 К70 - заработная плата работников, участвующих в реконструкции

Далее, накопленные *затраты* списываются на счет 01:

Д01 К08 - на сумму затрат, в которые обошлась модернизация основного средства.

Теперь рассмотрим пример выбытия основных средств.

Ремонт и текущее содержание

Объекты основных средств требуют ухода, затрат на обслуживание. Эти *затраты* могут быть отнесены на те же статьи затрат, куда относят амортизацию основных средств. Например, если *основное средство* используется в производстве и на его текущий ремонт понадобились материалы, их выбытие можно отразить такой записью:

Д20 К10 - отражен расход материалов на ремонт основного средства.

Выбытие

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

Для списания объекта ОС к счету 01 открывают специальный *субсчет* - "Выбытие основных средств" (назовем его, для удобства, 01-2, *субсчет* для учета ОС назовем 01-1). При работе с ним действует следующая схема бухгалтерских записей.

Д01-2 К01-1 - сумма первоначальной (восстановительной) стоимости ОС
Д02 К01-2 - сумма накопленной амортизации

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

В итоге, дебетовый *остаток* субсчета 01-2 покажет нам *остаточную стоимость* объекта основного средства. Схема дальнейших записей зависит от целей, в соответствии с которыми мы списываем *объект*. Рассмотрим различные схемы.

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

Д91 К01-2 - на сумму остаточной стоимости объекта
Д62 К91 - отражен доход от продажи объекта ОС
Д91 К99 - на сумму прибыли от реализации объекта ОС

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

Д58 К76 - отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации
Д76 К01-2 - отражена остаточная стоимость выбывшего объекта

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

Д91 К01-2 - на остаточную стоимость

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

Д91 К60 - расходы на услуги сторонних организаций по демонтажу объекта ОС
Д91 К20 - расходы основного производства на демонтаж объекта

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

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

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

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

Д99 К91 - на сумму убытка от ликвидации объекта ОС

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

Д91 К99 - на сумму прибыли от ликвидации объекта ОС.

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

Д83 К84 - на сумму дооценки ОС

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

Аренда

Аренда - это договор между собственником имущества (его называют арендодателем) и арендатором, в соответствии с которым арендодатель предоставляет арендатору имущество во временное владение и пользование за плату. Арендные отношения в РФ регулирует Глава 34 "Аренда" Гражданского кодекса Российской Федерации. Рассмотрим схему учета имущества у арендодателя. Объекты ОС, сданные в аренду, учитываются на особом субсчете, открываемом к счету 01 (01-3, хотя может быть применена и другая *нумерация*):

Д01-3 К01-1 - первоначальная (восстановительная) стоимость объекта ОС, сданного в аренду.

Такая *запись* делается на основании акта приема-передачи ОС. Таким же образом списывается на особый *субсчет* счета 02 (например, на *субсчет* 02-3) сумма накопленной амортизации

Д02-1 К02-3 - списана сумма накопленной амортизации

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

Д76 К91 - начислен доход от сдачи ОС в аренду

Д91 К68 - НДС с арендной платы

Д51 К76 - арендатор оплатил по безналичному расчету задолженность по аренде

Д91 К02-3 - начислена амортизация объекта ОС

Д91 К99 - начислена прибыль от сдачи в аренду объекта ОС

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

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

Д02-3 К02-1 - сумма накопленной амортизации

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

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

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

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

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

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

Д19 К60 – НДС по расходам на арендную плату

Д68 К19 – принят к зачету НДС по арендной плате

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

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

К001 – на сумму первоначальной стоимости арендованного объекта ОС.

Здесь мы рассмотрели лишь одну из возможных схем учета аренды. Существуют, например, лизинговые отношения. Эти отношения регулирует Федеральный Закон "О финансовой аренде (лизинге)" от 29.10.98 № 164-ФЗ (в ред. от 08.05.2010 г.).

Порядок учета лизинговых операций регулирует Приказ Минфина от 17.02.1997 №15 "Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга" (в ред. от 23.01.2001 г.).

Бухгалтерские записи

Систематизируем схемы бухгалтерских записей, применяемых на различных этапах учета ОС.

В табл. 8.2 вы можете найти записи по учету поступления и использования основных средств.

Таблица 8.2. Поступление и использование ОС

Содержание хозяйственной операции	Первичный документ	Д	К
Отражены затраты на покупку объекта ОС (без НДС)	Накладная, счет поставщика	08	60
Отражен расход по доставке ОС	Накладная, счет транспортной организации	08	60
Отражен НДС по приобретенным основным средствам, по расходам на доставку	Счет-фактура поставщика, транспортной организации	19	60
Объект ОС принят к учету	Акт приемки-передачи объекта основных средств	01	08

Начислена амортизация (ежемесячно) на объект основных средств	Справка-расчет бухгалтерии	Счета затрат (20, 26 и другие)	02
Списаны материалы на текущий ремонт основных средств, участвующих в производстве	Требование-накладная	20	10
Начислена заработная плата работникам за ремонт ОС, участвующих в производстве	Расчетно-платежная ведомость	20	70

В табл. 8.3 вы можете найти записи по учету *переоценки ОС*

Таблица 8.3. Учет переоценки и модернизации основных средств

Содержание хозяйственной операции	Первичный документ	Д	К
Отражена дооценка объекта ОС	Документы, подтверждающие <i>текущую стоимость</i> объекта	0183	
Отражена дооценка амортизационных отчислений	Справка-расчет бухгалтерии	8302	
Отражена уценка объекта ОС	Документы, подтверждающие <i>текущую стоимость</i> объекта	8401	
Отражена уценка амортизационных отчислений	Справка-расчет бухгалтерии	0284	
Отражены расходы на реконструкцию ОС	Требование-накладная и другие документы	0810 и другие счета	
Отражена сумма затрат на реконструкцию ОС	Акт приемки-передачи ОС	0108	

В табл. 8.4 собраны *операции* по учету выбытия объектов ОС]

Таблица 8.4. Учет выбытия основных средств

Содержание хозяйственной операции	Первичный документ	Д	К
Списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта ОС	Акт приемки-передачи ОС	01-01-1 2	
Списана сумма начисленной амортизации	Акт приема-передачи ОС	02-01-2 1	

Продажа ОС

Списана <i>остаточная стоимость</i> ликвидируемого объекта при продаже	Акт приема-передачи ОС 91 01-2
--	--------------------------------

Отражен доход от продажи объекта	Акт приема-передачи ОС 62 91
Отражена прибыль от продажи	Бухгалтерская справка-расчет 91 99

Использование ОС в качестве вклада в уставный капитал

Отражена задолженность по вкладу в <i>уставный капитал</i>	Учредительные документы, бухгалтерская справка-расчет 58 76
--	---

Передан списанный объект ОС в качестве вклада в <i>уставный капитал</i> другой организации	Акт о приеме-передаче объекта основных средств 76 01-2
--	--

Ликвидация объекта ОС

Списана <i>остаточная стоимость</i> объекта	Акт о списании объекта основных средств 91 01-2
---	---

Отражены расходы по демонтажу	Акт о списании объекта основных средств и другие счета 91 10, 20, 70
-------------------------------	--

Отражен прием к учету материалов, полученных после демонтажа объекта ОС	Акт о списании объекта основных средств, приходные складские документы 10 91
---	--

Отражен убыток от ликвидации объекта ОС	Бухгалтерская справка-расчет 99 91
---	------------------------------------

Отражена прибыль от ликвидации объекта ОС	Бухгалтерская справка-расчет 91 99
---	------------------------------------

Если ОС ранее дооценивалось - списать сумму дооценки	Бухгалтерская справка-расчет 83 84
--	------------------------------------

В табл. 8.5 собраны *операции* по учету аренды ОС

Таблица 8.5. Учет аренды ОС

Содержание хозяйственной операции	Первичный документ	Д	К
Учет у арендодателя			
Передано ОС в аренду	Акт приема-передачи ОС	01-3	01-1
Сумма начисленной амортизации по ОС, переданному в аренду, перенесена на специальный субсчет	Акт приема-передачи ОС	02-1	02-3
Начислен доход от сдачи ОС в аренду	Договор с арендатором, счет	76	91
НДС с арендной платы	Счет-фактура	91	68

Оплата счета арендатором по безналичному расчету	Выписка банка,	51 76
Начислена амортизация объекта ОС, сданного в аренду	Бухгалтерская справка-расчет	91 02-3
Начислена прибыль от сдачи ОС в аренду	Бухгалтерская справка-расчет	91 99
Возвращен объект, сданный в аренду по окончании срока аренды	Договор аренды, акт приема-передачи ОС	01- 01-1 3
Перенесена сумма амортизации со специального субсчета	Акт приема-передачи ОС	02- 02-3 1

Учет у арендатора

Принят объект основных средств в аренду	Договор аренды, акт приема-передачи ОС	001
Отражены расходы по аренде в составе общехозяйственных расходов	Договор аренды, счет	26 60
Отражен НДС по расходам на арендную плату	Счет-фактура	19 60
Принят к зачету НДС по арендной плате	Счет-фактура, <i>книга покупок</i> , журнал учета счетов-фактур	68 19
Оплачен по безналичному расчету счет арендодателя	Выписка банка, счет	60 51
Списание объекта ОС с забалансового учета после окончания срока аренды	Договор аренды, акт приема-передачи ОС	001

Важные документы

Для организации учета ОС в организации у бухгалтера должны быть следующие документы:

- Инвентарные карточки учета объектов ОС
- Акты о приеме-передаче объектов ОС
- Акты о списании объектов ОС
- Акты о приеме-передаче отремонтированных ОС
- Договоры о проведении ремонта
- Документы, подтверждающие стоимость объектов ОС при переоценке
- Договора аренды
- Счета-фактуры

Нормативное регулирование

- Гражданский кодекс РФ
- ПБУ 6/01 "Учет основных средств" (в ред. от 24.12.2010 г.)
- "Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств", утвержденные приказом Минфина РФ от 13.10.03 № 91н (в ред. от 24.12.2010 г.)
- Постановлением Госкомстата от 21.01.03 № 7 "Об утверждении унифицированных форм *первичной учетной документации* по учету основных средств"
- Федеральный Закон "О финансовой аренде (лизинге)" от 29.10.98 № 164-ФЗ (в ред. от 08.05.2010 г.)
- Приказ Минфина от 17.02.1997 №15 "Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга" (в ред. от 23.01.2001 г.).

Выводы

В этой лекции мы обсудили основные вопросы, касающиеся учета основных средств. Мы поговорили о приеме ОС к учету, о текущем учете, об аренде, об амортизации и о выбытии основных средств.

- Основные средства (ОС) не потребляются при производстве продукции, работ, услуг, хотя участвуют в производстве. Другое название ОС – внеоборотные активы.
- Единицей бухгалтерского учета ОС является инвентарный объект.
- Для признания объекта в качестве основного средства, он должен удовлетворять требованиям, выдвигаемым ПБУ 6/01.
- ОС принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости*.
- Для учета основных средств предусмотрен счет 01 "Основные средства". Накопленную амортизацию учитывают на счете 02 "Амортизация основных средств". *Первоначальная стоимость* объекта ОС формируется с использованием счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".
- Амортизация - это распределение стоимости основного средства по срокам его полезного использования.
- Существует четыре способа амортизации, предусмотренных ПБУ 6/01:
 - линейный способ;
 - способ уменьшаемого остатка;
 - способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
 - *способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)*.
- Если объект ОС меняет свою стоимость в течение срока службы, он может быть переоценен.
- Основное средство может быть снято с учета в различных ситуациях: при продаже, передаче в качестве вклада в *уставный капитал* другой организации, при выходе его из строя, пропаже.
- Аренда - это договор между собственником имущества (его называют арендодателем) и арендатором, в соответствии с которым арендодатель предоставляет арендатору имущество во временное владение и пользование за плату.

Наша следующая тема - нематериальные *активы*.