**Методические рекомендации по учету основных средств**

Основные средства – материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе или поставки товаров, предоставления услуг, сдачи в аренду другим лицам или для осуществления административных и социально – культурных функций, ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых более одного года (или операционного цикла, если он длится дольше года).

Стоимость основных средств за вычетом накопленной амортизации называется чистыми основными средствами или остаточной стоимостью.

**1.Учет и оценка основных средств**

**1.1 Какое имущество относится к основным средствам**

В бухгалтерском учете имущество относят к основным средствам при одновременном выполнении следующих условий ([п. 4 ПБУ 6/01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901784528/XA00M2U2M0/)):

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

— объект предназначен для использования в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев) или в течение обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

— предприятие не предполагает его последующую перепродажу;

— объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В налоговом учете к основным средствам относят имущество, используемое в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 40 000 руб. ([ст. 257 НК РФ](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP1K4836D/)).

Чтобы сблизить бухгалтерский учет с налоговым, в учетной политике можно предусмотреть, что основные средства стоимостью не более 40 000 руб. за единицу в бухгалтерском учете организации отражаются в составе материально-производственных запасов ([п. 5 ПБУ 6/01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901784528/XA00M3G2M3/)).

В целях обеспечения сохранности таких объектов в производстве или при эксплуатации в компании должен быть организован надлежащий контроль за их движением. Например, на забалансовом счете 012.

Типовые проводки и первичные документы

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **ОПЕРАЦИЯ** | **ДЕБЕТ** | **КРЕДИТ** | **ПЕРВИЧНЫЕ ДОКУМЕНТЫ** |
| Оприходовано приобретенное основное средство | 08 | 60 | Отгрузочные документы от продавца |
| Отражен входной НДС по купленному основному средству | 19 | 60 | Счет-фактура |
| Оплачено основное средство поставщику | 60 | 51 | Платежное поручение |
| Введено основное средство в эксплуатацию | 01 | 08 | Акт приемки-передачи, инвентарная карточка |

**1.2 Оборудование первоначально купили для использования в деятельности компании, но впоследствии стали сдавать в аренду**

В таком случае компании не нужно переводить имущество на [счет 03](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZAP2CG63M0/) «Доходные вложения в материальные ценности» со [счета 01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA00MKM2OE/) «Основные средства». Купленное оборудование, впоследствии переданное в аренду, по-прежнему следует отражать на [счете 01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA00MKM2OE/).

Проводка, переводящая основное средство со [счета 01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA00MKM2OE/)  на [счет 03](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZAP2CG63M0/), не предусмотрена  [Планом счетов](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA02AKS3EQ/) и [Инструкцией](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZAP2BJO3JB/) по его применению (утв. [приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/)). А вот обратная ситуация возможна. Если назначение основного средства, числящегося на [счете 03](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZAP2CG63M0/), изменилось, то такое имущество нужно принять к учету на [счете 01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA00MKM2OE/) (Дебет 01 Кредит 03). Например, когда организация решила больше не сдавать недвижимость в аренду, а использовать его в производственных целях или для управленческих нужд.

Для целей расчета налога на имущество не важно, на каком счете учтено оборудование — [01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA00MKM2OE/) или [03](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZAP2CG63M0/). В любом случае в состав основных средств включаются также и те активы, которые предназначены для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование ([п. 4 ПБУ 6/01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901784528/XA00M2U2M0/)).

**1.3 Здание купили для дальнейшей перепродажи, но эта сделка сорвалась**

Переводить здание на [счет 01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA00MKM2OE/) «Основные средства» со [счета 41](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZAP2AO63GS/) «Товары» или нет, зависит от того, как оно будет использоваться в дальнейшем.

Если компания планирует продать здание, пусть и в неопределенном будущем, то объект следует оставить на [счете 41](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZAP2AO63GS/). Ведь на этом счете отражается любое имущество, предназначенное для перепродажи, в том числе и недвижимость. Но в этом случае организация не сможет начислять по зданию амортизацию. Стоимость здания не будет облагаться и налогом на имущество.

Если же организация намеревается использовать здание в собственной деятельности, его нужно перевести в состав основных средств. Соответственно, в этом случае по зданию нужно будет начислять амортизацию и учитывать его остаточную стоимость при расчете налога на имущество.

**1.4 Компания приобрела здание и намерена часть помещений сдавать в аренду**

В таком случае не нужно учитывать часть здания на [счете 03](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZAP2CG63M0/) как доходные вложения в материальные ценности. В бухгалтерском учете не допускается отражение стоимости единого объекта основных средств на разных счетах. В составе доходных вложений в материальные ценности учитываются только те объекты, которые полностью предназначены для передачи во временное владение или пользование третьим лицам. Такой вывод следует из [ПБУ 6/01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901784528/ZA021L63HI/).

Поэтому если компания использует часть помещений в здании для себя, а часть помещений сдает в аренду, то всю стоимость здания нужно учесть на [счете 01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA00MKM2OE/) в составе основных средств.

**1.5 Компания для покупки основного средства взяла кредит**

Если организация приобрела основные средства за счет заемных средств, то проценты по ним в бухучете надо учитывать по правилам [ПБУ 15/2008](http://usn.1gl.ru/#/document/99/902126009/ZAP1SJK3BJ/). Проценты по займам увеличивают первоначальную стоимость основного средства, если одновременно выполняются следующие условия (п. [7](http://usn.1gl.ru/#/document/99/902126009/XA00M6C2MG/), [12](http://usn.1gl.ru/#/document/99/902126009/XA00M9K2N6/) и [13](http://usn.1gl.ru/#/document/99/902126009/XA00MA62N9/) ПБУ 15/2008):

— имущество является инвестиционным активом;

— проценты начислены до перевода этого актива в состав основных средств, если работы по его приобретению, сооружению и (или) созданию завершены;

— проценты начислены до начала использования инвестиционного актива в деятельности, если работы по его приобретению, сооружению и (или) созданию не завершены.

К инвестиционным активам в свою очередь относятся объекты имущества, требующие много времени и существенных затрат на приобретение, сооружение и (или) изготовление ([п. 7 ПБУ 15/2008](http://usn.1gl.ru/#/document/99/902126009/XA00M6C2MG/)).

Однако законодательство не уточняет, как определить длительность подготовки или строительства. Поэтому организация имеет право установить этот критерий самостоятельно в своей учетной политике для целей бухучета ([п. 7 ПБУ 1/2008](http://usn.1gl.ru/#/document/99/902126008/XA00M6U2MJ/)). Например, в учетной политике можно прописать: «Имущество, которое числится на счете [08](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZAP2JL83KG/) „Вложения во внеоборотные активы“ или [07](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZAP1T7O3AP/) „Оборудование к установке“ в течение срока, превышающего 12 месяцев, считается инвестиционным активом». Соответственно, только по тем объектам, которые будут числиться на счете [07](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZAP1T7O3AP/) или [08](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZAP2JL83KG/) более установленного срока, нужно включать проценты в первоначальную стоимость.

По кредиту на приобретение инвестиционного актива и по кредиту, привлеченному на рефинансирование такой задолженности, проценты для целей бухгалтерского учета учитываются одинаково.

То есть включаются в первоначальную стоимость этого актива ([письмо Минфина России от 2 ноября 2009 г. № 03-03-06/1/720](http://usn.1gl.ru/#/document/99/902183431/)).

Если условия для признания процентов в первоначальной стоимости основных средств не соблюдаются, то их надо включить в состав прочих расходов единовременно в том периоде, к которому относится начисление той или иной суммы процентов ([п. 11 ПБУ 10/99](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901735798/XA00M802MO/), [п. 7 ПБУ 15/2008](http://usn.1gl.ru/#/document/99/902126009/XA00M6C2MG/)). То есть, например, сумма процентов по кредиту за апрель в полном объеме включается в состав прочих расходов в апреле.

**1.6 Компания при покупке автомобиля оплатила полис ОСАГО**

Расходы на обязательное страхование автогражданской ответственности в первоначальную стоимость автомобиля не включаются. Их нужно списывать на текущие расходы. Основание — [пункт 11](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901735798/XA00M802MO/) ПБУ 10/99 и [статья 263](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZA00M8G2MC/) Налогового кодекса РФ. И не важно при этом, что автомобиль без полиса ОСАГО не зарегистрируют в органах ГИБДД. От этого сущность расходов по страхованию не меняется. Ведь и в дальнейшем нужно ежегодно получать полис ОСАГО и уплачивать страховые взносы. А это уже никак не связано с регистрацией автомобиля.

Законодатели прописали для автовладельцев обязанность предъявлять страховой полис ОСАГО при регистрации автомобиля в ГИБДД только затем, чтобы те не уклонялись от этого вида страхования.

Так что напрямую расходы ОСАГО с приобретением автомобиля не связаны. Поэтому их не нужно включать в его первоначальную стоимость ([письмо УФНС России по г. Москве от 2 марта 2006 г.№ 20–12/16322](http://usn.1gl.ru/#/document/97/8426/)).

**2.Амортизация**

Типовые проводки и первичные документы

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **ОПЕРАЦИЯ** | **ДЕБЕТ** | **КРЕДИТ** | **ПЕРВИЧНЫЕ ДОКУМЕНТЫ** |
| Начислена амортизация по основному средству | 20, 25, 26, 91 … | 02 | Бухгалтерская справка |

**2.1 Способы амортизации**

Стоимость основных средств относится на финансовые результаты через механизм амортизации. Организация может использовать любой из четырех способов начисления амортизации ([п. 18 ПБУ 6/01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901784528/XA00M9I2N5/)):

— линейный способ;

— способ уменьшаемого остатка;

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

— способ списания пропорционально объему продукции (работ).

Один из способов начисления амортизации по группе однородных объектов применяется в течение всего срока их полезного использования и закрепляется в учетной политике.

Начисляется амортизация до полного погашения стоимости объекта либо списания его с баланса вследствие выбытия или по другой причине.

**2.2 Линейный способ начисления амортизации.**

При таком способе годовая сумма амортизационных отчислений 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.

**2.3 Амортизация способом уменьшаемого остатка.**

При этом способе годовую сумму амортизационных отчислений необходимо определять исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года, а также нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, самостоятельно установленного организацией.

**2.4 Амортизация по сумме чисел лет срока полезного использования.**

Организация в учетной политике может предусмотреть, что для начисления амортизации применяется способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

**2.5 Амортизация пропорционально объему продукции (работ).**

Организации, которые выбрали этот способ, начисляют амортизацию исходя из натурального показателя продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок его полезного использования.

**2.6 Основного средства нет в перечне, утвержденном Правительством РФ.**

В налоговом учете срок полезного использования основных средств определяется исключительно по [Классификации](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901808053/ZA02QL83MI/), утвержденной [постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901808053/). Если в этом документе какой-то объект прямо не указан, то, чтобы определить, к какой амортизационной группе его отнести, можно обратиться к [Общероссийскому классификатору основных фондов](http://usn.1gl.ru/#/document/97/304/po_1/) — ОКОФ (утв. [постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359](http://usn.1gl.ru/#/document/97/304/)).

Возьмем для примера компьютерную систему видеонаблюдения. В [Классификации](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901808053/ZA02QL83MI/) она не указана. По ОКОФ самый подходящий код для системы видеонаблюдения — [14 3020170](http://usn.1gl.ru/#/document/97/297/po_po114/). Объекты под этим кодом входят в [группу 14 3020000](http://usn.1gl.ru/#/document/97/297/po_po104/) «Техника электронно-вычислительная». Эта же группа присутствует и в [Классификации](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901808053/ZA02QL83MI/). А для нее срок службы установлен свыше двух и до трех лет включительно.

Или возьмем кондиционер. В [Классификации](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901808053/ZA02QL83MI/) его также нет. Согласно ОКОФ, бытовые кондиционеры имеют [код 16 2930274](http://usn.1gl.ru/#/document/97/297/po_po3347/) и относятся к группе «Приборы бытовые» ([код 16 2930000](http://usn.1gl.ru/#/document/97/297/po_po3264/)). Такая группа основных средств в [Классификации](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901808053/ZA02QL83MI/) основных средств относится к третьей группе амортизируемого имущества. А значит, может иметь срок полезного использования свыше трех и до пяти лет включительно.

Есть и другой вариант. Срок службы оборудования, не указанного в [Классификации](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901808053/ZA02QL83MI/), компания может установить либо по технической документации, либо воспользовавшись рекомендациями его изготовителей.

Амортизацию в налоговом учете можно начислять с 1-го числа месяца, следующего за тем, в котором объект ввели в эксплуатацию. Даже если документы на госрегистрацию к этому времени еще не отнесли в Росреестр ([п. 4 ст. 259 НК РФ](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901765862/XA00M882NC/)).

**2.7 Организация купила основное средство, бывшее в употреблении у другой компании.**

Налоговый учет. Срок полезного использования объекта, который компания-покупатель собирается амортизировать линейным методом, можно уменьшить на период эксплуатации у предыдущего собственника.

При этом сам срок полезного использования имущества можно определить одним из двух способов. Первый — установить точно такой же показатель, какой был у бывшего владельца. Второй вариант — назначить любой срок службы, предусмотренный в [Классификации](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901808053/ZA02QL83MI/) для амортизационной группы, в которую предыдущий собственник включил объект ([п. 12 ст. 258 НК РФ](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901765862/XA00MC42NP/)). Такой выбор новому владельцу предоставляет [пункт 7](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901765862/XA00M8A2N6/) статьи 258 Налогового кодекса РФ. Это подтвердил Минфин России ([письмо от 23 сентября 2009 г. № 03-03-06/1/608](http://usn.1gl.ru/#/document/99/902178172/)).

Например, компания приобрела подержанный грузовой автомобиль «Газель» грузоподъемностью 1,5 тонны. Поскольку предыдущий собственник, как и положено, включил эту машину в четвертую амортизационную группу, покупатель может определить срок ее полезного использования свыше пяти и до семи лет включительно. И уменьшить этот срок на период эксплуатации у прежнего владельца. По этой причине у предыдущего собственника нужно запросить документы, подтверждающие как амортизационную группу и срок полезного использования, так и время эксплуатации.

**2.8 Амортизация в бухучете по основным средствам, бывшим в эксплуатации у прежнего владельца.**

[ПБУ 6/01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901784528/ZA021L63HI/) не содержит особых правил начисления амортизации по объектам, бывшим в эксплуатации у прежних владельцев. В то же время организация имеет право установить срок полезного использования этого объекта исходя из ожидаемого срока службы.

Этот срок можно определить на основании оценки технического состояния объекта с учетом его фактического износа ([п. 20 ПБУ 6/01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901784528/XA00MAM2NB/)). Таким образом, в бухгалтерском и налоговом учете можно установить одинаковые сроки амортизации основного средства, бывшего в эксплуатации.

А вот срок полезного использования для основных средств, которые амортизируют нелинейным методом, уменьшать нельзя ([ст. 259.2 НК РФ](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZA00M7A2NB/)).

Данное правило действует независимо от того, как долго предыдущий собственник эксплуатировал объект и есть ли у покупателя документы, подтверждающие время эксплуатации.

При нелинейном методе рассчитывать амортизацию надо в том же порядке, что и по новым основным средствам ([ст. 259.2 НК РФ](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZA00M7A2NB/)).

**2.9 Определение срока службы основного средства у предыдущего собственника.**

Срок, в течение которого основное средство прослужило у предыдущего собственника, можно определить по полученным от него документам.

Это может быть копия инвентарной карточки. Она должна быть заверена подписью главного бухгалтера и руководителя компании. Но если получить копию карточки невозможно, срок службы основных средств можно подтвердить другими документами.

Прежде всего это акт о приеме-передаче основного средства. Стороны могут составлять его по типовой [форме № ОС-1](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901852019/ZAP2DAS3L5/) ([информация Минфина России № ПЗ-10/2012](http://usn.1gl.ru/#/document/99/902384050/)).

Информация о сроке службы основного средства будет содержаться в [разделе 2](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901852019/ZAP1RG83CK/) этого документа.

Правильно заполнить акт по [форме № ОС-1](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901852019/ZAP2DAS3L5/) поможет памятка на следующей странице.

Памятка по заполнению акта о приеме-передаче по форме № ОС-1

|  |  |
| --- | --- |
| **НАИМЕНОВАНИЕ ГРАФЫ ИЛИ РАЗДЕЛА** | **РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ЗАПОЛНЕНИЮ** |
| Дата принятия к бухгалтерскому учету | Проставляют дату включения объекта в состав собственных основных средств. Для организации-получателя — это дата составления самого акта |
| Дата списания с бухгалтерского учета | Передающая сторона указывает здесь дату, совпадающую с датой составления акта. Компания-получатель в своем акте поставит прочерк |
| Инвентарный номер | Такой номер объекту присваивает комиссия при его поступлении в организацию, и впоследствии, как правило, номер не изменяется. Объект основных средств, поступивший в организацию по договору аренды, может учитываться арендатором по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем |
| Заводской номер | Этот номер можно посмотреть:- на самом основном средстве;- в техническом паспорте оборудования;- в акте о приеме-передаче (например, при передаче в аренду от другой организации);- в инвентарной карточке учета основного средства, если перемещение основного средства происходит внутри предприятия |
| Местонахождение объекта в момент передачи | Здесь пишут название организации или ее структурного подразделения, в котором находится основное средство в момент составления акта |
| Участники долевой собственности | Данный справочный раздел заполняют, когда основное средство принадлежит нескольким собственникам. При этом указывают всех участников долевой собственности и их доли. Тогда все сведения в акте вносятся соразмерно доле компании в общей собственности |
| Иностранная валюта | Заполняют, если стоимость основных средств выражена в иностранной валюте. Тогда пишут вид валюты и ее сумму по курсу Банка России. Его нужно брать на дату принятия основного средства к учету ([п. 6 ПБУ 3/2006](http://usn.1gl.ru/#/document/99/902017093/XA00M6C2MG/)) |
| Раздел 1 «Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи» | Нужно заполнять в случае, если передаваемый объект ранее уже эксплуатировали. Тогда все данные об имуществе указывает передающая сторона. Если организация-получатель купила основное средство у гражданина или через торговую сеть, ей заполнять этот раздел не надо |
| Фактический срок эксплуатации (лет, месяцев) | Имеется в виду общий срок фактического использования приобретенного основного средства у всех его бывших владельцев с момента первого ввода объекта в эксплуатацию. Заполняют на основании данных, представленных передающей стороной |
| Остаточная стоимость | Для организации — получателя имущества такая стоимость будет учитываться при определении первоначальной стоимости |
| Стоимость приобретения (договорная стоимость) | Заполняет передающая сторона в случае, если стоимость основного средства по договору купли-продажи отличается от остаточной стоимости |
| Раздел 2 «Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету» | Сведения для заполнения этого раздела предоставит передающая сторона |
| Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету | Если основное средство ранее эксплуатировалось, указывается остаточная или договорная стоимость. Если же приобретается новое основное средство — стоимость по договору купли-продажи или стоимость приобретения (с учетом расходов на доставку, сборку и т. д.) |
| Срок полезного использования | Если имущество ранее уже использовалось и амортизировалось, при линейном методе норму амортизации определяют исходя из срока полезного использования, уменьшенного на количество месяцев эксплуатации предыдущими собственниками. При отсутствии документов, подтверждающих срок эксплуатации бывшими владельцами, покупатель устанавливает срок полезного использования согласно Классификации. А если бывшие собственники эксплуатировали объект дольше установленного срока пользования — самостоятельно, с учетом технических требований и других факторов. При нелинейном методе норма амортизации зависит не от конкретного срока полезного использования, а от амортизационной группы, к которой был отнесен объект |

Если компания приобрела бывший в употреблении автомобиль, срок службы у первоначального собственника подтвердит паспорт транспортного средства ([письмо Минфина России от 3 августа 2005 г. № 03-03-04/1/142](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901948075/)).

Если основное средство продает предприниматель, то для подтверждения срока службы объекта подойдет любой из документов, которые продавец представит компании. Например, акт о приеме-передаче основного средства или инвентарная карточка. Это подтверждает [письмо Минфина России от 6 октября 2010 г. № 03-03-06/2/172](http://usn.1gl.ru/#/document/99/902240753/).

А вот если имущество куплено у физического лица, не являющегося предпринимателем, то учесть износ, накопившийся у прежнего собственника, по мнению Минфина России, нельзя ([письмо от 29 марта 2013 г. № 03-03-06/1/10056](http://usn.1gl.ru/#/document/99/499012464/)). Они объясняют свою позицию тем, что продавец не эксплуатировал основное средство в предпринимательских целях. Значит, не начислял по нему амортизацию. Следовательно, новый собственник, купивший объект основных средств, не вправе уменьшать срок эксплуатации и износа.

На самом деле запрета определять норму амортизации по имуществу с учетом срока его эксплуатации предыдущим собственником — физическим лицом, не являющимся предпринимателем, законодательство не содержит. Кроме того, не обязательно доказывать, являлся или нет прежний собственник предпринимателем, если у него купили производственное здание или оборудование. Но по данному вопросу нет судебной практики.

**2.10 Компания только недавно зарегистрировалась, и доходов у нее пока нет.**

В таком случае компания может учесть начисленную амортизацию в составе расходов в бухгалтерском учете. Причем она списывается на затраты независимо от результатов деятельности организации в том отчетном периоде, в котором она начислена ([п. 24 ПБУ 6/01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901784528/XA00M7U2MN/)).

В налоговом учете действует схожий принцип. Списание расходов напрямую не увязано с получением доходов. Затраты организации должны быть направлены на извлечение доходов ([п. 1 ст. 252 НК РФ](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901765862/XA00MCU2O0/)). Однако списывать в налоговом учете начисленную амортизацию можно, если данные расходы, согласно учетной политике, считаются косвенными. А вот прямые расходы учитывают по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены. Основание — [статья 318](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZA00MF82O3/) Налогового кодекса РФ.

**2.11 Компания заложила свое оборудование в банк.**

Являясь собственником имущества, организация имеет право распоряжаться им по своему усмотрению, в том числе и отдавать в залог ([п. 1 ст. 209 ГК РФ](http://usn.1gl.ru/#/document/99/9027690/XA00MC82NR/)). Однако при этом собственник имущества не меняется ([п. 1 ст. 334 ГК РФ](http://usn.1gl.ru/#/document/99/9027690/ZAP21N03DF/)). По этой причине при передаче оборудования в залог нет оснований исключать его (даже временно) из состава основных средств. Причем ни в налоговом, ни в бухгалтерском учете.

В бухучете начисление амортизации приостанавливается лишь в случаях перевода основного средства на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев ([п. 23 ПБУ 6/01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901784528/XA00M7C2MK/)). Налоговый кодекс РФ к этим двум ситуациям добавляет третью — амортизация прекращает начисляться по объектам, переданным в безвозмездное пользование ([п. 3 ст. 256 НК РФ](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP2FG83NB/)). Ни одна из перечисленных ситуаций к передаче имущества в залог не относится. Значит, амортизацию нужно продолжать начислять в общем порядке.

**2.12 Компания оказывает услуги по сдаче в аренду помещений в принадлежащем ей здании, но площади время от времени пустуют.**

В таком случае начислять амортизацию нужно по всем помещениям, которые временно пустуют. [ПБУ 6/01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901784528/ZA021L63HI/) установлено, что амортизация начисляется по объекту основных средств в целом. Недопустимо делить единый объект основных средств на части и по одной из них начислять амортизацию, а по другой нет.

Если организация ввела объект в эксплуатацию и использует его в производственной или коммерческой деятельности (пусть даже частично), то сумму амортизационных отчислений рассчитывают исходя из всей первоначальной стоимости объекта основных средств. То же касается и налогового учета ([ст. 256 НК РФ](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP1R923A3/)).

Начислять амортизацию по части здания нужно, даже если против этого возражают налоговые инспекторы ([постановление ФАС Московского округа от 30 июля 2010 г. № КА-А40/8056–10](http://usn.1gl.ru/#/document/99/875489527/)).

**2.13 У компании есть имущество, которое числится на счете 08, но полностью или частично введено в эксплуатацию.**

Если здание, числящееся на [счете 08](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZAP2JL83KG/), эксплуатируют, его нужно перевести на [счет 01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA00MKM2OE/) и амортизировать.

Объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств. Таково требование [пункта 52](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901877931/XA00MB02NA/) Методических указаний по бухучету основных средств (утв. [приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901877931/)).

**2.14 После реконструкции или модернизации первоначальная стоимость объекта изменилась, а срок полезного использования остался прежним.**

Минфин России в [письме от 9 июня 2012 г. № 03-03-10/66](http://usn.1gl.ru/#/document/99/902355569/) предлагает амортизировать основное средство и после окончания срока полезного использования по прежней норме до полного списания стоимости объекта. При таком подходе амортизацию надо будет начислять по следующей формуле:

Амес = (ПС + СР) x (1: N x 100%),

где, Амес — сумма ежемесячной амортизации;

ПС — первоначальная стоимость объекта;

СР — стоимость работ по модернизации (или реконструкции);

N — общий срок полезного использования имущества.

Оставшийся же срок амортизации надо считать так:

nост = ОСср: Амес,

где nост — оставшийся срок амортизации;

ОСср — остаточная стоимость имущества с учетом затрат на его реконструкцию (модернизацию).

Такой расчет невыгоден, так как в этом случае организация вынуждена списывать обновленное основное средство гораздо дольше, чем предполагала, когда принимала его к учету. К тому же начисленные суммы в налоговом и бухгалтерском учете будут отличаться. Следовательно, придется рассчитывать временные разницы по [ПБУ 18/02](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZAP2GU23JM/). Инспекторам можно возразить. Во-первых, амортизация начисляется только в течение срока полезного использования. При этом увеличивать такой срок — это право, а не обязанность организации ([п. 1 ст. 258 НК РФ](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901765862/XA00M9K2N7/)).

Во-вторых, Налоговый кодекс РФ не предлагает формулы для расчета амортизации в случае реконструкции или модернизации. А все неясности и противоречия налогового законодательства толкуются в пользу налогоплательщика ([п. 7 ст. 3 НК РФ](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901714421/XA00MA62N9/)). Поэтому налогоплательщик может воспользоваться формулой, которая применяется в бухучете:

Амес = (ОС + СР) x (1: nост x 100%),

где ОС — остаточная стоимость объекта;

СР — стоимость работ по модернизации (или реконструкции);

nост — оставшийся срок полезного использования основного средства.
**3.Выбытие основного средства**

Типовые проводки и первичные документы

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **ОПЕРАЦИЯ** | **ДЕБЕТ** | **КРЕДИТ** | **ПЕРВИЧНЫЕ ДОКУМЕНТЫ** |
| Списана первоначальная стоимость основных средств | 01–2 | 01–1 | Акт приемки-передачи |
| Списана начисленная амортизация | 02 | 01–2 | Акт приемки-передачи |
| Списана остаточная стоимость основных средств | 91–2 | 01–2 | Акт приемки-передачи |
| Отражен доход от продажи | 62 | 91–1 | Договор купли-продажи, акт приемки-передачи |
| Начислен НДС | 91–2 | 68 | Счет-фактура |

**3.1 Компания приобрела доходные вложения в материальные ценности, стоимость которых не превышает 40 000 руб.**

В бухгалтерском учете компания вправе единовременно списать их на затраты. Основные средства с первоначальной стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу могут отражаться в составе материально-производственных запасов. Так позволяет поступать [пункт 5](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901784528/XA00M3G2M3/) ПБУ 6/01. Это правило в полной мере касается и доходных вложений в материальные ценности.

При изменении лимита в учетной политике организации его новая величина применяется только в отношении активов, которые приняты на учет после такого изменения ([письмо Минфина России от 10 января 2012 г. № 07-02-06/3](http://usn.1gl.ru/#/document/99/902328035/)).

В последнем абзаце [пункта 5](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901784528/XA00M3G2M3/) ПБУ 6/01 говорится, что «правило 40 000 руб." действует в отношении активов, для которых выполняются условия [пункта 4](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901784528/XA00M2U2M0/) ПБУ 6/01. А в подпункте «а» этого пункта четко сказано, что к основным средствам относятся в том числе и активы, предназначенные для предоставления во временное пользование или владение. Должны выполняться и другие необходимые условия, предусмотренные [ПБУ 6/01](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901784528/ZA021L63HI/).

Таким образом, при соблюдении установленного лимита в 40 000 руб. доходные вложения могут быть учтены в составе материально-производственных запасов на тех же основаниях, что и прочие основные средства.

### Пример

ООО «Радуга» сдает инвентарь в прокат. В учетной политике компании предусмотрено, что основные средства стоимостью не более 40 000 руб. за единицу в бухгалтерском учете подлежат включению в состав МПЗ.

В ноябре 2014 года организация приобрела пять велосипедов общей стоимостью 47 200 руб., в том числе НДС — 7200 руб. Стоимость одного велосипеда — 9440 руб., в том числе НДС — 1440 руб.

Поскольку эта сумма меньше 40 000 руб., велосипеды можно было учесть в составе материально-производственных запасов и списать сразу в полной сумме. Проводки такие:

**ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 60**
— 40 000 руб. (47 200 — 7200) — отражены затраты на покупку велосипедов;

**ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60**
— 7200 руб. — учтен входной НДС;

**ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51**
— 47 200 руб. — перечислены деньги продавцу;

**ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19**
— 7200 руб. — предъявлен НДС к вычету;

**ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 10**
— 40 000 руб. — списаны затраты на велосипеды при передаче в пункт проката.

**3.2 Компания продала основное средство с убытком.**

В бухгалтерском учете сумма убытка от продажи основного средства относится к расходам текущего периода. Поэтому она включается в прочие расходы единовременно в том месяце, когда произошла реализация. Это следует из пунктов [11](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901735798/XA00M802MO/) и [18](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901735798/XA00MAK2NA/) ПБУ 10/99 «Расходы организации».

В налоговом же учете сумма убытка включается в состав прочих расходов в особом порядке. Согласно [пункту 3](http://usn.1gl.ru/#/document/99/420222610/XA00MAQ2NK/) статьи 268 Налогового кодекса РФ, она учитывается равными долями в течение определенного срока. Он равен разнице между периодом полезного использования объекта и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации. Соответственно, в учете образуется вычитаемая временная разница, которая приводит к образованию отложенного налогового актива.

### Пример

ООО «Радуга» продало основное средство в октябре 2014 года с убытком в 120 000 руб. Оставшийся срок эксплуатации проданного основного средства — 12 месяцев. Следовательно, в налоговом учете бухгалтер должен ежемесячно в течение этого срока включать в расходы по 10 000 руб. (120 000 руб.: 12 мес.). В бухгалтерском учете всю сумму убытка нужно было включить в расходы единовременно в октябре.

При этом в бухгалтерском учете следовало сделать такую проводку:

**ДЕБЕТ 09 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»**
— 24 000 руб. (120 000 руб. x 20%) — отражен отложенный налоговый актив.

В дальнейшем ежемесячно (начиная с ноября) до полного погашения убытка в налоговом учете надо делать такую запись:

**ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» КРЕДИТ 09**
— 2000 руб. (10 000 руб. x 20%) — частично погашен отложенный налоговый актив.

**3.3 Компания списывает основные средства из-за морального или физического износа.**

По общему правилу в состав внереализационных расходов входят затраты на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной амортизации, а также расходы на демонтаж, разборку и вывоз имущества. Основание — [подпункт 8](http://usn.1gl.ru/#/document/99/420222610/ZAP20AG3F6/) пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ.

Списание основного средства должно быть оформлено приказом руководителя и актом ликвидации основных средств, подписанным членами комиссии.

В состав комиссии обычно входят руководитель организации, ее главный бухгалтер и материально ответственные работники. Таково требование [пункта 77](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901877931/XA00M882N4/) Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных [приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901877931/).

Если компания применяет унифицированные формы первичных документов, то акт списания объекта основных средств составляется по [форме № ОС-4](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901852019/ZAP2FQ83KM/), утвержденной [постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901852019/). Для списания автотранспорта предусмотрена специальная [форма № ОС-4а](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901852019/ZAP2L3I3LM/).

В акте нужно отразить и причину списания. Это позволит избежать лишних вопросов при проверке. Если же спор все же возникнет, грамотное обоснование причины списания будет весомым аргументом для судей.

Если акт и приказ не составить, инспекторы могут посчитать, что списание имущества экономически не обосновано и документально не подтверждено. То есть не выполняются требования [пункта 1](http://usn.1gl.ru/#/document/99/420222610/XA00MCU2O0/) статьи 252 Налогового кодекса РФ. И как следствие у налоговиков появится повод исключить недоамортизированную стоимость из состава расходов. А также начислить пени и выписать штраф. В этой ситуации доказывать свое право учесть такие расходы придется в суде.

**3.4 Списание временных разниц при ликвидации недоамортизированного основного средства**

При выбытии недоамортизированных основных средств их стоимость может отличаться по данным бухгалтерского и налогового учета. Например, из-за применения разных способов начисления амортизации. В этом случае сумма отложенных налоговых активов или обязательств подлежит списанию на [счет 99](http://usn.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZAP1UBM3BC/) «Прибыли и убытки».

### Пример

АО «Мир» в сентябре 2011 года ввело в эксплуатацию станок. Амортизацию по нему предприятие начисляет в бухгалтерском учете методом уменьшаемого остатка, а в налоговом — линейным методом.

В октябре 2014 года станок пришел в негодность в результате пожара. Предположим, что начисленная сумма амортизации составила:

- по данным бухгалтерского учета — 90 000 руб.;

- по данным налогового учета — 87 000 руб.

Тогда вычитаемая временная разница равна 3000 руб. (90 000 — 87 000).

Отложенный налоговый актив на момент ликвидации составил:

3000 руб. x 20% = 600 руб.

После того как пришедший в негодность станок будет списан с баланса, бухгалтер организации сделает проводку:

**ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 09**
— 600 руб. — списана сумма отложенного налогового актива.