

Тема 5. Учет внеоборотных активов

1. Учет основных средств

Счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по счету 01 «Основные средства» **по первоначальной стоимости.**

Для учета выбытия объектов основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и др.) к счету 01 «Основные средства» может открываться **субсчет «Выбытие основных средств»**. В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит – сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 01 «Основные средства» ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств.

Основные средства – это имущество, которое используется в организации в качестве средств труда более одного года (например, здания, рабочие и силовые машины и оборудование, вычислительная техника, транспортные средства).

Таким образом, **если срок службы** (срок полезного использования) предмета **превышает один год**, вы должны учесть его **в составе основных средств**.

Если срок службы предмета **менее одного года**, то должны учесть его на счете 10 «**Материалы**» и списать на затраты производства или расходы на продажу после передачи в производство (эксплуатацию).

В бухгалтерском учете основные средства стоимостью **не более 40 000** рублей можно учитывать в составе материально-производственных запасов.

С 1 января 2016 года лимит стоимости основных средств в налоговом учете с **40 000** увеличился до **100 000** рублей.

Основные средства, введенные в эксплуатацию с 1 января 2016 года, учитываются с учетом нового лимита в **100 000 руб.** (Федеральный закон от 8 июня 2015 года № 150-ФЗ).

Единицей учета основных средств является инвентарный объект:

- отдельный предмет (например, сейф);
- единый комплекс из нескольких предметов, которые смонтированы на едином фундаменте и имеют общее управление (например, компьютер, в состав которого входят системный блок, монитор, клавиатура, мышь).

На объекты основных средств должны начислять амортизацию.

Приобретение и введение в эксплуатацию основных средств

Если организация приобрела основные средства, то вы должны учесть их на балансе по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость – это сумма фактических затрат на приобретение объекта основных средств.

Оприходование объекта основных средств отразите по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

После того как объект основных средств будет введен в эксплуатацию, его стоимость относится в дебет счета 01.

Покупка основных средств

Если организация приобрела основные средства за плату (по договору купли-продажи или поставки), их первоначальную стоимость определяют как сумму всех затрат, связанных с этой покупкой.

Таковыми затратами, например, могут быть:

- суммы, уплаченные продавцу в соответствии с договором;
- суммы, уплаченные за доставку и монтаж;
- суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением этого объекта основных средств;
- таможенные пошлины и сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- проценты по кредитам и займам, полученным для приобретения объекта основных средств, если он является инвестиционным активом;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта основных средств.

Пример. Приобретение персонального компьютера

АО «Актив» приобрело по договору купли-продажи персональный компьютер. В счете была обозначена стоимость составных частей компьютера:

- системный блок – 33 040 руб. (в том числе НДС – 5040 руб.);
- монитор – 13 570 руб. (в том числе НДС – 2070 руб.);
- клавиатура – 1180 руб. (в том числе НДС – 180 руб.);
- мышь – 590 руб. (в том числе НДС – 90 руб.).

Итого: стоимость компьютера – 48 380 руб. (в том числе НДС – 7380 руб.).

Составные части компьютера (системный блок, монитор, клавиатура, мышь) могут функционировать только в составе единого комплекса, поэтому бухгалтер «Актива» принял их к учету как единый инвентарный объект и сделал проводки:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 48 380 руб. – оплачен счет продавца;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 41 000 руб. (48 380 – 7380) – оприходован компьютер на балансе организации (по стоимости составных частей без учета НДС);

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 7380 руб. – учтена сумма НДС согласно счету-фактуре продавца.

Доставку компьютера (236 руб., в том числе НДС – 36 руб.) «Актив» дополнительно оплатил наличными из кассы через подотчетное лицо:

ДЕБЕТ 71 КРЕДИТ 50

– 236 руб. – выданы из кассы деньги подотчетному лицу для оплаты доставки компьютера;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 71

– 200 руб. (236 – 36) – плата за доставку учтена в балансовой стоимости компьютера (на основании авансового отчета подотчетного лица);

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 71

– 36 руб. – учтен НДС по расходам на доставку (на основании счета-фактуры транспортной организации).

Когда компьютер ввели в эксплуатацию, бухгалтер «Актива» сделал проводки:

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– 41 200 руб. (41 000 + 200) – компьютер зачислен в состав основных средств организации;

ДЕБЕТ 68 СУБСЧЕТ «РАСЧЕТЫ ПО НДС» КРЕДИТ 19

– 7416 руб. (7380 + 36) – произведен налоговый вычет.

Приобретение подержанных основных средств

Если организация приобрела объект основных средств, уже бывший в эксплуатации (например, подержанный автомобиль), его первоначальную стоимость определяется также исходя из договорной цены и затрат, связанных с его покупкой.

Приобретение подержанных основных средств в учете отражают так же, как их обычную покупку. Сумму амортизации, начисленную по объекту основных средств прежним владельцем, при его оприходовании не учитывают. Однако сведения о том, как долго прежний владелец использовал этот объект основных средств, будут полезны при начислении на него амортизации на балансе фирмы.

Приобретение основных средств в условных единицах

Цена основных средств может быть установлена в любой иностранной валюте или условных денежных единицах. Однако на территории России расчеты производят только в рублях. Поэтому цену, установленную в иностранной валюте или условных единицах, нужно пересчитывать в рубли.

Так, в договоре купли-продажи может быть предусмотрено условие, что основные средства оплачивают в рублях по курсу иностранной валюты на день перечисления денег покупателем.

В такой ситуации должны:

а) отразить задолженность перед поставщиком на момент перехода к вам права собственности на основные средства (по курсу иностранной валюты, действующему на этот момент);

б) скорректировать (увеличить или уменьшить) задолженность поставщика исходя из суммы денежных средств, фактически ему перечисленных.

Если курс валюты на дату оплаты основных средств будет выше, чем на дату их оприходования, то возникает отрицательная курсовая разница. На эту сумму вам необходимо увеличить задолженность перед поставщиком.

Увеличение долга отразите проводкой:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 60

Отрицательные или положительные курсовые разницы возникают, только если вы оплачиваете основные средства после их принятия к учету. Если вы расплачиваетесь авансом, то курсовые разницы не возникают (п. 9, п. 10 ПБУ 3/2006). После принятия основных средств к бухгалтерскому учету их стоимость не пересчитывают.

ПРИМЕР

АО «Актив» в мае приобрело копируемый аппарат стоимостью 1652 долл. США (в том числе НДС – 252 долл. США). На дату принятия к бухгалтерскому учету копируемого аппарата официальный курс доллара США составлял 59 руб./USD. В июне копируемый аппарат был оплачен и введен в эксплуатацию. На момент оплаты курс доллара США составил 60 руб./USD.

В мае бухгалтер «Актива» сделал проводки:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 82 600 руб. $((1652 \text{ USD} - 252 \text{ USD}) \times 59 \text{ руб./USD})$ – учтены затраты, связанные с приобретением копируемого аппарата;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 14 868 руб. $(252 \text{ USD} \times 59 \text{ руб./USD})$ – учтен НДС по приобретенному копируемому аппарату.

В июне бухгалтер «Актива» сделал проводки:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 99 120 руб. $(1652 \text{ USD} \times 60 \text{ руб./USD})$ – оплачен счет поставщика;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 60

– 1652 руб. $((60 \text{ руб./USD} - 59 \text{ руб./USD}) \times 1652 \text{ USD})$ – отражена отрицательная курсовая разница;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– 82 600 руб. – копируемый аппарат введен в эксплуатацию;

ДЕБЕТ 68 СУБСЧЕТ «РАСЧЕТЫ ПО НДС» КРЕДИТ 19

– 14 868 руб. – произведен налоговый вычет.

Если курс валюты на дату оплаты основных средств будет ниже, чем на день их оприходования, то возникает положительная курсовая разница. На эту сумму необходимо уменьшить задолженность перед поставщиком основного средства.

Чтобы отразить уменьшение долга, сделайте проводку:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 91-1

Получение основных средств в качестве вклада в уставный капитал

Если организация получила объект основных средств в качестве вклада в уставный капитал, то она должна учесть его на балансе по стоимости, согласованной между учредителями.

Если организация – акционерное общество, то цена основных средств, установленная учредителями, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком (п. 3 ст. 34 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

В ООО независимый оценщик должен привлекаться для определения рыночной стоимости основных средств, если размер вклада превышает 20 000 рублей (п. 2 ст. 15 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

ПРИМЕР

Одним из учредителей ООО «Стандарт» является АО «Актив». В качестве вклада в уставный капитал «Стандарта» «Актив» по согласованию с другими учредителями передал технологическое оборудование. Согласованная стоимость этого оборудования (без НДС), подтвержденная независимым оценщиком, составила 45 000 руб. При передаче имущества «Актив» восстановил сумму входного НДС по нему в размере 8100 руб. Расходы по доставке оборудования составили 1180 руб. (в том числе НДС – 180 руб.). Оборудование готово к использованию, поэтому расходы на монтаж не предусмотрены. Бухгалтер «Стандарта» сделал проводки:

ДЕБЕТ 75-1 КРЕДИТ 80

– 53 100 руб. (45 000 + 8100) – отражена задолженность АО «Актив» по вкладу в уставный капитал ООО «Стандарт»;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 75-1

– 45 000 руб. – получено оборудование в счет вклада в уставный капитал;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 75-1

– 8100 руб. – учтен НДС, восстановленный передающей стороной (учредителем);

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 1000 руб. (1180 – 180) – отражена сумма транспортных расходов (без НДС) по доставке оборудования в организацию;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 180 руб. – отражена сумма НДС по транспортным расходам (на основании счета-фактуры транспортной организации);

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– 46 000 руб. (45 000 + 1000) – оборудование введено в эксплуатацию;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 1180 руб. – оплачен счет транспортной организации;

ДЕБЕТ 68 СУБСЧЕТ «РАСЧЕТЫ ПО НДС» КРЕДИТ 19

– 8280 руб. (8100 + 180) – произведен налоговый вычет.

Получение основных средств безвозмездно

Если организации основные средства переданы безвозмездно, их стоимость определяется исходя из рыночной цены на подобное имущество.

Оприходуйте полученные основные средства с помощью проводки:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 98-2

– получены основные средства безвозмездно.

При вводе их в эксплуатацию сделайте запись:

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– основные средства введены в эксплуатацию.

Безвозмездная передача и получение имущества (сделки дарения) на сумму более 3000 рублей между коммерческими организациями запрещены (ст. 575 ГК РФ). Таким образом, безвозмездно получить основные средства дороже 3000 рублей ваша организация может только от физических лиц, некоммерческих организаций, а также государственных и муниципальных органов.

Приобретение основных средств по товарообменному (бартерному) договору

Как правило, право собственности на ценности, которые вы получаете по бартерному договору, переходит к вам только после того, как вы передадите какое-либо имущество взамен.

Первоначальную стоимость основных средств, полученных по бартерному договору, рассчитывают исходя из **рыночной стоимости** того имущества, которое вы передали взамен.

ПРИМЕР

АО «Актив» заключило договор мены с ООО «Пассив». Согласно договору АО «Актив» передает ООО «Пассив» партию товара. Себестоимость товаров – 35 000 руб. В обычных условиях АО «Актив» реализует такую же партию товара за 43 000 руб. (без НДС).

В обмен на товары «Актив» получает от «Пассива» ноутбук.

Бухгалтер «Актива» сделал проводки:

ДЕБЕТ 45 КРЕДИТ 41

– 35 000 руб. – списана себестоимость товаров, отгруженных по товарообменному договору;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 43 000 руб. – оприходован ноутбук, полученный по товарообменному договору.

После этого бухгалтер «Актива» должен отразить выручку от продажи товара и списать его себестоимость.

Если рыночную цену переданного имущества установить невозможно, тогда стоимость полученных основных средств определите исходя из цен, по которым организация приобретает аналогичные основные средства.

Содержание и ремонт основных средств

Основные средства необходимо постоянно поддерживать в рабочем состоянии, что требует определенных затрат.

Расходы на обслуживание (технический осмотр, уход и т. п.) и все виды ремонтов (текущий, средний, капитальный) основных средств включают в себестоимость продукции:

ДЕБЕТ 20 (23, 25, 26, 29, 44, ...) КРЕДИТ 10 (60, 69, 70, ...)

– отражены затраты на обслуживание и ремонт основных средств.

Расходы на все виды ремонта учитывают при налогообложении прибыли в размере фактических затрат. Эти расходы включают в себестоимость продукции в том отчетном периоде, в котором они возникли (ст. 260 НК РФ).

ПРИМЕР

АО «Актив» произвело текущий ремонт станка. Расходы на ремонт составили:

- заработная плата рабочих – 1000 руб.;
- взносы на ОПС, ОСС, ОМС и на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, начисленные с зарплаты рабочих, – 302 руб.;
- стоимость покупных деталей – 1416 руб., в том числе НДС – 216 руб.

Бухгалтер «Актива» сделал проводки:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 70

– 1000 руб. – списана на себестоимость заработная плата рабочих, проводивших ремонт;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 69-1, 69-2, 69-3

– 302 руб. – списаны на себестоимость взносы на ОПС, ОСС, ОМС и взносы по «травме»;

ДЕБЕТ 71 КРЕДИТ 50

– 1416 руб. – выданы из кассы деньги подотчетному лицу для оплаты деталей;

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 71

– 1200 руб. (1416 – 216) – оприходованы детали, купленные для ремонта станка;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 71

– 216 руб. – учтен НДС;

ДЕБЕТ 68 СУБСЧЕТ «РАСЧЕТЫ ПО НДС» КРЕДИТ 19

– 216 руб. – принят НДС к вычету;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 10

– 1200 руб. – списаны на себестоимость детали, использованные при ремонте станка.

Всего на себестоимость ремонта было списано 2502 руб. (1000 + 302 + 1200). Эта сумма полностью может быть учтена при налогообложении прибыли.

Модернизация и реконструкция основных средств

Под модернизацией и реконструкцией принято понимать улучшение качественных характеристик основного средства (например, увеличение его мощности, срока службы и т. п.).

Затраты на модернизацию и реконструкцию основных средств в себестоимость не включаются, а относятся на увеличение их первоначальной стоимости.

ПРИМЕР (МОДЕРНИЗАЦИЯ)

АО «Актив» решило улучшить технические характеристики компьютера, заменив процессор на более мощный и установив CD дисковод. Стоимость работ (с учетом стоимости новых деталей) составила 10 620 руб. (в том числе НДС – 1620 руб.). После модернизации компьютер стали использовать в качестве сервера.

Бухгалтер «Актива» делает проводки:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 10 620 руб. – оплачена стоимость работ;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 9000 руб. (10 620 – 1620) – учтены затраты на модернизацию;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 1620 руб. – учтен НДС;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– 9000 руб. – сумма затрат на модернизацию включена в первоначальную стоимость компьютера;

ДЕБЕТ 68 СУБСЧЕТ «РАСЧЕТЫ ПО НДС» КРЕДИТ 19

– 1620 руб. – произведен налоговый вычет.

Если снятый с компьютера старый процессор может быть использован в организации или продан, необходимо его оприходовать на счете 10 «Материалы» по рыночной стоимости.

В учете надо сделать проводку:

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 91-1

– оприходованы запасные части для дальнейшего использования.

ПРИМЕР (РЕКОНСТРУКЦИЯ)

ООО «КУЗОВОК» занимается выпуском химических реактивов. В целях производственного процесса полуготовые реактивы перевозят из одного цеха в другой для дальнейшей доработки. Эти реактивы нельзя подвергать тряске, а полы в цехах немного растрескались и частями отбились. Поэтому руководство фирмы приняло решение произвести реконструкцию полов в этих цехах (здании) – сделать полы, отвечающие современным требованиям (устроить наливные бетонные полы с упрочненной поверхностью).

Работы будут сделаны собственными силами. Их сметная стоимость 84 670 рублей, в частности:

- заработная плата рабочих – 25 000 рублей;
- взносы на ОПС, ОСС, ОМС и на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, начисленные с зарплаты рабочих, – 7750 рублей;
- стоимость покупных материалов (наливного бетонного пола, упрочнителя, акрилатного лака) – 51 920 рублей, в том числе НДС – 7920 рублей.

Полы в цехах реконструировали, сделав их более прочными. Бухгалтер ООО «КУЗОВОК» отражает это проводками:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 51 920 руб. – перечислены деньги поставщику за купленные материалы;

ДЕБЕТ 10 СУБСЧЕТ «СТРОИТЕЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ» КРЕДИТ 60

– 44 000 руб. (51 920 руб. – 7920 руб.) – оприходованы материалы, купленные для реконструкции;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 7920 руб. – учтен НДС;

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИМЕРА

ДЕБЕТ 68 СУБСЧЕТ «РАСЧЕТЫ ПО НДС» КРЕДИТ 19

– 7920 руб. – принят НДС к вычету;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 70

– 25 000 руб. – списана на увеличение стоимости основного средства (здания) заработная плата рабочих, проводивших демонтаж старых полов и установку новых;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 69 СУБСЧЕТ «РАСЧЕТЫ ПО СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ», «РАСЧЕТЫ ПО ПЕНСИОННОМУ ОБЕСПЕЧЕНИЮ», «РАСЧЕТЫ ПО ОБЯЗАТЕЛЬНОМУ МЕДИЦИНСКОМУ СТРАХОВАНИЮ»

– 7750 руб. – списаны на увеличение стоимости основного средства (здания) взносы на ОПС, ОСС, ОМС и взносы по «травме», начисленные за зарплату рабочих;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 10 СУБСЧЕТ «СТРОИТЕЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ»

– 44 000 руб. – списаны на увеличение стоимости основного средства (здания) материалы, использованные при реконструкции пола.

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– 76 750 руб. – сумма затрат на реконструкцию пола включена в первоначальную стоимость основного средства (здания).

Старые бетонные полы после их демонтажа подлежат утилизации. Об этом составлен акт.

Выбытие основных средств

Если организация продала, ликвидировала или передала другому предприятию объект основных средств, необходимо списать его стоимость с баланса организации.

Как известно, на балансе основные средства числятся по остаточной стоимости, которая определяется так:

Остаточная стоимость	=	Первоначальная стоимость	-	Сумма начисленной амортизации
-------------------------	---	-----------------------------	---	-------------------------------------

При списании с баланса объекта основных средств сначала списывается сумма начисленной амортизации.

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01

– списана сумма начисленной амортизации объекта основных средств.

Таким образом, на дебете счета 01 будет сформирована остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств. Эту сумму должны отнести в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 01

– списана остаточная стоимость основного средства.

Для учета выбытия объектов основных средств можно открыть к счету 01 отдельный субсчет «Выбытие основных средств».

Если организация решила использовать субсчет «Выбытие основных средств», при списании с баланса объекта основных средств вы должны сделать проводки:

**ДЕБЕТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ» КРЕДИТ
01**

– списана первоначальная стоимость объекта основных средств;

**ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ
СРЕДСТВ»**

– списана сумма начисленной амортизации;

**ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ
СРЕДСТВ»**

– списана остаточная стоимость объекта основных средств.

Продажа основных средств

Если организация решила продать объект основных средств, сделайте проводки:

ДЕБЕТ 62 (76) КРЕДИТ 91-1

– отражены доход от продажи основных средств и задолженность покупателя;

ДЕБЕТ 51 (50, ...) КРЕДИТ 62 (76)

– поступили денежные средства от покупателя;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 68 СУБСЧЕТ «РАСЧЕТЫ ПО НДС»

– начислен НДС;

**ДЕБЕТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»
КРЕДИТ 01**

– списана первоначальная стоимость основных средств;

**ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ
СРЕДСТВ»**

– списана сумма начисленной амортизации;

**ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ
СРЕДСТВ»**

– списана остаточная стоимость основных средств;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 23 (20, 25, ...)

– списаны расходы, связанные с продажей объекта основных средств (например, расходы на демонтаж оборудования, разборку здания и т. п.).

ПРИМЕР

АО «Актив» продает принадлежащий ему грузовой автомобиль за 118 000 руб. (в том числе НДС – 18 000 руб.).

Первоначальная стоимость автомобиля – 120 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту продажи – 40 000 руб.

Расходы по снятию автомобиля с учета в ГИБДД составили 1000 руб.

Бухгалтер «Актива» должен сделать проводки:

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 91-1

– 118 000 руб. – отражена задолженность покупателя;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 68 СУБСЧЕТ «РАСЧЕТЫ ПО НДС»

– 18 000 руб. – начислен НДС;

ДЕБЕТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ» КРЕДИТ 01

– 120 000 руб. – списана первоначальная стоимость автомобиля;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

– 40 000 руб. – списана сумма начисленной амортизации;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

– 80 000 руб. (120 000 – 40 000) – списана остаточная стоимость автомобиля;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 71

– 1000 руб. – списаны расходы по снятию автомобиля с учета в ГИБДД (на основании авансового отчета подотчетного лица);

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76

– 118 000 руб. – поступили деньги от покупателя на расчетный счет «Актива».

Таким образом, прибыль от продажи автомобиля составит 19 000 руб. (118 000 – 18 000 – 80 000 – 1000).

Если в течение месяца у «Актива» не было прочих доходов и расходов, в конце месяца бухгалтер «Актива» сделает проводку:

ДЕБЕТ 91-9 КРЕДИТ 99

– 19 000 руб. – отражена прибыль от продажи автомобиля.

Убыток от продажи основных средств уменьшает налогооблагаемую прибыль не единовременно, а в течение определенного периода времени. Этот период рассчитывают как разницу между фактическим сроком эксплуатации основного средства и сроком его полезного использования (п. 3 ст. 268 НК РФ).

ПРИМЕР

АО «Актив» продает принадлежащий ему деревообрабатывающий станок за 59 000 руб. (в том числе НДС – 9000 руб.).

Первоначальная стоимость станка – 120 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту продажи – 40 000 руб.

Срок полезного использования станка – 8 лет. В «Активе» он эксплуатировался 3 года.

Убыток от продажи станка составил:

$$59\ 000\ \text{руб.} - 9\ 000\ \text{руб.} - 120\ 000\ \text{руб.} + 40\ 000\ \text{руб.} = 30\ 000\ \text{руб.}$$

Этот убыток должен быть списан в уменьшение налогооблагаемой прибыли в течение 5 лет (8 – 3).

Ежемесячно «Актив» может уменьшать прибыль на 500 руб. (30 000 руб. : 5 лет : 12 мес.).

Безвозмездная передача основных средств

Если организация передает объект основных средств безвозмездно (например, некоммерческой организации для неуставной деятельности), сделайте проводки:

ДЕБЕТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»
КРЕДИТ 01

– списана первоначальная стоимость объекта основных средств;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

– списана сумма начисленной амортизации;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

– списана остаточная стоимость объекта основных средств;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 68 СУБСЧЕТ «РАСЧЕТЫ ПО НДС»

– начислен НДС исходя из рыночной цены объекта основных средств;

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 91-9

– отражен убыток от безвозмездной передачи.

Убыток от безвозмездной передачи объекта основных средств налогооблагаемую прибыль организации не уменьшает (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Передача основных средств в уставный капитал другой организации

Если организация вносит в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия объект основных средств, сделайте проводки:

ДЕБЕТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ» КРЕДИТ 01

– списана первоначальная стоимость объекта основных средств;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

– списана сумма начисленной амортизации;

ДЕБЕТ 58-1 КРЕДИТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

– отражена передача объекта основных средств в качестве вклада в уставный капитал (по остаточной стоимости);

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 68 СУБСЧЕТ «РАСЧЕТЫ ПО НДС»

– восстановлен НДС по основному средству, переданному в качестве вклада в уставный капитал;

ДЕБЕТ 58-1 КРЕДИТ 19

– восстановленный НДС отражен в составе финансовых вложений.

Передача имущества в уставный капитал другой организации не является реализацией и, следовательно, НДС не облагается (п. 3 ст. 39 части первой НК РФ).

Если стоимость объекта основных средств, согласованная учредителями, больше его остаточной стоимости, вы должны сделать проводку:

ДЕБЕТ 58-1 КРЕДИТ 91-1

– отражено превышение стоимости объекта основных средств, согласованной учредителями, над его остаточной стоимостью (прибыль).

Если же стоимость объекта основных средств, согласованная учредителями, меньше его остаточной стоимости, проводка будет такой:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 58-1

– отражено превышение остаточной стоимости объекта основных средств над стоимостью, согласованной учредителями (убыток).

Убыток от передачи объекта основных средств в уставный капитал другого предприятия налогооблагаемую прибыль организации не уменьшает (п. 3 ст. 270 НК РФ).

Ликвидация основных средств

В бухгалтерском учете остаточную стоимость основных средств, которые ликвидируют, учитывают в составе прочих расходов. В аналогичном порядке отражают все затраты по ликвидации основного средства: расходы на демонтаж, разборку, транспортировку и т. д.

Если организация решила ликвидировать объект основных средств сделайте проводки:

ДЕБЕТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ» КРЕДИТ 01

– списана первоначальная стоимость ликвидируемого объекта основных средств;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

– списана сумма начисленной амортизации;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 01 СУБСЧЕТ «ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

– списана остаточная стоимость ликвидируемого объекта основных средств;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 23 (20, 25, ...)

– списаны расходы, связанные с ликвидацией объекта основных средств (например, расходы на демонтаж оборудования, разборку здания и т. п.);

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 91-1

– оприходованы материалы, лом, утиль, полученные при ликвидации объекта основных средств.

Расходы на ликвидацию основных средств уменьшают налогооблагаемую прибыль организации (п. 1 ст. 265 НК РФ). При ликвидации объекта незавершенного строительства учесть в расходах разрешено только расходы на его ликвидацию. При этом стоимость ликвидируемых объектов незавершенного строительства и иного имущества не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль организаций (письма Минфина России от 7 октября 2016 г. № 03-03-06/1/58471, от 20 января 2017 г. № 03 03 06/1/2486).

В конце месяца необходимо определить финансовый результат от ликвидации объекта основных средств (как правило, убыток):

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 91-9

– отражен убыток от ликвидации объекта основных средств.

По дебету счета

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
01	01	Объект основных средств передан из одного подразделения организации в другое (проводка по субсчетам)
01	01	Первоначальная стоимость выбывшего объекта основных средств списана на отдельный субсчет «Выбытие основных средств»
01	03	Имущество, предназначенное для сдачи в аренду, переведено в состав основных средств
01	08-1	Оприходован земельный участок
01	08-2	Оприходован объект природопользования
01	08-3	Объект основных средств, построенный организацией, введен в эксплуатацию
01	08-4	Объект основных средств, не требующий монтажа, введен в эксплуатацию

По дебету счета

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
01	08	Стоимость объекта основных средств увеличена в результате достройки, дооборудования или модернизации
01	08	Материальные поисковые активы переведены в состав основных средств
01	83	Увеличена стоимость объекта основных средств в результате переоценки
01	79-1	Головное отделение организации получило объект основных средств от филиала, выделенного на отдельный баланс (в учете головного отделения организации)
01	79-1	Филиал, выделенный на отдельный баланс, получил объект основных средств от головного отделения организации (в учете филиала)
01	79-3	Объект основных средств получен в доверительное управление (на отдельном балансе доверительного управления)
01	79-3	Возвращен объект основных средств, ранее переданный в доверительное управление (в учете учредителя управления)
01	91-1	Отражена дооценка основных средств в пределах сумм предыдущей уценки

По кредиту счета

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
02	01	Амортизация по объекту основных средств, выбывшему в результате продажи, безвозмездной передачи или ликвидации, списана на уменьшение его первоначальной стоимости
76-1	01	Списана за счет страхового возмещения остаточная стоимость застрахованного объекта основных средств в результате его порчи или уничтожения
79-1	01	Передан объект основных средств филиалу, выделенному на отдельный баланс (в учете головного отделения организации)
79-1	01	Передан объект основных средств головному отделению организации (в учете филиала)
79-3	01	Передан объект основных средств в доверительное управление (в учете учредителя управления)
79-3	01	Возвращен объект основных средств, ранее полученный в доверительное управление (на отдельном балансе доверительного управления)
91-2	01	Остаточная стоимость объекта основных средств, выбывшего в результате продажи, списания или частичной ликвидации, учтена в составе прочих расходов
91-2	01	Уменьшена стоимость объекта основных средств в результате его переоценки
91-2	01	Списана на прочие расходы остаточная стоимость основных средств, утраченных в связи с чрезвычайными обстоятельствами (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т. п.)
94	01	Отражена недостача основных средств (по остаточной стоимости)

2. Учет амортизации основных средств

Счет 02 «Амортизация основных средств» предназначен для обобщения информации об амортизации основных средств, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

При выбытии (продаже, списании, частичной ликвидации, передаче безвозмездно и др.) объектов основных средств сумма начисленной по ним амортизации списывается со счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 «Основные средства» (субсчет «Выбытие основных средств»). Аналогичная запись производится при списании суммы начисленной амортизации по недостающим или полностью испорченным основным средствам.

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств.

Начисление амортизации

Амортизация – это постепенное перенесение стоимости объекта основных средств на себестоимость продукции (работ, услуг).

Необходимо начислять амортизацию по каждому объекту основных средств ежемесячно, начиная с месяца, следующего за месяцем, когда вы зачислили объект в состав основных средств (после этого сделайте проводку).

Пример. Начало начисления амортизации

Организация приобрела технологическое оборудование и 15 марта учла его в составе основных средств. Амортизацию этого оборудования вы должны начислять начиная с апреля.

Начисление амортизации прекращают с первого числа месяца, следующего за месяцем, когда объект основных средств полностью самортизирован или списан с баланса вашей фирмы (продан, ликвидирован и т. п.).

Пример. Окончание начисления амортизации

Организация продала технологическое оборудование 15 сентября. Несмотря на это, за сентябрь амортизация по этому оборудованию должна быть начислена полностью.

Амортизацию по каждому объекту основных средств вы должны начислять только в пределах его стоимости, учтенной на счете 01 «Основные средства».

Если оборудование полностью самортизировано, но компания продолжает его использовать, остаточная стоимость такого оборудования равна нулю. Начислять амортизацию на такое оборудование не нужно.

Однако если произвести его достройку (дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение, частичную ликвидацию), то в налоговом учете первоначальная стоимость оборудования должна увеличиться.

Амортизировать эту стоимость нужно по тем же нормам, которые были определены для этого оборудования ранее при введении его в эксплуатацию.

Начисление амортизации в учете вы должны отражать по кредиту счета 02 и дебету соответствующего счета учета расходов:

ДЕБЕТ 08 (20, 23, 25, 26, 29, 44, 91-2) КРЕДИТ 02

– начислена амортизация основных средств.

Начисление амортизации приостанавливают:

- в период восстановления объекта, продолжительность которого больше 12 месяцев;
- если объект по решению руководителя переведен на консервацию на срок более трех месяцев.

Амортизацию не начисляют по следующим основным средствам:

- по объектам жилищного фонда (если они не используются для получения дохода);
- по объектам основных средств, которые используются для реализации законодательства России о мобилизации и мобилизационной подготовке;
- по основным средствам некоммерческих организаций;
- по другим объектам основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не меняются (например, земельные участки, объекты природопользования, музейные предметы и коллекции).

Начисление амортизации для целей бухгалтерского учета

Есть четыре способа начисления амортизации основных средств:

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

Линейный способ

Линейный способ начисления амортизации предполагает равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

Пример. Линейный способ начисления амортизации

АО «Актив» приобрело станок для использования в основном производстве. Первоначальная стоимость станка – 120 000 руб. Срок полезного использования – 5 лет.

При использовании линейного способа начисления амортизации ежегодно должна амортизироваться $1/5$ стоимости станка.

Сначала нужно определить годовую норму амортизации.

Для этого первоначальную стоимость станка примем за 100%.

Годовая норма амортизации составит 20% (100% : 5).

Следовательно, годовая сумма амортизации составит 24 000 руб. (120 000 руб. × 20%).

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит 2000 руб. (24 000 руб. : 12 мес.).

Ежемесячно в течение 5 лет бухгалтер «Актива» будет делать проводку:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 2000 руб. – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

Способ уменьшаемого остатка

При начислении амортизации способом уменьшаемого остатка годовая норма амортизации определяется так же, как и при линейном способе. Однако начисление амортизации производится исходя не из первоначальной, а из остаточной стоимости объекта основных средств на начало каждого отчетного года.

Пример. Амортизация способом уменьшаемого остатка

Вернемся к предыдущему примеру и рассчитаем сумму ежемесячных амортизационных отчислений способом уменьшаемого остатка.

Годовая норма амортизации, как и в предыдущем случае, составит 20% ($100\% : 5$).

В первый год начисления амортизации годовая сумма амортизации составит 24 000 руб. ($120\ 000\ \text{руб.} \times 20\%$). Остаточная стоимость станка на конец первого года – 96 000 руб. ($120\ 000\ \text{руб.} - 24\ 000\ \text{руб.}$). Сумма ежемесячных амортизационных отчислений – 2000 руб. ($24\ 000\ \text{руб.} : 12\ \text{мес.}$).

Ежемесячно в течение первого года начисления амортизации бухгалтер «Актива» будет делать проводку:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 2000 руб. – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

Во второй год начисления амортизации годовая сумма амортизации составит 19 200 руб. ($96\ 000\ \text{руб.} \times 20\%$). Остаточная стоимость станка на конец второго года составит 76 800 руб. ($96\ 000 - 19\ 200$). Сумма ежемесячных амортизационных отчислений – 1600 руб. ($19\ 200\ \text{руб.} : 12\ \text{мес.}$).

Ежемесячно в течение второго года начисления амортизации бухгалтер «Актива» будет делать проводку:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 1600 руб. – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

В третий, четвертый и пятый годы амортизация будет начисляться аналогично.

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования начисление амортизации производится исходя из первоначальной стоимости объекта по формуле:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Количество лет,} & & \text{Сумма чисел всех} & & \text{Первоначальная} & & \text{Сумма} \\ \text{оставшихся до} & & \text{лет срока} & & \text{стоимость} & & \text{годовых} \\ \text{конца срока} & & \text{полезного} & & \text{объекта} & = & \text{амортизацио} \\ \text{службы объекта} & : & \text{использования} & \times & \text{основных} & & \text{нных} \\ \text{основных} & & \text{объекта основных} & & \text{средств} & & \text{отчислений} \\ \text{средств} & & \text{средств} & & & & \end{array}$$

Пример. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

В нашем примере срок полезного использования станка – 5 лет. Следовательно, сумма чисел лет срока полезного использования станка составит:
 $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$.

В первый год начисления амортизации годовая сумма амортизации составит:
 $5 : 15 \times 120\,000 \text{ руб.} = 40\,000 \text{ руб.}$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений – 3333,3 руб. (40 000 руб. : 12 мес.).

Ежемесячно в течение первого года начисления амортизации бухгалтер «Актива» будет делать проводку:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 3333,3 руб. – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

Во второй год начисления амортизации годовая сумма амортизации составит:
 $4 : 15 \times 120\,000 \text{ руб.} = 32\,000 \text{ руб.}$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений – 2666,7 руб. (32 000 руб. : 12 мес.).

Ежемесячно в течение второго года начисления амортизации бухгалтер «Актива» будет делать проводку:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 2666,7 руб. – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)

Пример. Списание способом пропорционально объему продукции (работ)

Первоначальная стоимость станка – 120 000 руб. Экономический отдел «Актива» на основании данных технической документации рассчитал, что станок должен быть полностью амортизирован, когда с его помощью будет выпущено 1000 единиц продукции.

В первый год эксплуатации станка фактический выпуск продукции составил 600 единиц. Годовая сумма амортизации будет рассчитана так:

$$600 : 1000 \times 120\,000 \text{ руб.} = 72\,000 \text{ руб.}$$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит 6000 руб. (72 000 руб. : 12 мес.). Ежемесячно бухгалтер «Актива» будет делать проводку (предполагаем, что в течение года продукция производилась равномерно):

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 6000 руб. – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

Во второй год эксплуатации станка фактический выпуск продукции составил 400 единиц. Годовая сумма амортизации будет рассчитана так:

$$400 : 1000 \times 120\,000 \text{ руб.} = 48\,000 \text{ руб.}$$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит 4000 руб. (48 000 руб. : 12 мес.). Ежемесячно бухгалтер «Актива» будет делать проводку (предполагаем, что в течение года продукция производилась равномерно):

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 4000 руб. – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

Начисление амортизации для целей налогообложения

Для целей налогообложения существует 2 метода амортизации основных средств:

- линейный;
- нелинейный.

В налоговом учете метод начисления амортизации, в отличие от бухгалтерского, можно менять. Переход с линейного на нелинейный метод возможен с начала нового года. Обратный переход можно осуществлять раз в пять лет (п. 1 ст. 259 НК РФ).

Примерный срок службы объекта приведен в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (утверждена постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. №1).

Если в Классификации срок полезного использования не указан, вы можете установить его на основании технической документации изготовителя. Если это невозможно, то вам придется обратиться к изготовителю с соответствующим запросом. Устанавливать срок полезного использования самостоятельно фирма не вправе.

Линейный метод

При использовании линейного метода месячную норму амортизации для каждого объекта основных средств определяют так:

$$\text{Норма амортизации} = 1 : \frac{\text{Срок полезного использования основного средства (в месяцах)}}{12} \times 100\%$$

Сумму ежемесячных амортизационных отчислений определяют так:

$$\text{Сумма ежемесячных амортизационных отчислений} = \text{Первоначальная стоимость основного средства} \times \text{Норма амортизации}$$

Пример. Амортизация линейным методом в налоговом учете

АО «Актив» приобрело станок. Первоначальная стоимость станка – 120 000 руб. Срок полезного использования – 60 месяцев (5 лет). Согласно учетной политике для целей налогообложения амортизация на станки начисляется линейным методом.

Норма амортизации по станку составит:

$$(1 : 60 \text{ мес.}) \times 100\% = 1,667\%.$$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:

$$120\,000 \text{ руб.} \times 1,667\% = 2000 \text{ руб.}$$

Нелинейный метод

При использовании нелинейного метода амортизацию начисляют не по каждому объекту, а по амортизационным группам (подгруппам), сформированным в зависимости от сроков их полезного использования. Для этого необходимо определить суммарный баланс группы (подгруппы) (п. 2 ст. 259.2 НК РФ). Он равен остаточной стоимости всех объектов амортизируемого имущества, относящихся к данной группе (подгруппе).

Остаточную стоимость определяют по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Остаточная} \\ \text{стоимость объектов} \\ \text{в группе} \\ \text{(подгруппе)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Первоначальная} \\ \text{(восстановительная)} \\ \text{стоимость объектов} \end{array} \times (1 - 1,01 \times \text{Норму} \\ \text{амортизации})$$

Суммы начисленной амортизации за месяц определяют по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Сумма} \\ \text{начисленной} \\ \text{амортизации для} \\ \text{соответствующе} \\ \text{й группы} \\ \text{(подгруппы)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Суммарный} \\ \text{баланс} \\ \text{соответствующей} \\ \text{амортизационной} \\ \text{группы} \\ \text{(подгруппы)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Норма} \\ \text{амортизации для} \\ \text{соответствующе} \\ \text{й группы} \\ \text{(подгруппы)} \end{array} : 100$$

Для нелинейного метода начисления амортизации используют следующие нормы:

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

Суммарный баланс группы (подгруппы) уменьшают на остаточную стоимость имущества при выбытии объекта амортизируемого имущества (п. 10 ст. 259. 2 НК РФ). Если после этого суммарный баланс становится равным нулю, то данную группу (подгруппу) ликвидируют.

Когда суммарный баланс группы (подгруппы) достигает значения **менее 20 000 рублей**, ее в следующем месяце ликвидируют. Результат относят на внереализационные расходы текущего периода (п. 12 ст. 259.2 НК РФ).

Пример. Амортизация нелинейным методом в налоговом учете

АО «Актив» приобрело оборудование, которое относится к третьей амортизационной группе. Первоначальная стоимость оборудования – 120 000 рублей. Согласно учетной политике для целей налогообложения амортизация начисляется нелинейным методом.

Имущества с аналогичным сроком использования у организации нет, поэтому суммарный баланс группы равен первоначальной стоимости оборудования. Норма амортизации составляет 5,6. На оборудование будет начисляться амортизация:

- в первый месяц – 6720 руб. $(120\ 000 \times 5,6 : 100)$;
- во второй – 6343,7 руб. $((120\ 000 - 6720) \times 5,6 : 100)$;
- в третий – 5988,4 руб. $((120\ 000 - 6720 - 6343,7) \times 5,6 : 100)$ и т.

д.

В следующем месяце, после того как остаточная стоимость оборудования станет менее 20 000 рублей, эту группу можно ликвидировать, а оставшийся суммарный баланс списать на внереализационные расходы текущего периода.

Повышение норм амортизации

По основным средствам, работающим в агрессивной среде или в многосменном режиме, норма амортизации может быть увеличена в 2 раза. По основным средствам, которые переданы в лизинг, норма амортизации может быть увеличена в 3 раза.

Пример. Использование повышающего коэффициента

АО «Актив» приобрело станок для использования в основном производстве. Первоначальная стоимость станка – 120 000 руб. Срок полезного использования – 5 лет (60 месяцев). Станок работает в течение дня в 3 смены. Амортизация по станку начисляется линейным методом.

Норма амортизации по станку составит:

$$(1 : 60 \text{ мес.}) \times 100\% = 1,667\%.$$

Так как станок работает в многосменном режиме, то норма амортизации может быть увеличена в 2 раза. В этой ситуации норма составит:

$$1,667\% \times 2 = 3,334\%.$$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений будет равна:

$$120\,000 \text{ руб.} \times 3,334\% = 4001 \text{ руб.}$$

Начисление амортизации основных средств, бывших в эксплуатации

Если организация приобрела объект основных средств, уже бывший в эксплуатации (например, подержанный автомобиль), то его первоначальная стоимость определяется исходя из договорной цены покупки и затрат, связанных с приобретением.

При этом сумма амортизации, начисленной по этому объекту основных средств прежним владельцем, в расчет приниматься не должна.

Чтобы начислить амортизацию подержанного объекта на балансе организации, необходимо определить срок его полезного использования следующим образом:

$$\begin{array}{l} \text{Срок полезного} \\ \text{использования} \\ \text{подержанного объекта} \\ \text{основных средств} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Срок полезного} \\ \text{использования,} \\ \text{исчисленный для нового} \\ \text{объекта основных средств} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Срок фактической} \\ \text{эксплуатации объекта у} \\ \text{прежнего владельца} \end{array}$$

Срок полезного использования поступившего объекта можно определять и по Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1).

Пример. Амортизация ОС, бывших в эксплуатации

АО «Актив» приобрело станок, бывший в эксплуатации.

Стоимость станка согласно договору – 118 000 руб. (в том числе НДС – 18 000 руб.).

Бухгалтер «Актива» сделал проводки:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 100 000 руб. – учтены затраты, связанные с приобретением станка (без НДС);

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 18 000 руб. – учтен НДС;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 118 000 руб. – станок оплачен поставщику;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– 100 000 руб. – станок введен в эксплуатацию;

ДЕБЕТ 68 СУБСЧЕТ «РАСЧЕТЫ ПО НДС» КРЕДИТ 19

– 18 000 руб. – НДС по станку принят к вычету.

Согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, нормативный срок эксплуатации такого станка – 10 лет.

По данным прежнего владельца, станок уже отработал 6 лет.

Следовательно, срок полезного использования станка в «Активе» составит 4 года (10 – 6).

Годовая норма амортизации станка составит 25% (100% : 4).

Годовая сумма амортизации – 25 000 руб. (100 000 руб. × 25%).

Бухгалтер «Актива» ежемесячно будет делать проводку:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 2083,3 руб. (25 000 руб. : 12 мес.) – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

По дебету счета

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
02	01	Амортизация по объекту основных средств, выбывшему в результате продажи, безвозмездной передачи или ликвидации, списана на уменьшение его первоначальной стоимости
02	02	Амортизация по объекту основных средств, включенному в состав имущества, предназначенного для сдачи в аренду, перенесена на отдельный субсчет
02	02	Амортизация по имуществу, ранее предназначенному для сдачи в аренду и переведенному в состав основных средств, перенесена на отдельный субсчет
02	03	Амортизация по выбывшему имуществу, предназначенному для сдачи в аренду, списана на уменьшение его первоначальной стоимости
02	08	Списана на уменьшение первоначальной стоимости амортизация поисковых активов, переведенных в состав основных средств или нематериальных активов

По дебету счета

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
02	79-1	Списана амортизация по объекту основных средств, переданному филиалу, выделенному на отдельный баланс (в учете головного отделения организации)
02	79-1	Списана амортизация по объекту основных средств, переданному головному отделению организации (в учете филиала)
02	79-3	Списана амортизация по объекту основных средств, переданному в доверительное управление (в учете учредителя управления)
02	79-3	Списана амортизация по объекту основных средств, ранее полученному в доверительное управление и возвращенному учредителю управления (на отдельном балансе доверительного управления)
02	83	Уменьшена сумма амортизации при снижении стоимости объекта основных средств в результате переоценки

По кредиту счета

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08-3	02	Начислена амортизация по основным средствам, используемым при строительстве объекта для собственных нужд организации
08	02	Начислена амортизация по основным средствам, используемым при реконструкции или модернизации других основных средств
08	02	Начислена амортизация по основным средствам, используемым при создании нематериальных активов
20	02	Начислена амортизация по основным средствам, используемым в основном производстве
23	02	Начислена амортизация по основным средствам, используемым во вспомогательном производстве
23	02	Начислена амортизация поисковых активов
25	02	Начислена амортизация по основным средствам общепроизводственного назначения
26	02	Начислена амортизация по основным средствам общехозяйственного назначения
29	02	Начислена амортизация по основным средствам, используемым в обслуживающем производстве

По кредиту счета

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
44	02	Начислена амортизация по основным средствам, предназначенным для обеспечения процесса продажи продукции (например, складскому помещению)
44	02	Начислена амортизация по основным средствам торговой организации
79-1	02	Учтена амортизация по объекту основных средств, полученному от головного отделения организации (в учете филиала)
79-1	02	Учтена амортизация по объекту основных средств, полученному от филиала, выделенного на отдельный баланс (в учете головного отделения организации)
83	02	Доначислена амортизация по объекту основных средств, стоимость которого увеличилась в результате переоценки
91-2	02	Начислена амортизация по объекту основных средств, переданному в аренду (если предоставление имущества в аренду не является предметом деятельности организации)
97	02	Начислена амортизация по основным средствам, используемым при выполнении работ, затраты на которые учитывают как расходы будущих периодов

3. Учет нематериальных активов

Счет 04 «Нематериальные активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов организации, а также о расходах организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости.

Принятие к бухгалтерскому учету нематериальных активов отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При выбытии объектов нематериальных активов (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) их стоимость, учтенная на счете 04 «Нематериальные активы», уменьшается на сумму начисленной за время использования амортизации (с дебета счета 05 «Амортизация нематериальных активов»).

Остаточная стоимость выбывших объектов списывается со счета 04 «Нематериальные активы» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов, а также по видам расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

К нематериальным активам относятся:

- исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, которые используются в производственной деятельности организации более одного года;
- деловая репутация организации – разница между покупной ценой и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех активов и обязательств на дату приобретения предприятия как имущественного комплекса

Нематериальный актив не имеет материально-вещественной структуры, но необходимо иметь документ, подтверждающий исключительное право вашей организации на этот актив.

Вид нематериального актива (НМА)	Документ, подтверждающий существование НМА и право вашей организации на него
Исключительное право на изобретение, промышленный образец, полезную модель	Патент, выданный Федеральной службой по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам (Роспатент) (если НМА создан в вашей организации). Договор об отчуждении исключительного права
Исключительное право на программу для ЭВМ, базу данных	Акт ввода НМА в эксплуатацию или свидетельство о регистрации права на данный НМА, получаемое в добровольном порядке (если НМА создан в вашей организации). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА (если ваша организация приобрела исключительные права на данный НМА)
Исключительное право на топологию интегральной микросхемы	Свидетельство о регистрации права, выданное Федеральной службой по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам (если НМА создан в вашей организации). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА (если ваша организация приобрела исключительное право на данный НМА)
Исключительное право на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	Свидетельство, выданное Федеральной службой по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам (если НМА создан в вашей организации). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА (если ваша организация приобрела исключительные права на данный НМА)
Исключительное право на селекционные достижения	Патент, выданный Минсельхозом РФ (если НМА создан в вашей организации). Договор об отчуждении исключительного права
Деловая репутация организации	Договор купли-продажи предприятия в целом как имущественного комплекса, зарегистрированного в Росреестре, и передаточный акт

Приобретение нематериальных активов

Покупка нематериальных активов

Первоначальная стоимость нематериального актива, приобретенного за плату по договору об отчуждении исключительного права, представляет собой сумму всех затрат, связанных с этой покупкой.

Таковыми затратами, например, могут быть:

- суммы, уплаченные правообладателю по договору об отчуждении исключительного права;
- стоимость информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением нематериального актива;
- невозмещаемые налоги, государственные, патентные и иные пошлины, уплаченные при приобретении нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива.

Все перечисленные затраты сначала необходимо учесть по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (без налога на добавленную стоимость):

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60 (76, ...)

– учтены затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива (без НДС);

затем на основании счетов-фактур отразить НДС:

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 (76, ...)

– учтен НДС по затратам, непосредственно связанным с приобретением нематериального актива.

После того как нематериальный актив будет принят к бухгалтерскому учету, сделайте проводку:

ДЕБЕТ 04 КРЕДИТ 08

– нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету;
и отразить вычет по НДС:

ДЕБЕТ 68 СУБСЧЕТ «РАСЧЕТЫ ПО НДС» КРЕДИТ 19

– произведен налоговый вычет.

Пример. Покупка нематериальных активов

АО «Актив» приобрело у ПАО «Приборстрой» исключительное право на селекционное достижение, подтвержденное патентом № 1159113. Стоимость НМА согласно договору составила 118 000 руб. (в том числе НДС – 18 000 руб.).

Договор об отчуждении исключительных прав на селекционное достижение был зарегистрирован в Минсельхозе РФ. Затраты на регистрацию договора об отчуждении исключительного права на селекционное достижение составили 1320 руб.

Бухгалтер «Актива» сделал проводки:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 100 000 руб. (118 000 – 18 000) – отражена стоимость исключительного права на селекционное достижение (без НДС);

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 18 000 руб. – учтена сумма НДС;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 118 000 руб. – перечислены деньги ПАО «Приборстрой»;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 76

– 1320 руб. – отражены затраты, связанные с регистрацией договора об отчуждении исключительного права на селекционное достижение;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51

– 1320 руб. – оплачены затраты, связанные с регистрацией договора;

ДЕБЕТ 04 КРЕДИТ 08

– 101 320 руб. (100 000 + 1320) – нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету;

ДЕБЕТ 68 СУБСЧЕТ «РАСЧЕТЫ ПО НДС» КРЕДИТ 19

– 18 000 руб. – произведен налоговый вычет.

Получение нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал

Пример. Получение нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал

В учете ООО «Стандарт», одним из учредителей которого является АО «Актив», числится задолженность «Актива» по вкладу в уставный капитал.

Согласно учредительному договору эта задолженность составляет 45 000 руб.

По согласованию с другими учредителями вкладом АО «Актив» в уставный капитал ООО «Стандарт» является исключительное право на изобретение, подтвержденное патентом № 1158014.

Бухгалтер ООО «Стандарт» сделает проводки:

ДЕБЕТ 75-1 КРЕДИТ 80

– 45 000 руб. – отражена задолженность АО «Актив» по вкладу в уставный капитал ООО «Стандарт»;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 75-1

– 45 000 руб. – зачтен вклад АО «Актив» в уставный капитал ООО «Стандарт»;

ДЕБЕТ 04 КРЕДИТ 08

– 45 000 руб. – нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету (на основании патента № 1158014).

Получение нематериальных активов безвозмездно

Безвозмездное получение нематериального актива отражают проводками:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 91-1

– получен нематериальный актив безвозмездно;

ДЕБЕТ 04 КРЕДИТ 08

– нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету.

С 2011 года на счете 98 «Доходы будущих периодов» безвозмездно полученные нематериальные активы не отражают.

Приобретение права на использование нематериальных активов

Практически каждая организация использует в своей работе компьютерные программы. Если исключительное авторское право на компьютерную программу принадлежит вашей организации, вы должны учесть его в составе нематериальных активов в общеустановленном порядке (то есть на счете 04 «Нематериальные активы»).

Однако в подавляющем большинстве случаев исключительное право на компьютерную программу остается у фирмы-разработчика, а организация приобретает лишь право пользования этой программой.

Такая ситуация, в частности, бывает, когда организация использует программу автоматизации бухгалтерского учета (например, «1С:Бухгалтерия», «Парус» и т. п.) или информационную компьютерную систему (например, «КонсультантПлюс», «Гарант» и т. п.).

В данном случае необходимо обратиться к пункту 39 ПБУ 14/2007: нематериальные активы, полученные в пользование, организация должна учитывать на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре.

Этот же пункт предусматривает, что периодические платежи за право пользования объектом интеллектуальной собственности организация должна включить в расходы отчетного периода, а фиксированный разовый платеж учесть как расходы будущих периодов и списать на затраты в течение срока действия договора.

Пример. Приобретение компьютерной программы

АО «Актив» приобрело компьютерную программу «1С:Бухгалтерия 7.7», заплатив 3000 руб. Согласно договору исключительное право на эту программу остается у фирмы-разработчика, а «Актив» получил лишь право использовать эту программу для автоматизации своей бухгалтерии.

Так как исключительное право на программу принадлежит разработчику, у пользователя программа должна быть учтена на забалансовом счете. Поскольку специальный забалансовый счет для учета прав пользования не предусмотрен Планом счетов, организация должна ввести такой счет самостоятельно. На этом забалансовом счете, который можно назвать счет 012 «Нематериальные активы, приобретенные на правах пользования», будет отражена стоимость принятой на учет программы. Бухгалтер «Актива» сделал проводки:

ДЕБЕТ 012

– 3000 руб. – отражена стоимость нематериального актива, полученного «Активом» в пользование;

ДЕБЕТ 97 КРЕДИТ 60

– 3000 руб. – отражен платеж за право использования программы.

Срок использования программы договором не ограничен, однако АО «Актив» собирается использовать эту программу в течение пяти лет.

Ежемесячно бухгалтер «Актива» будет делать проводку:

ДЕБЕТ 26 КРЕДИТ 97

– 50 руб. ($3000 \text{ руб.} : 5 \text{ лет} : 12 \text{ мес.}$) – соответствующая часть расходов будущих периодов учтена в расходах отчетного периода.

По окончании срока использования программы бухгалтер сделает проводку:

КРЕДИТ 012

– 3000 руб. – списана стоимость нематериального актива, полученного «Активом» в пользование.

Создание нематериальных активов в организации

Если нематериальный актив был создан непосредственно в вашей организации, то его первоначальная стоимость представляет собой сумму всех затрат, связанных с его созданием и регистрацией.

Пример. Создание нематериальных активов в организации

Научно-производственное предприятие ООО «НИИ «Текстиль» разработало новый способ получения высокопрочной ткани. Сотрудники предприятия Иванов И.И. и Фокин А.А. разработали техническую документацию, изготовили и испытали образец новой ткани.

Заработная плата сотрудников, начисленная за время выполнения этих работ, составила 10 000 руб. Сумма начисленных страховых взносов – 3000 руб.; сумма взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний – 31 руб.

ООО «НИИ «Текстиль» направило в Роспатент заявку на получение патента на это изобретение. За это компания заплатила пошлину в сумме 1200 руб. и сбор за экспертизу изобретения в Федеральном институте промышленной собственности в сумме 5000 руб.

Предприятие получило в Роспатенте патент № 2224592 на изобретение «Способ получения высокопрочной ткани» сроком на 20 лет.

Бухгалтер «НИИ «Текстиль» сделал проводки:

ДЕБЕТ 08-5 КРЕДИТ 70

– 10 000 руб. – начислена заработная плата сотрудникам, участвовавшим в создании нематериального актива;

ДЕБЕТ 08-5 КРЕДИТ 69

– 3031 руб. (3000 + 31) – начислены страховые взносы во внебюджетные фонды и взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;

ДЕБЕТ 08-5 КРЕДИТ 76

– 5000 руб. – учтены затраты по оплате экспертизы изобретения в Федеральном институте промышленной собственности;

ДЕБЕТ 08-5 КРЕДИТ 76

– 1200 руб. – учтены затраты по оплате пошлины за рассмотрение заявки в Роспатенте;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51

– 6200 руб. (5000 + 1200) – оплачены затраты, связанные с экспертизой и регистрацией изобретения;

ДЕБЕТ 04 КРЕДИТ 08-5

– 19 231 руб. (10 000 + 3031 + 5000 + 1200) – нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету (после получения патента).

Выбытие нематериальных активов

Организация может в соответствии с договором передать другой организации исключительные права на объект интеллектуальной собственности (например, исключительные права на изобретение или товарный знак) или внести нематериальный актив как вклад в уставный капитал другой организации.

В таких случаях использование выбывшего нематериального актива прекращается, и его стоимость вы должны списать с баланса организации.

Одновременно со списанием нематериального актива подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов относят на финансовые результаты в виде прочих доходов и расходов и отражают в отчетном периоде, к которому они относятся (п. 35 ПБУ 14/2007).

Продажа прав на нематериальный актив

Пример. Продажа прав на нематериальный актив

На балансе АО «Актив» в составе нематериальных активов числится исключительное право на изобретение, подтвержденное патентом.

Первоначальная стоимость данного нематериального актива – 100 000 руб., сумма начисленной амортизации, накопленной на счете 05, – 30 000 руб.

Согласно договору «Актив» передал исключительное право на это изобретение фирме «ТехИнвест».

Сумма сделки составила 94 400 руб.

Бухгалтер «Актива» сделал проводки:

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 91-1

– 94 400 руб. – отражен доход от продажи исключительного права на нематериальный актив;

ДЕБЕТ 05 КРЕДИТ 04

– 30 000 руб. – списана сумма начисленной амортизации;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 04

– 70 000 руб. – списана остаточная стоимость нематериального актива;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76

– 94 400 руб. – поступили денежные средства от покупателя.

В конце месяца бухгалтер «Актива» определил финансовый результат от продажи нематериального актива:

ДЕБЕТ 91-9 КРЕДИТ 99

– 24 400 руб. (94 400 – 70 000) – отражена прибыль.

Передача нематериальных активов в уставный капитал другой организации

Если фирма вносит НМА в уставный капитал другого предприятия, сделайте проводки:

ДЕБЕТ 58-1 КРЕДИТ 76

– отражена остаточная стоимость НМА как задолженность по вкладу в уставный капитал;

ДЕБЕТ 05 КРЕДИТ 04

– списана сумма начисленной амортизации НМА;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 04

– списана остаточная стоимость НМА;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 68 СУБСЧЕТ «РАСЧЕТЫ ПО НДС»

– отражен восстановленный НДС;

ДЕБЕТ 58-1 КРЕДИТ 19

– отражена передача восстановленного НДС.

Передача имущества в уставный капитал не является реализацией и НДС не облагается (п. 3 ст. 39 НК РФ).

Передача права использования нематериального актива

Организация может заключить с другим предприятием договор о передаче ему за плату права использования НМА (например, право на использование изобретения).

Исключительное право на НМА остается за вашей фирмой, поэтому объект с баланса не списывается, а обособляется на отдельном субсчете 04 счета (НМА, переданные во временное пользование). Его нужно продолжать амортизировать на обособленном субсчете счета 05 (амортизация НМА, переданных во временное пользование).

Если договор о передаче права использования результатов интеллектуальной деятельности (лицензионный договор) заключен в письменной форме, операции реализации по нему НДС не облагаются (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Проводки, которые необходимо сделать при передаче прав на использование изобретения, различаются в зависимости от ситуации.

Если эта деятельность является для вас обычным видом деятельности, сделайте такие проводки:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90-1

– отражены лицензионные платежи в составе выручки от продаж;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 05

– начислена амортизация нематериального актива.

Если же предоставление за плату прав на объекты интеллектуальной собственности предметом деятельности вашей организации не является, проводки будут выглядеть так:

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 91-1

– отражены лицензионные платежи в составе прочих доходов;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 05

– начислена амортизация нематериального актива.

Пример. Передача права использования нематериального актива

На балансе АО «Актив» числится нематериальный актив – исключительное право на изобретение.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений по данному объекту нематериальных активов составляет 1000 руб.

АО «Актив» предоставило ООО «ТехИнвест» право на использование этого изобретения сроком на один год.

Предоставление за плату прав на объекты интеллектуальной собственности предметом деятельности «Актива» не является.

Ежемесячно бухгалтер «Актива» будет делать проводки:

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 91-1

– 10 000 руб. – отражены лицензионные платежи в составе прочих доходов;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 05

– 1000 руб. – начислена амортизация нематериального актива.

Если лицензионным договором предусмотрен разовый платеж, то его сумма отражается на 98 счете и в течение срока действия договора доходы равномерно списываются на финансовый результат:

ДЕБЕТ 98 КРЕДИТ 90 (91-1)

– отражается присоединение части разового платежа к текущим доходам.

По дебету счета

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
04	08	Нематериальные поисковые активы переведены в состав нематериальных активов
04	08-5	Нематериальный актив введен в эксплуатацию
04	08-8	Учтены затраты на НИОКР
04	76-2	Уточнена первоначальная стоимость нематериального актива, неверно учтенная в результате ошибки
04	79-1	Оприходован нематериальный актив, полученный от головного отделения организации (в учете филиала)
04	79-1	Оприходован нематериальный актив, полученный от филиала, выделенного на отдельный баланс (в учете головного отделения организации)
04	79-3	Оприходован нематериальный актив, полученный в доверительное управление (на отдельном балансе доверительного управления)
04	79-3	Оприходован нематериальный актив, ранее переданный в доверительное управление (в учете учредителя управления)
04	80	Оприходован нематериальный актив, полученный в качестве вклада по договору о совместной деятельности (на отдельном балансе совместной деятельности)

По кредиту счета

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
05	04	Амортизация по нематериальному активу, выбывшему в результате продажи, безвозмездной передачи или ликвидации, списана на уменьшение его первоначальной стоимости
20	04	Списаны затраты на НИОКР
79-1	04	Нематериальный актив передан филиалу, выделенному на отдельный баланс (в учете головного отделения организации)
79-1	04	Нематериальный актив передан головному отделению организации (в учете филиала)
79-3	04	Нематериальный актив передан в доверительное управление (в учете учредителя управления)
79-3	04	Возвращен нематериальный актив, ранее полученный в доверительное управление (на отдельном балансе доверительного управления)
80	04	Передан участнику простого товарищества нематериальный актив при прекращении договора о совместной деятельности (на отдельном балансе совместной деятельности)
91-2	04	Остаточная стоимость нематериального актива, выбывшего в результате продажи или списания, учтена в составе прочих расходов

4. Учет амортизации нематериальных активов

Счет 05 «Амортизация нематериальных активов» предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время использования объектов нематериальных активов организации.

Начисленную сумму амортизации нематериальных активов отражают в бухгалтерском учете по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

При выбытии (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) объектов нематериальных активов сумму начисленной по ним амортизации списывают со счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в кредит счета 04 «Нематериальные активы».

Аналитический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» ведут по отдельным объектам нематериальных активов.

Амортизация начисляется по каждому нематериальному активу ежемесячно, начиная с месяца, следующего за месяцем, когда вы приняли нематериальный актив к бухгалтерскому учету, то есть после того, как вы сделали проводку:

ДЕБЕТ 04 КРЕДИТ 08

– нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету.

Пример. Начисление амортизации

Организация приобрела исключительное право на изобретение, подтвержденное патентом. 15 марта договор об отчуждении исключительного права был зарегистрирован в Роспатенте и нематериальный актив был принят к бухгалтерскому учету. Амортизацию этого нематериального актива нужно начислять начиная с апреля.

Начислять амортизацию перестают, если нематериальный актив:

- полностью самортизирован;
- списан с баланса (например, если фирма передала исключительное право на этот актив).

Прекратить начисление нужно с первого числа месяца, следующего за этим событием.

Пример. Начисление амортизации

Организация передала исключительное право на изобретение, подтвержденное патентом, другому предприятию. Договор об отчуждении исключительного права был зарегистрирован в Роспатенте 15 февраля. В этот день нематериальный актив был списан с баланса организации. Тем не менее за февраль амортизация по данному нематериальному активу должна быть начислена полностью.

Для того чтобы начать списывать стоимость НМА, необходимо установить срок его службы, который не должен превышать срок деятельности организации.

Срок службы нужно устанавливать в месяцах. Определяя срок службы нематериального актива, следует учитывать:

- срок действия прав. Например, срок, на который выдан патент или свидетельство о регистрации права на товарный знак;
- срок, в течение которого компания планирует получать доход. Для некоторых нематериальных активов срок их службы можно определить из того количества продукции, которое компания планирует получить при их использовании;
- есть НМА с неопределенным сроком полезного использования.

Пример. Определение срока полезного использования

АО «Актив» принадлежит исключительное право на изобретение, которое используется в производстве.

Первоначальная его стоимость 120 000 рублей.

Срок полезного использования изобретения – 60 месяцев, амортизацию начисляют линейным способом.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составляет 2000 рублей.

На 1 января отчетного года нематериальный актив использовали 24 месяца, сумма амортизации за это время составила 48 000 рублей.

В январе текущего года было принято решение со следующего года прекратить использование изобретения в связи с изменением технологического процесса. В результате срок полезного использования НМА сократился до 35 месяцев (24 + 11). Исходя из нового срока полезного использования месячная норма амортизации составит 3428,57 руб. (120 000 руб. : 35 мес.). Сумма амортизации за 24 месяца составит 82 285,68 руб. (3428,57 руб. × 24 мес.).

В январе текущего года (периоде изменения оценочного значения) нужно отразить в составе расходов разницу между фактической амортизацией НМА и амортизацией, начисленной из пересмотренного срока полезного использования. Она составит 34 286,68 руб. (82 285,68 – 48 000). Бухгалтер сделал проводку:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 05

– 34 286,68 руб. – доначислена амортизация НМА в связи с изменением срока его полезного использования.

С февраля по декабрь текущего года амортизацию по НМА нужно начислять в сумме 3428,57 руб. В декабре стоимость НМА будет погашена.

В налоговом учете для нематериальных активов, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливают в расчете на 10 лет, но не более срока деятельности компании.

Способ уменьшаемого остатка

Начисление амортизации способом уменьшаемого остатка рассчитывают исходя из остаточной стоимости нематериального актива. Для удобства воспользуемся формулой:

$$\boxed{\text{Сумма ежемесячных амортизационных отчислений}} = \boxed{\begin{array}{l} \text{Первоначальная} \\ \text{(остаточная) стоимость} \\ \text{нематериального актива} - \\ - \text{Сумма начисленной амортизации} \end{array}} \times \boxed{\frac{\text{Коэффициент (не может быть больше 3)}}{\text{Оставшийся срок} \\ \text{полезного использования в месяцах}}}$$

Пример. Начисление амортизации способом уменьшаемого остатка

Воспользуемся данными предыдущего примера.

Предположим, что компания применяет коэффициент 2. Сумма ежемесячных амортизационных отчислений будет рассчитываться так:

1-й месяц – 100 000 руб. \times 2 : 120 мес. = 1666,66 руб.;

2-й месяц – (100 000 руб. – 1666,66 руб.) \times 2 : 119 мес. = 1652,66 руб.;

3-й месяц – (98 333,34 руб. – 1652,66 руб.) \times 2 : 118 мес. = 1638,66 руб.;

4-й месяц – (96 680,68 – 1638,66 руб.) \times 2 : 117 мес. = 1624,65 руб.;

5-й месяц – (95 042,02 – 1624,65 руб.) \times 2 : 116 мес. = 1610,64 руб. и т. д.

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)

Начисление амортизации на объекты нематериальных активов способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) производят аналогично тому, как начисляют амортизацию на объекты основных средств.

Начисление амортизации для целей налогообложения

Линейный метод

Пример. Линейный метод начисления амортизации

АО «Актив» приобрело исключительное право на изобретение.

Первоначальная стоимость права – 120 000 руб.

Срок полезного использования – 5 лет (60 месяцев).

Согласно учетной политике для целей налогообложения амортизация на нематериальные активы начисляется линейным методом.

Норма амортизации по исключительному праву составит:

$$(1 : 60 \text{ мес.}) \times 100\% = 1,667\%.$$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:

$$120\,000 \text{ руб.} \times 1,667\% = 2000 \text{ руб.}$$

Нелинейный метод

При использовании нелинейного метода амортизацию НМА начисляют по амортизационным группам (подгруппам), а не по каждому объекту нематериальных активов. Для этого необходимо определить суммарный баланс (п. 2 ст. 259.2 НК РФ). Он равен остаточной стоимости всех объектов амортизируемого имущества, которое относится к данной группе (подгруппе).

По дебету счета

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
05	04	Амортизация по нематериальному активу, выбывшему в результате продажи, безвозмездной передачи или ликвидации, списана на уменьшение его первоначальной стоимости
05	79-1	Списана амортизация по нематериальному активу, переданному филиалу, выделенному на отдельный баланс (в учете головного отделения организации)
05	79-1	Списана амортизация по нематериальному активу, переданному головному отделению организации (в учете филиала)
05	79-3	Списана амортизация по нематериальному активу, переданному в доверительное управление (в учете учредителя управления)
05	79-3	Списана амортизация по нематериальному активу, ранее полученному в доверительное управление и возвращенному учредителю управления (на отдельном балансе доверительного управления)

По кредиту счета

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08-3	05	Начислена амортизация по нематериальному активу, используемому при строительстве объекта для собственных нужд организации
08	05	Начислена амортизация по нематериальному активу, используемому при реконструкции или модернизации основных средств
08	05	Начислена амортизация по нематериальному активу, используемому при создании других нематериальных активов
20	05	Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым в основном производстве
23	05	Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым во вспомогательном производстве
25	05	Начислена амортизация по нематериальным активам общепроизводственного назначения

По кредиту счета

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
26	05	Начислена амортизация по нематериальным активам общехозяйственного назначения
29	05	Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым в обслуживающем производстве
44	05	Начислена амортизация по нематериальному активу, предназначенному для обеспечения процесса продажи продукции (например, по товарному знаку)
44	05	Начислена амортизация по нематериальным активам торговой организации
79-1	05	Учтена амортизация по нематериальному активу, полученному от головного отделения организации (в учете филиала)
79-1	05	Учтена амортизация по нематериальному активу, полученному от филиала (в учете головного отделения организации)
97	05	Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым при выполнении работ, затраты на которые учитываются как расходы будущих периодов