# ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность** темы дипломной работы заключается в том, что производственно-хозяйственная деятельность предприятий обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов – средств труда и материальных условий процесса труда.

Средства труда – это станки, рабочие машины, передаточные устройства, инструмент и т.п., а материальные условия процесса труда - это производственные здания, транспортные средства и другие.

Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе производства, сохранение первоначального внешнего вида (формы) в течение длительного периода. Под воздействием производственного процесса и внешней среды они снашиваются постепенно и переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение нормативного срока их службы путем начисления износа (амортизации) по установленным нормам.

Основные средства бюджетного учреждения – это материальные объекты, которые независимо от их стоимости удовлетворяют следующим критериям:

- используются в процессе деятельности учреждения при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд;

- срок полезного использования этих объектов превышает 12 месяцев.

Формирование рыночных отношений в стране заставляет по-новому подойти к постановке учета в бюджетных организациях, в том числе учета основных средств.

**Целью данной работы** является исследование особенностей учета основных средств в бюджетных организациях и анализ наличия и движения основных средств на примере Геофизической службы РАН.

Исходя из поставленной цели в ходе написания дипломной работы были определены и решены **следующие задачи**:

* анализ законодательной базы по учету основных средств;
* изучение теоретических аспектов оформления операций по поступлению, перемещению, ремонту, выбытию и инвентаризации основных средств и отражение данных операций на счетах бухгалтерского учета;
* рассмотрение способов и порядка начисления амортизации основных средств;
* исследование особенностей учета основных средств в Геофизической службе РАН;
* анализ наличия и движения основных средств в Геофизической службе РАН.

**Объектом исследования** является совокупность теоретических, организационных и практических аспектов учета основных средств.

**Предметом исследования** являются особенности учета основных средств в бюджетных учреждениях.

**Теоретической базой** данной дипломной работы являются труды профессиональных бухгалтеров и экономистов, таких как А.Д. Шеремет, Г.В. Савицкая, А.В. Бакаев, Я.В.Соколов, В.Ф. Палий; нормативно-правовые акты РФ, регламентирующие порядок учета основных средств.

**Информационной базой** исследования дипломной работы являются учетные регистры по учету основных средств и отчетность в Геофизической службе РАН за II полугодие 2005 года.

Данная дипломная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

**В первой главе** исследуется законодательная и нормативная база по учету основных средств. Рассматриваются основные понятия и элементы учета основных средств.

**Во второй главе** анализируются методические аспекты учета основных средств, в частности: документальное оформление поступления и выбытия основных средств, их инвентаризация, порядок начисления и учета амортизации основных средств.

**Третья глава** дипломной работы посвящена практической реализации методических аспектов на примере Геофизической службы РАН. Рассматриваются учетная политика предприятия, счета и субсчета, открытые на предприятии, проводится анализ наличия и движения основных средств.

Для указанного предприятия определяется состав основных средств, исследуется существующая система бухгалтерского учета основных средств на предприятии, схема отражений операций по приобретению, вводу в эксплуатацию, начислению амортизации и списанию с баланса объектов основных средств с использованием нового плана счетов бухгалтерского учета в бюджетных организациях.

**ГЛАВА I. ОБЩИЕ ТЕОРИЕТИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

* 1. **Законодательные и нормативные акты, регламентирующие порядок учета основных средств**

В бухгалтерском учете бюджетных учреждений по сравнению с ранее действовавшими правилами произошли очень существенные изменения. Наиболее значимыми из них являются введение нового Плана счетов, взаимосвязь Плана счетов с бюджетной классификацией, отсутствие мемориально-ордерной формы учета, появление такого понятия, как "непроизведенные активы", изменение критериев, по которым актив относится к основным средствам и нематериальным активам.

В настоящее время сформировано четыре уровня правового регулирования бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях.

К первому уровню относятся:

# - Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. N 145-ФЗ (с изменениями от 31 декабря 1999 г., 5 августа, 27 декабря 2000 г., 8 августа, 30 декабря 2001 г., 29 мая, 10, 24 июля, 24 декабря 2002 г., 7 июля, 11 ноября, 8, 23 декабря 2003 г., 20 августа, 23, 28, 29 декабря 2004 г., 9 мая, 1 июля 2005 г.);

-Налоговый Кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изменениями от 30 марта, 9 июля 1999 г., 2 января, 5 августа, 29 декабря 2000 г., 24 марта, 30 мая, 6, 7, 8 августа, 2002 г., 6, 22, 28 мая, 6, 23, 30 июня, 7 июля, 11 ноября, 8, 23 декабря 2003 г., 5 апреля, 29, 30 июня, 20, 28, 29 июля, 18, 20, 22 августа, 4 октября 2004 г.);

-Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) (с изм. и доп. от 20 февраля, 12 августа 1996 г., 24 октября 1997 г., 8 июля, 17 декабря 1999 г., 16 апреля, 15 мая, 26 ноября 2001 г., 21 марта, 14, 26 ноября 2002 г., 10 января, 26 марта, 11 ноября, 23 декабря 2003 г., 29 июля 2004г.);

-Федеральный закон "О бухгалтерском учете" №129-ФЗ от 21.11.1996г. (в ред. Федеральных законов от 23.07.1998 №123-ФЗ, от 28.03.2002 №32-ФЗ, от 31.12.2002 №187-ФЗ, от 31.12.2002 №191-ФЗ, Таможенного кодекса РФ от 28.05.2003 №61-ФЗ, Федерального закона от 30.06.2003 №86-ФЗ). Закон определяет правовые основы бухгалтерского учета, его содержание, принципы, организацию, основные направления бухгалтерской деятельности и составление отчетности, состав хозяйствующих субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет и предоставлять финансовую отчетность;

-постановления Правительства РФ.

Второй уровень составляют:

-Инструкция по бюджетному учету, утвержденная приказом Минфина России от 26 августа 2004 г. N 70н.

Новая Инструкция по ряду позиций приближается к тем нормам учета основных средств, которые существуют в коммерческом учете. В частности, это:

* отсутствие жестко прописанной формы бухгалтерского учета;
* наличие счетов, на которых формируется первоначальная стоимость основных средств, нематериальных активов, непроизведенных активов;
* начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам;
* отсутствие такой категории активов, как малоценные предметы;
* использование метода начисления при отражении доходов и определении финансового результата.

-Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 30.03.01 г. № 26н) (с изменениями от 18 мая 2002 г.).Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации. Настоящее Положение не применяется в отношении:

* машин, оборудования и иных аналогичных предметов, числящихся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары – на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность;
* предметов, сданных в монтаж или подлежащих монтажу, находящихся в пути;
* капитальных и финансовых вложений.

К третьему уровню относятся:

- методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н). Настоящие Методические указания определяют порядок организации бухгалтерского учета основных средств в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 26н. На основе Методических указаний организации разрабатывают внутренние положения, инструкции, иные организационно-распорядительные документы, необходимые для организации учета основных средств и контроля за их использованием;

-методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. Приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49);

- инструкции и письма Министерства финансов РФ и других федеральных ведомств.

Четвертым уровнем является учетная политика бюджетного учреждения.

Отражение операций при ведении бюджетного учета учреждениями осуществляется в соответствии с Планом счетов бюджетного учета, установленным Инструкцией, утвержденной Приказом Министерства Финансов от 26.08.2004 г. № 70н.

**1.2 Понятие, классификация и оценка основных средств как объектов бухгалтерского учета**

Бюджетный учет осуществляется в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете", бюджетным законодательством, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, а также Инструкцией по бюджетному учету №70н, введенной в действие с 01.01.2005г.

Основные средства бюджетного учреждения - это материальные объекты, которые независимо от их стоимости удовлетворяют следующим критериям:

- используются в процессе деятельности учреждения при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд;

- срок полезного использования этих объектов превышает 12 месяцев.

В соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов[[1]](#footnote-1) в бухгалтерском учете к основным средствам относятся (см. таблица 1):

Таблица 1 Состав основных средств (в соответствии с ОКОФ)

|  |
| --- |
| К основным средствам |
| относятся | не относятся |
| здания,сооружения,рабочие и силовые машины и оборудование,измерительные и регулирующие приборы и устройства,вычислительная и оргтехника техника,транспортные средства,инструмент,производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности,рабочий, продуктивный и племенной скот,многолетние насаждения,внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты,капитальные вложения на коренное улучшение земель,капитальные вложения в арендованные объекты основных средств,земельные участки и объекты природопользования. | предметы, служащие менее 1 года, независимо от их стоимости,орудия лова,инструменты целевого назначения,временные сооружения,молодняк, подопытные животные,многолетние насаждения в питомниках,предметы, предназначенные для выдачи напрокат. |

Задачами бюджетного учета основных средств являются:

* контроль за их наличием и сохранностью с момента приобретения до момента выбытия в местах их эксплуатации и по материально ответственным лицам;
* правильное и своевременное начисление амортизации основных средств;
* получение сведений для правильного расчета налоговых платежей;
* контроль за правильным и эффективным использованием средств на реконструкцию, модернизацию и ремонт основных средств, контроль за эффективным использованием основных средств по времени, мощности, выявление излишних и неиспользуемых объектов;
* получение данных для составления статистической и бухгалтерской отчетности о наличии и движении основных средств.

На основе данных бухгалтерского учета и технической документации в организации осуществляется контроль за использованием основных средств.

К числу показателей, характеризующих использование основных средств, могут относиться, в частности:

1. данные о наличие основных средств с подразделением их на:

а) собственные или арендованные;

б) действующие и неиспользуемые;

1. данные о рабочем времени и простоях по группам основных средств;
2. данные о выпуске продукции (работ, услуг) в разряде объектов основных средств и др.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

1. в эксплуатации;
2. в ремонте;
3. в запасе (резерве);
4. в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации;
5. на консервации.

Основные средства в зависимости от имеющихся у организации прав на них подразделяются на:

1. основные средства, принадлежащие на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в доверительное управление);
2. основные средства, находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в том числе сданные в аренду, переданные в доверительное управление);
3. основные средства, полученные организацией в аренду;
4. основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование;
5. основные средства, полученные организацией в доверительное управление.

Кроме объектов, входящих в состав ОКОФ, подлежат бюджетному учету:

- ювелирные изделия из драгоценных металлов и драгоценных камней, а также самородки драгоценных металлов и драгоценные камни, слитки и бруски золота, серебра, платины и палладия, а также монеты из драгоценных металлов (золота, серебра, платины и палладия), за исключением монет, являющихся валютой Российской Федерации, находящиеся в составе государственных запасов драгоценных металлов и драгоценных камней на счете 010109000 "Драгоценности и ювелирные изделия";

- белье (рубашки, сорочки, халаты и т.п.), постельное белье и принадлежности (матрацы, подушки, одеяла, простыни, пододеяльники, наволочки, покрывала, мешки спальные и т.п.), одежда и обмундирование, включая спецодежду (костюмы, пальто, плащи, полушубки, платья, кофты, юбки, куртки, брюки и т.п.), обувь, включая специальную (ботинки, сапоги, сандалии, валенки и т.п.), спортивная одежда и обувь (костюмы, ботинки и т.п.) на счете 010108000 "Мягкий инвентарь";

- посуда в составе счета 010106000 "Производственный и хозяйственный инвентарь";

- виды специальных (военных) основных средств по соответствующим счетам аналитического учета счета 010100000 "Основные средства".

В таблице 2 представлена классификация основных средств по группам с учетом требований ОКОФ.

Таблица 2 Классификация основных средств

|  |  |
| --- | --- |
| Группа | Состав |
| 1 | 2 |
| Здания. | Архитектурно-строительные объекты, назначением которых является создание условий для труда, социально-культурного обслуживания населения и хранения материальных ценностей, а также жилые здания. Здания имеют в качестве основных конструктивных частей стены и крышу. |
| Сооружения. | Инженерно-строительные объекты, назначением которых являются создание условий, необходимых для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предмета труда, или для осуществления различных непроизводственных функций, например нефтяные скважины, плотины, мосты, автодороги. |
| Рабочие и силовые машины и оборудование. | К рабочим машинам и оборудованию относятся: машины, инструменты, аппараты и прочие виды оборудования, предназначенные для механического, термического и химического воздействия на предмет труда (обрабатываемый предмет), который может находиться в твердом, жидком или газообразном состоянии, с целью изменения его формы, свойств, состояния или положения. Таким образом, к рабочим машинам и оборудованию относятся все виды технологического оборудования, включая автоматические машины и оборудование для производства промышленной продукции, оборудование сельскохозяйственное, транспортное, строительное, торговое, складское, водоснабжения и канализации, санитарно-гигиеническое и другие виды машин и оборудования, кроме энергетического и информационного.К силовым машинам и оборудованию (энергетическому оборудованию) относятся машины-генераторы, производящие тепловую и электрическую энергию, и машины-двигатели, превращающие энергию любого вида (энергию воды, ветра, тепловую, электрическую и т.д.) в механическую. |
| Измерительные и регулирующие приборы и устройства. | Измерительные приборы для анализа, обработки и представления информации (приборы и устройства для измерения толщины, Диаметра, площади, массы, интервалов времени, давления, скорости, числа оборотов, мощности, напряжения, силы тока и других величин). Устройства для регулирования производственных и непроизводственных процессов (регулирующие устройства электрические, пневматические и гидравлические), аппаратура блокировки, линейные устройства диспетчерского контроля, оборудование и устройства сигнализации, центральные и трансляционные пункты диспетчерского контроля, наземные радионавигационные средства вождения самолетов. |
| Вычислительная техника. | Аналоговые, аналого-цифровые и цифровые машины для автоматической обработки данных, вычислительные электронные, электромеханические и механические комплексы и машины, устройства, предназначенные для автоматизации процессов хранения, поиска и обработки данных, связанных с решением различных задач. |
| Транспортные средства. | Средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов: - железнодорожный подвижной состав (локомотивы, выгоны и др.);- подвижной состав водного транспорта (суда транс- портные всех типов, суда служебно-вспомогательные, спасательные, ледоколы, буксиры, суда лоцманские и др.);- подвижный состав автомобильного транспорта (грузовые, легковые автомобили, автобусы, троллейбусы, прицепы, полуприцепы);- подвижной состав воздушного транспорта (самолеты, вертолеты, космические летательные аппараты);- подвижной состав городского транспорта (вагоны метрополитена, трамваи);- средства напольного производственного транспорта;- транспортные средства прочих видов, к которым могут быть отнесены транспортные средства со специализированными кузовами, назначением которых является транспортировка грузов и людей. |
| Инструмент. | Основные средства, используемые в процессе ручного труда или прикрепляемые к машине для усиления или увеличения ее рабочих органов, например электродрели, вибраторы, отбойные молотки и др. |
| Производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности. | Производственный инвентарь – предметы технического назначения, которые участвуют в производственном процессе, но не могут быть отнесены ни к оборудованию, ни к сооружениям: - емкости для хранения жидкостей (чаны, бочки, баки и т.п.);- устройства и тара для сыпучих, штучных и тарно-штучных материалов, не относящиеся к сооружениям;- устройства и мебель, служащие для облегчения производственных операций (рабочие столы, прилавки, кроме прилавков-холодильников и тепловых прилавков, торговые шкафы, стеллажи и т.п.);- хозяйственный инвентарь- предметы конторского и хозяйственного обзаведения, непосредственно не используемые в производственном процессе, например часы, предметы противопожарного назначения (кроме насосов и механических пожарных лестниц, относящихся к разделу «Машины и оборудование»), спортивный инвентарь и т.д. |
| Многолетние насаждения. | Все виды искусственных многолетних насаждений независимо от их возраста, включая: - плодово-ягодные насаждения всех видов (деревья и кустарники);- озеленительные и декоративные насаждения на улицах, площадях, в парках, садах, скверах, на территории предприятий, во дворах жилых домов;- живые изгороди, снего- и полезащитные полосы, насаждения, предназначенные для укрепления песков и берегов рек, овражно-балочные насаждения и т.п.;- искусственные насаждения ботанических садов, других научно-исследовательских учреждений и учебных заведений, используемые для научно-исследовательских целей. |
| Земельные участки, объекты природопользования. | Находящиеся в собственности организации земельные участки, вода, недра и другие природные ресурсы. |
| Капитальные вложения. | Капитальные вложения:- в многолетние насаждения;- на коренное улучшение земель (осушение, оросительные и другие мелиоративные работы).Этот вид капитальных вложений включается в состав затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ;- в арендованные объекты основных средств. |
| Прочие основные средства. | Оргтехника (например, копировальная техника, офисные АТС, пишущие машины, калькуляторы и др.);- оборудование систем связи (например, оборудование телефонной, телеграфной, факсимильной, телекодовой связи, кабельного радио и телевидения);- другие подобные виды основных средств. |

Единицей бюджетного учета основных средств является инвентарный объект.

Инвентарным объектом основных средств может быть:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;

- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;

- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов (смонтированных на одном фундаменте и представляющих собой единое целое), предназначенный для выполнения определенной работы.

Если у одного объекта есть несколько частей, которые имеют разные сроки полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Так, если здания примыкают друг к другу и имеют общую стену, но каждое из них представляет собой самостоятельное конструктивное целое, они считаются отдельными инвентарными объектами.

Надворные постройки, пристройки, ограждения и другие надворные сооружения, обеспечивающие функционирование здания (сарай, забор, колодец и др.), составляют вместе с ним один инвентарный объект. Однако если эти постройки и сооружения обеспечивают функционирование двух и более зданий, они считаются самостоятельными инвентарными объектами.

Наружные пристройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение, отдельно стоящие здания котельных, а также капитальные надворные постройки (склады, гаражи и т.д.) также являются самостоятельными инвентарными объектами.

При принятии объекта основных средств к учету для включения его в бухгалтерский баланс, объект основных средств должен быть оценен по фактической стоимости. Определение фактической стоимости при разных способах приобретения объектов имеет особенности. Фактическая стоимость основных средств, приобретенных за плату, состоит из покупной цены (за вычетом любых торговых скидок, предоставленных продавцом), включая импортные таможенные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, и всех затрат, непосредственно необходимых для приведения объекта в рабочее состояние, позволяющее использовать его по назначению. Необходимым условием для включения любых затрат в фактическую стоимость является непосредственная связь их с приобретением объекта или доведением его до рабочего состояния.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических вложений учреждения в их приобретение, сооружение и изготовление. Такими вложениями являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), в том числе налог на добавленную стоимость (кроме случая, когда имущество приобретается за счет средств от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход, - в этой ситуации уплаченный поставщику НДС можно принять к вычету);

- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;

- таможенные пошлины;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

- затраты по доставке объектов основных средств до места их использования, включая расходы по страхованию доставки;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Учет основных средств ведут в полных рублях. Суммы копеек относят на счет 0 401 01 280 "Прочие расходы".

Все расчеты на территории России между резидентами должны осуществляться в рублях[[2]](#footnote-2). Но в условиях инфляции цену товара в договорах стороны могут устанавливать в иностранной валюте или условных денежных единицах[[3]](#footnote-3). В этом случае покупатель товара оплачивает поставщику рублевый эквивалент суммы в иностранной валюте или условных денежных единицах согласно условиям договора.

При пересчете в рубли кредиторской задолженности, если по договору обязательство выражено в валюте или условных денежных единицах, а оплата производится в рублях, в учете у покупателя возникают суммовые разницы. Вложения на приобретение и сооружение основных средств определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц.

Если курс иностранной валюты на дату оплаты ценностей будет ниже, чем на дату их оприходования, в учете покупателя отражается положительная суммовая разница.

Если по договору обязательство выражено в иностранной валюте и оплата производится также в валюте (например, при покупке основных средств у иностранного поставщика), в учете возникают не суммовые, а курсовые разницы.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных учреждением по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, а также стоимость услуг, связанных с их доставкой, регистрацией и приведением их в состояние, пригодное для использования. Под текущей рыночной стоимостью в Инструкции N 70н понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи этих активов.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При отражении в бухгалтерском учете операций с объектами основных средств по договору мены следует руководствоваться принципами по определению величины поступлений и (или) дебиторской задолженно­сти, величины оплаты и (или) кредиторской задолженности по догово­рам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, заложенными в Положениях по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 и «Расходы организации» ПБУ 10/99. Стоимостьосновных средств, приобретенных в обмен на другое имущество пo договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами, устанавливается исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Указанный принцип определения стоимости обмениваемых ценностей соответствует определению текущей цены товара, приведенной в п.3 ст. 524 ГК РФ, в соответствии с которой «текущей ценой признается цена, обычно взимавшаяся при сравнимых обстоятельствах за аналогичный товар в месте, где должна была быть осуществлена передача товара. Если в этом месте не существует текущей цены, может быть использована текущая цена, применявшаяся в другом месте, которая может служить разумной заменой, с учетом разницы в расходах по транспортировке товара». Исходя из этого и отражают в учете и отчетности обязательства сторон.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и настоящим Положением.

Стоимость основных средств, по которым они отражаются в бухгалтерской отчетности, принято называть балансовой стоимостью. Балансовая стоимость за вычетом суммы амортизации называется остаточной стоимостью. Данные о первоначальной, восстановительной и остаточной стоимости основных средств применяют для анализа динамики состояния и использования основных средств, для прогнозирования воспроизводства и обновления основных средств и для исследования состояния, использования и сохранности основных средств в процессе проведения аудиторских проверок предприятия.

Объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию не включаются в состав основных средств предприятия, а учитываются как незавершенные капитальные вложения.

**ГЛАВА II МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

* 1. **Документальное оформление, поступление и выбытие основных средств**

Операции по движению (поступление, внутреннее перемещение, выбытие) основных средств оформляются первичными учетными документами.

Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете":

* наименование документа;
* дата составления документа;
* наименование организации, от имени которой составлен документ;
* содержание хозяйственной операции;
* измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражениях;
* наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
* личные подписи указанных лиц и их расшифровки.

Кроме того, в первичные учетные документы могут быть включены дополнительные реквизиты в зависимости от характера хозяйственной операции, требований нормативных правовых актов и документов по бухгалтерскому учету, а также технологии обработки учетной информации.

В качестве первичных учетных документов могут применяться унифицированные первичные документы по учету основных средств, утвержденные постановлением Государственного комитета по статистике Российской Федерации от 21 января 2003 г. N 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств".

Первичные учетные документы должны быть надлежащим образом оформлены, с заполнением всех необходимых реквизитов, и иметь соответствующие подписи; могут составляться на бумажных и (или) машинных носителях информации.

Первичные учетные документы бюджетного учреждения разделены на две группы:[[4]](#footnote-4)

- документы, относящиеся к классу 03 "Унифицированная система первичной учетной документации" Общероссийского классификатора управленческой документации (ОКУД);

- документы класса 05 "Унифицированная система финансовой, учетной и отчетной бухгалтерской документации бюджетных учреждений и организаций" ОКУД.

Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом организации. Форматы бланков, указанных в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации, являются рекомендуемыми и могут изменяться. При изготовлении бланочной продукции на основе унифицированных форм первичной учетной документации допускается вносить изменения в части расширения и сужения граф и добавления строк (включая свободные) и вкладных листов для удобства размещения и обработки необходимой информации.

Перечень унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств содержит в себе:

ОС-1Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (приложение № 1).

ОС-1а Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (приложение № 2).

ОС-1б Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (приложение № 3).

ОС-2 Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (приложение № 4).

ОС-3Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (приложение № 5).

ОС-4 Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (приложение № 6).

ОС-4а Акт о списании автотранспортных средств (приложение № 7).

ОС-4б Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (приложение №8).

ОС-6 Инвентарная карточка учета объектов основных средств (приложение №9).

ОС-6аИнвентарная карточка группового учета объектов основных средств (приложение № 10).

ОС-6б Инвентарная книга учета объектов основных средств (приложение № 11).

ОС-14 Акт о приеме (поступлении) оборудования (приложение № 12).

ОС-15 Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (приложение № 13).

ОС-16 Акт о выявленных дефектах оборудования (приложение № 14).

Если же бюджетное учреждение при необходимости использует неунифицированные формы первичных документов (то есть документы, формы которых не содержатся в перечне, опубликованном в приложении N 2 к Инструкции N 70н, и не определены другими нормативными актами), необходимо, чтобы эти документы содержали обязательные реквизиты.

Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) – форма № ОС-1; Акт о приеме-передаче здания (сооружения) – форма № ОС-1а; Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) – форма № ОС-1б: применяются для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации или между организациями для:

1. включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, в момент приобретения, для объектов, требующих монтажа, - после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию), поступивших:

- по договорам купли-продажи, мены имущества, дарения, финансовой аренды (если объект основных средств находится на балансе лизингополучателя) и др.;

- путем приобретения за плату денежными средствами, изготовления для собственных нужд и ввода в эксплуатацию законченных строительством зданий (сооружений, встроенных и пристроенных помещений) в установленном порядке;

1. выбытия из состава основных средств при передаче (продаже, мене и пр.) другой организации.

Исключением являются случаи, когда прием-передача объектов и ввод их в действие должны оформляться в соответствии с действующим законодательством в особом порядке.

Прием-передача объекта(ов) между организациями для включения в состав основных средств для организации-получателя или выбытия его (их) из состава основных средств для организации-сдатчика оформляется общими документами:

* по форме № ОС-1 – для объекта основных средств (кроме зданий, сооружений);
* по форме № ОС-1а – для зданий, сооружений;
* по форме № ОС-1б – для групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений), которые утверждаются руководителями организации-получателя и организации-сдатчика и составляются в количестве не менее двух экземпляров. К акту прилагается и техническая документация, относящаяся к данному(ым) объекту(ам).

Реквизит «Государственная регистрация прав» заполняется на недвижимое имущество и в случаях сделок с ним.

В формах № ОС-1 и № ОС-1а раздел 1 заполняется на основании данных передающей стороны (организации-сдатчика), имеющих информационный характер для объектов основных средств, бывших в эксплуатации. В случаях приобретения объектов через сеть розничной торговли, изготовления для собственных нужд раздел 1 не заполняется. В показателях граф «Сумма начисленной амортизации (износа)» указывается сумма начисленной амортизации (износа) с начала эксплуатации.

Раздел 2 заполняется организацией-получателем только в одном (своем) экземпляре.

В акте данные об объекте основных средств, находящемся в собственности двух или нескольких организаций, записываются соразмерно доле организации в праве общей собственности. При этом на первой странице в раздел «Справочно» заносятся сведения об участниках долевой собственности (с указанием их доли в праве общей собственности), а также в случае, если стоимость приобретения объекта основных средств была выражена в иностранной валюте (условных денежных единицах), - сведения о наименовании иностранной валюты, ее сумме по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату, выбранную в соответствии с требованиями, действующими в системе бухгалтерского учета. Данные приема и исключения объекта из состава основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств (формы № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б).

Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма № ОС-2 ) - применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка и др.) в другой. Выписывается передающей стороной (сдатчиком) в трех экземплярах, подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность объекта(ов) основных средств сдатчика, третий экземпляр передается получателю. Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств (формы № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б).

Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3) - применяется для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации. Подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию. Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Данные ремонта, реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (форма № ОС-6).

Акты о списании объектов основных средств применяются для оформления и учета списания пришедших в негодность:

* объекта основных средств – по форме № ОС-4;
* автотранспортных средств – по форме № ОС-4а;
* групп объектов основных средств – по форме № ОС-4б.

Акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждается руководителем или уполномоченным им лицом. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания. В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом также передается документ, подтверждающий снятие его с учета в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации (Госавтоинспекции). В показателях граф «Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету или восстановительная стоимость» указывается:

* по объектам основных средств, проходившим переоценку - восстановительная стоимость по итогам последней проведенной переоценки;
* по объектам, не проходившим переоценку – первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

В показателях граф «Сумма начисленной амортизации (износа)» указывается сумма начисленной амортизации (износа) с начала эксплуатации.

Затраты по списанию объектов основных средств, а также стоимость материальных ценностей, поступивших от разборки объектов основных средств, отражаются:

* в разделе 3 «Сведения о затратах, связанных со списанием объекта основных средств с бухгалтерского учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания» (форма № ОС-4);
* в разделе 5 «Сведения о затратах, связанных со списанием автотранспортных средств с бухгалтерского учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания» (форма № ОС-4а);
* в разделе 2 «Сведения о поступлении материальных ценностей от списания объектов основных средств» (форма № ОС-4б).

Данные результатов списания вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объекта, объектов и группового учета объектов основных средства (формы № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б).

Инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма № ОС-6); Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма № ОС-6а); Инвентарная книга учета объектов основных средств (форма № ОС-6б): применяются для учета наличия объекта основных средств, а также учета движения его внутри организации. Ведется в бухгалтерии в одном экземпляре: на каждый объект – по форме № ОС-6, на группу объектов **–** по форме № ОС-6а, для объектов основных средств малых предприятий – по форме № ОС-6б.

Записи при приеме-передаче производятся на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (формы № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1б) и сопроводительных документов (технических паспортов заводов-изготовителей и др.). Прием, перемещение объектов основных средств внутри организации, включая проведение реконструкции, модернизации, капитального ремонта, а также их выбытие или списание отражаются в инвентарной карточке (книге) на основании соответствующих документов. В показателях граф «Сумма начисленной амортизации (износа)» указывается сумма начисленной амортизации (износа) с начала эксплуатации.

Акт о приеме (поступлении) оборудования - Форма № ОС-14 применяется для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств. Составляется комиссией, уполномоченной на прием основных средств, в двух экземплярах. Утверждается руководителем или уполномоченным им лицом.

В случае невозможности проведения качественной приемки оборудования при его поступлении на склад Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС-14) является предварительным, составленным по наружному осмотру. Качественные и количественные расхождения с документальными данными организаций, поставивших оборудование, а также факты боя и лома отражаются в соответствующих актах в установленном порядке.

Передача оборудования в монтаж оформляются Актом о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма № ОС-15). При проведении монтажных работ подрядным способом в состав приемочной комиссии входит представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж (форма № ОС-15) не составляется. В получении оборудования на ответственное хранение уполномоченной представитель монтажной организации расписывается непосредственно в акте, и ему передается копия акта.

На дефекты оборудования, выявленные в процессе монтажа, накладки или испытания, а также по результатам контроля, составляется Акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16). Зачисление смонтированного и готового к эксплуатации оборудования в состав основных средств организации оформляется в установленном порядке по формам № ОС-1 или № ОС-1б.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая формируется на счете 0 106 01 000 "Капитальные вложения на основные средства". Стоимость основных средств, с которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и Положением по бухгалтерскому учету.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве операционных расходов, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов.

Если возникает разница между стоимостью полученных и переданных ценностей, то в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» разница должна быть включена в состав внереализационных доходов или расходов.

Выбытие объекта основных средств в бюджетных организациях может иметь место в случаях:

- списания в случае морального и физического износа;

- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;

- передачи филиалу;

- недостачи и порчи, выявленных при инвентаризации активов и обязательств;

- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции.

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Для определения целесообразности (пригодности) дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности его восстановления, а также для оформления документации при выбытии указанных объектов в организации приказом руководителя создается комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность объектов основных средств. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители инспекций, на которые в соответствии с законодательством возложены функции регистрации и надзора на отдельные виды имущества.

В компетенцию комиссии входит:

* осмотр объекта, установление непригодности объекта к восстановлению и дальнейшему использованию;
* установление причин списания объекта (износ, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия, недостачи);
* выявление лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов основных средств из эксплуатации, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности;
* определение возможности использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта и оценка исходя из цен возможного использования. Материальные ценности, остающиеся от списания основных средств, приходуются по рыночной стоимости на дату списания, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации;
* осуществление контроля над изъятием из списываемых объектов драгоценных металлов, определением их количества, веса;
* составление акта на списание основных средств (форма №ОС-4), акта на списание автотранспортных средств (форма №ОС-4а) (с приложением актов об авариях, причинах, вызвавших аварию, если они имели место). При учете выбытия необходимо также учесть п.15 ПБУ 6/01, согласно которому при выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала (в пределах имеющейся суммы) в нераспределенную прибыль организации.

Принятое комиссией решение о списании объекта основных средств оформляется в акте на списание объекта основных средств с указанием данных, характеризующих объект основных средств (дата принятия объекта к бухгалтерскому учету, год изготовления или постройки, время ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации, проведенные переоценки, ремонты, причины выбытия с их обоснованием, состояние основных частей, деталей, узлов, конструктивных элементов). Акт на списание объекта основных средств утверждается руководителем организации.

Выбытие основных средств оформляют следующими первичными документами (в зависимости от ситуации):

- Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств);

- Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств);

- Акт о списании автотранспортных средств.

Акт составляют в двух экземплярах.

Его подписывают члены комиссии, назначенной руководителем организации, и утверждает руководитель или уполномоченное им лицо. Первый экземпляр передают в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад материальных ценностей и металлолома, оставшихся после списания.

При списании автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом также передают документ, подтверждающий снятие автомобиля с учета в ГИБДД. Разборка и демонтаж основных средств до утверждения актов об их списании не допускаются.

Для списания мягкого инвентаря (независимо от стоимости) и однородных предметов хозяйственного инвентаря стоимостью от 1000 до 10 000 руб. применяют Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря .

Акт составляет комиссия, назначенная руководителем учреждения. Списание производится при полной изношенности предметов. Акт оформляют в двух экземплярах. Первый экземпляр сдают в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица.

При списании книг из библиотечного фонда используют Акт о списании исключенной из библиотеки литературы. Акт составляет постоянно действующая комиссия, назначаемая руководителем учреждения. Акт оформляют в двух экземплярах. Первый экземпляр с приложением списка литературы с указанием причин исключения из библиотеки передают в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица. Списание литературы с баланса производится на основании утвержденного акта и квитанции о сдаче ее в макулатуру.

В ряде федеральных ведомств выбытие основных средств происходит в особом порядке. Так, постановлением Правительства РФ от 23 апреля 2003 г. N 231 утверждены Правила высвобождения и реализации движимого имущества, находящегося в оперативном управлении:

- органов внутренних дел, учреждений и казенных предприятий, входящих в систему МВД России;

- учреждений и органов уголовно-исполнительной системы Минюста России;

- органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, таможенных органов;

- Государственной фельдъегерской службы России;

- Государственной противопожарной службы МЧС России.

Высвобождению и реализации подлежит морально устаревшее, не используемое по назначению, не нашедшее применения, а также снятое с эксплуатации движимое имущество.

Безвозмездная передача объектов основных средств, осуществляемая по договору дарения, и передача организацией основных средств в собственность другого юридического или физического лица в обмен на другой товар, совершаемая по договору мены, оформляется также актом (накладной) приемки-передачи основных средств (форма № ОС-1). Списание стоимости указанных основных средств производится на основании акта (накладной) приемки-передачи с приложением договора дарения и письменного сообщения (авизо) принимающей организации о принятии к бухгалтерскому учету этого объекта или договора мены.

На основании акта бухгалтерская служба организации производит соответствующую запись в инвентарной карточке переданного объекта и прилагает указанную карточку к акту (накладной) приемки-передачи основных средств. Об изъятии карточки на выбывший объект делается отметка в документе, открываемом по местонахождению объекта (инвентарной книге).

Возврат арендуемого объекта арендодателю оформляется актом (накладной) приемки-передачи (форма № ОС-1), на основании которого бухгалтерская служба арендатора снимает возвращенный объект с забалансового учета.

На основные средства, не пригодные к восстановлению или просто отсутствующие, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись.

**2.2 Синтетический и аналитический учет объектов основных средств**

Синтетический учет – учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Аналитический учет – учет, который ведется в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности, ведется на счете 101 «Основные средства» по первоначальной восстановительной стоимости.

Счет 101 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, принадлежащих предприятию и находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в аренду.

Счет активный, сальдовый, инвентарный.

Оборот по дебету показывает поступление, оборот по кредиту показывает выбытие основных средств по разным причинам.

Синтетический и аналитический учет основных средств организуется на основе регистров бухгалтерского учета, рекомендованных Министерством финансов Российской Федерации.

Синтетический учет по счету 101 ведут в журнале-ордере № 13 по кредиту счета 101 на основании актов на списание (форма № ОС-4) и актов приемки-передачи основных средств (Форма № ОС-1).

Аналитический учет по счету 101 «Основные средства» ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении основных средств, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам, местам нахождения и т.д.).

Аналитический учет основных средств ведет в инвентарных карточках двух видов:

- инвентарная карточка учета основных средств;

- инвентарная карточка группового учета основных средств.

Пункт 23 Инструкции по бюджетному учету, утвержденной приказом Минфина России от 26 августа 2004 г. N 70н, определяет, что учет основных средств ведется в соответствии с классификацией, установленной ОКОФ, на следующих аналитических счетах Плана счетов бюджетного учета:

0 101 01 000 "Жилые помещения";

0 101 02 000 "Нежилые помещения";

0 101 03 000 "Сооружения";

0 101 04 000 "Машины и оборудование";

0 101 05 000 "Транспортные средства";

0 101 06 000 "Производственный и хозяйственный инвентарь";

0 101 07 000 "Библиотечный фонд";

0 101 08 000 "Мягкий инвентарь";

0 101 09 000 "Драгоценности и ювелирные изделия";

0 101 10 000 "Прочие основные средства".

**2.3 Инвентаризация основных средств**

Документом, регламентирующим порядок проведения инвентаризации, является приказ Минфина России от 13.06.1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств». Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств, а также другое имущество, не принадлежащее организации, но числящееся в бухгалтерском учете (находящееся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Каждому объекту основных средств (кроме объектов стоимостью до 1000 руб. включительно, а также мягкого инвентаря и посуды) присваивают уникальный инвентарный порядковый номер. Это делают вне зависимости от того, находится ли соответствующий объект в эксплуатации, в запасе или на консервации.

Когда инвентарный объект является сложным, то есть включает в себя те или иные обособленные элементы, составляющие вместе с ним одно целое, на каждом таком элементе должен быть обозначен тот же инвентарный номер, что и на основном объединяющем их объекте. Если же у инвентарного объекта несколько частей, имеющих разные сроки полезного использования и учитывающихся как самостоятельные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним на все то время, пока он находится в данном учреждении. Инвентарные номера списанных объектов основных средств вновь принятым к бюджетному учету объектам не присваиваются.

Предметы мягкого инвентаря маркируются специальным штампом несмываемой краской без порчи внешнего вида предмета, с указанием наименования учреждения. При передаче предметов в эксплуатацию производится дополнительная маркировка с указанием года и месяца выдачи их со склада. Маркировочные штампы должны храниться у руководителя учреждения или его заместителя.

В общем случае на каждый объект заводят инвентарную карточку учета основных средств. Инвентарная карточка группового учета основных средств предназначена для учета объектов мягкого, производственного и хозяйственного инвентаря, а также библиотечных фондов.

Инвентарные карточки регистрируют в описи инвентарных карточек по учету основных средств.

С одной стороны, инвентаризация производится в разрезе местонахождения имущества; с другой – раздельно по каждому материально ответственному лицу. Это означает, что если, например, в одном помещении склада хранится одноименный товар, за который отвечают два разных материально ответственных лица, то товар пересчитывается не в целом, а по каждому ответственному отдельно, при этом составляются две отдельных инвентаризационных описи.

Основными целями инвентаризации:

- выявление фактического наличия имущества;

- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;

- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Порядок ее проведения (количество инвентаризаций в отчетном году, даты проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т.д.) определяется руководителем организации (инициативная инвентаризация).

Однако в некоторых случаях проведение инвентаризации предписывается в законодательном порядке (обязательная инвентаризация).

Полную инвентаризацию всех активов и обязательств необходимо проводить перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (в течение IV квартала отчетного года). Правда, имеются исключения. Например, если какое-либо имущество организации было уже инвентаризовано по инициативе руководителя в промежуток времени с 1 октября отчетного года, то повторно это делать не нужно. Разрешено также инвентаризацию основных средств проводить один раз в 3 года, а библиотечных фондов – один раз в 5 лет. Но руководитель предприятия вправе уменьшить эти сроки.

Существует еще несколько ситуаций, при которых проведение полной инвентаризации обязательно:

* при реорганизации или ликвидации организации;
* при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия.

Частичную инвентаризацию организация должна осуществлять:

* при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;
* при смене материально ответственных лиц;
* при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
* в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций; вызванных экстремальными условиями;
* в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Формы для оформления результатов инвентаризации (инвентаризационные описи, акты инвентаризации, сличительные ведомости) утверждены постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998г. №88.

С 1 января 2001г. введена в действие новая форма № ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией», утвержденная постановлением Госкомстата России от 27 марта 2000г. №26.

В организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Персональный состав всех инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии (приказ, постановление или распоряжение) оформляется на бланке формы ИНВ-22. Он должен быть зарегистрирован в книге контроля над выполнением приказов о проведении инвентаризации (типовая форма ИНВ-23).

Можно выделить несколько этапов любой инвентаризации.

1-й этап – подготовительный.Издается приказ о проведении инвентаризации; назначается комиссия; определяются сроки и объекты для инвентаризации; берутся расписки от материально ответственных лиц о том, что поступившее под их ответственность имущество оприходовано (или списано в расход), все расходные и приходные документы сданы в бухгалтерию; определяются остатки по учетным данным; проверяются весы и другие измерительные приспособления; пломбируется помещение, где будет проведена инвентаризация и т.д.

2-й этап – основной.Натуральная и документальная проверка. Производятся подсчет, взвешивание, обмеривание, поиск документов, подтверждающих данные бухгалтерского учета о наличии имущественных прав, обязательств и резервов. Оформляются вышеупомянутые типовые формы инвентаризационных описей и актов инвентаризации. Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

3-й этап – аналитический.Сопоставляются полученные от проверки фактические данные с данными бухгалтерского учета, выявляются расхождения (излишки, недостачи, недооценка, переоценка) и составляются сличительные ведомости. Для основных средств применяются типовые бланки сличительных ведомостей ИНВ-18. На этом этапе по распоряжению руководителя могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия помещения, в котором проводилась инвентаризация. Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций оформляются актом (форма №ИНВ-24) и регистрируются в книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций (форма №ИНВ-25).

4-й этап – заключительный.Проводится заключительное заседание инвентаризационной комиссии, на котором подписывается форма №ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией». На основании этого издается приказ руководителя об утверждении результатов инвентаризации и привлечении виновных к административной и материальной ответственности. Вносятся бухгалтерские записи. Составляются заявления в следственные органы и иски в судебные органы.

До начала инвентаризации основных средств рекомендуется проверить:

- инвентарные карточки, инвентарные книги, описи и другие регистры аналитического учета;

- технические паспорта и другую техническую документацию;

- документы на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение.

Если документы отсутствуют, необходимо обеспечить их получение или оформление.

При инвентаризации основных средств комиссия осматривает объекты и заносит в описи их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

Если выявлены объекты, не принятые на учет, а также объекты, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неверные данные, комиссия должна включить в опись правильные сведения.

Например, по зданиям указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), площадь, число этажей, год постройки и другие необходимые сведения, характеризующие данный объект.

Выявленные инвентаризацией неучтенные объекты должны быть оценены с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию с оформлением соответствующего акта.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с их основным назначением. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось его основное назначение, он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера, организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки и т.п. одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые на инвентарной карточке группового учета, в описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

На основные средства, непригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.).

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные. По указанным объектам составляется отдельная опись.

Результатом инвентаризации может быть соответствие фактических данных и данных бухгалтерского учета, обнаружение излишков основных средств или недостачи.

**2.4 Учет амортизации основных средств**

Стоимость объектов основных средств, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (включая объекты основных средств, переданные в аренду, безвозмездное пользование, доверительное управление), погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Основные средства относятся к техническому капиталу предприятия, который используется длительное время, претерпевая постепенные изменения в виде физического и морального износов, а также исчерпывая свою финансовую полезность.

Физический износ – это изменение основных свойств объекта, приводящее к снижению качества выпускаемой продукции, повышению частоты отказов, уменьшению производительности и к другим отрицательным с экономической точки зрения явлениям. Например, вследствие потери прочностных и точностных свойств отдельных узлов весового оборудования, применяемого в торговых организациях, качество взвешивания значительно снижается и через определенное время становится недопустимым.

Моральный износ (старение) связан с невозможностью на старом (по году выпуска) техническом устройстве обеспечить выполнение новых необходимых функций. Например, на лабораторном оборудовании более старого года выпуска, хотя оно совсем не было в употреблении, невозможно обеспечить обязательные операции по оценке качества выпускаемых пищевых продуктов. Они (операции) не были заложены в его конструкцию по тому уровню технического прогресса, который был при разработке данного образца оборудования. На швейной машинке старого образца также нельзя исполнить современные технологические операции, так как это не предусматривалось техническим заданиям на ее проектирование.

Технический смысл физического и морального износов (старения) основных средств в бухгалтерском учете тесно связан с амортизационными отчислениями.

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Амортизация – это накопление хозяйствующим субъектом средств для возмещения расходов, понесенных на приобретение объекта основных средств.

Амортизационные отчисления – это частичные суммы стоимости данных долгосрочных активов, относимые на себестоимость продукции, финансовый результат или нераспределенную прибыль (т.е. прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия после уплаты налога на прибыль и других обязательных платежей).

Амортизационные отчисления (согласно нормативным документам бухгалтерского учета) – это ежемесячные суммы, накапливаемые для последующей замены основных средств. Накопление этих сумм начинается на следующий же месяц после приемки объекта основных средств в эксплуатацию: бухгалтер начинает списывать на себестоимость продукции часть его стоимости.

Начисление амортизации на объект основных средств производится до момента достижения степени амортизации, равной балансовой стоимости, либо до прекращения права собственности на него (например, при арендных отношениях). Начисление амортизации может быть приостановлено решением руководства предприятия на время реконструкции, модернизации основного средства или нахождения его на консервации.

Амортизация объектов основных средств приостанавливается на случай их консервации на срок свыше трех месяцев или ведения восстановительных работ сроком свыше 12 месяцев. Руководство предприятия имеет право самостоятельно решить вопрос о консервации любых объектов.

Согласно нормативным документам основные средства с позиций амортизационных отчислений подразделяются на три следующие категории:

* 1. амортизируемые объекты;
	2. предметы, не амортизируемые, но оцениваемые по степени износа;
	3. объекты, не амортизируемые и не оцениваемые по степени износа.

В соответствии с законодательством на ряд основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются, амортизация не начисляется[[5]](#footnote-5), например:

* объекты жилищного фонда[[6]](#footnote-6);
* объекты внешнего благоустройства;
* земельные участки;
* приобретенные издания (книги, брошюры и т.п.);
* объекты природопользования.

Начиная с 1 января 2005 года в бюджетном учете согласно Инструкции №70 следует начислять амортизацию на основные средства. Учет начисленной амортизации ведется на счете 010400000 «Амортизация», данные этого счета характеризуют степень изношенности основных средств и нематериальных активов учреждения. Счет 010400000 «Амортизация» подразделяется на следующие аналитические счета:

* 104.01.000 "Амортизация жилых помещений";
* 104.02.000 "Амортизация нежилых помещений";
* 104.03.000 "Амортизация сооружений";
* 104.04.000 "Амортизация машин и оборудования";
* 104.05.000 "Амортизация транспортных средств";
* 104.06.000 "Амортизация производственного и хозяйственного инвентаря".

Отсутствие счетов по учету амортизации по следующим группам основных средств - "Библиотечный фонд", "Мягкий инвентарь", "Драгоценности и ювелирные изделия", "Прочие основные средства" - говорит о том, что по этим основным средствам амортизация не начисляется (хотя прямо об этом в Инструкции N 70н не сказано).

По объектам основных средств в бюджетных организациях амортизация начисляется в следующем порядке:

* на основные средства стоимостью до 1 000 руб. амортизация не начисляется. По ведомости на нужды учреждения основные средства списываются сразу в расходы.
* на основные средства стоимостью от 1 001 до 10 000 руб. начисляется амортизация в размере 100% при введении в эксплуатацию. Дальнейшее списание производится при полной непригодности объекта путем составления акта на списание.
* на основные средства стоимостью свыше 10 000 руб. амортизация начисляется линейным способом по нормам, которые определяются исходя из срока полезного использования объектов основных средств, включаемых в амортизационные группы.

Для того чтобы определить срок полезного использования, надо воспользоваться двумя документами – постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 359 «Общероссийский классификатор основных фондов» и постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 №1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается учреждением в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Начисление амортизации не может производиться свыше 100% стоимости объектов основных средств и нематериальных активов.

Начисленная амортизация в размере 100% стоимости на объекты, которые пригодны для дальнейшей эксплуатации, не может служить основанием для списания их по причине полной амортизации.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

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

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

Объекты основных средств стоимостью не более 10000 рублей за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также приобретенные книги, брошюры и т.п. издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

при линейном способе - 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;

при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации;

при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования - исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету (см. таблицу 3).

Таблица 3 Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы

|  |  |
| --- | --- |
| Номер группы | Срок полезного использования |
| Первая группа | 1-2 года включительно |
| Вторая группа | 2-3 года включительно |
| Третья группа | 3-5 лет включительно |
| Четвертая группа | 5-7 лет включительно |
| Пятая группа | 7-10 лет включительно |
| Шестая группа | 10-15 лет включительно |
| Седьмая группа | 15-20 лет включительно |
| Восьмая группа | 20-25 лет включительно |
| Девятая группа | 25-30 лет включительно |
| Десятая группа | свыше 30 лет |

Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисленных амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

Начисление амортизации по объектам основных средств, сданных в аренду, производится арендодателем.

Если объект основных средств по договору текущей аренды передан для использования другой организации, возможны два варианта учета в зависимости от того, к какому виду деятельности предприятия относятся операции по сдаче имущества в аренду:

1. сумма амортизационных отчислений отражается в себестоимости услуг по сдаче объектов (зданий и сооружений) в аренду;
2. сумма амортизационных отчислений учитывается в составе операционных расходов.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 и «Расходы организации» ПБУ 10/99 арендованные отношения между предприятиями могут осуществляться в рамках обычной и операционной деятельности.

Аналитический учет по счету 0 104 00 000 "Амортизация" ведется в оборотной ведомости по основным средствам. Общая сумма амортизации, начисленная за отчетный месяц по основным средствам, отражается в журнале операций по прочим операциям.

Амортизация по основным средствам в бюджетных учреждениях начисляется линейным способом[[7]](#footnote-7). Этот способ предполагает равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования учреждение устанавливает в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Если в результате достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации нормативные показатели объекта основных средств улучшились, учреждение может пересмотреть срок полезного использования по этому объекту.

При отражении амортизации по основным средствам, приобретенным за счет средств от предпринимательской деятельности, следует помнить, что в большинстве случаев в первоначальную стоимость основного средства не включается НДС.

Расходы бюджетного учреждения по предпринимательской деятельности отражаются на счете 0 106 04 000 "Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)". Поэтому сумма начисленной амортизации по основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности, также относится на этот счет.

**2.5 Учет ремонта основных средств**

Для поддержания основных средств в исправном состоянии необходим систематический уход и периодический ремонт. Затраты на ремонт определяются предприятием самостоятельно, исходя из величины первоначальной стоимости основных средств, их технического уровня и физического состояния. Особенности ремонта имеют определенное значение для организации учета связанных с ними затрат.

Учет ремонта основных средств должен обеспечить:

* правильное документальное оформление всех ремонтных работ;
* выявление объема и себестоимости выполненных ремонтных работ;
* контроль за использованием средств, ассигнованных на производство ремонта по назначению;
* выявление отклонений (экономия или перерасход) фактических затрат на ремонтные работы от утвержденных смет (при выполнении ремонта хозяйственным способом).

Ремонты могут быть плановыми и внеплановыми.

Ремонт основных средств рекомендуется проводить в соответствии с планом, который формируется по видам основных средств, подлежащих ремонту, в денежном выражении исходя из системы планово-предупредительного ремонта, разрабатываемой организацией с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и других причин. К плановым ремонтам относятся работы по систематическому и своевременному предохранению основных средств от преждевременного износа и поддержанию их в рабочем состоянии: текущий и средний ремонт, а также капитальный и особо сложный ремонт отдельных объектов основных средств. Планово-предупредительный ремонт удлиняет срок службы основных средств и сокращает простои оборудования. План ремонта и система планово- предупредительного ремонта утверждается руководителем организации.

Внеплановые ремонты связаны с непредвиденными обстоятельствами: аварией, внезапными остановками механизмов и т. п.

Текущий ремонтосновных средств – это вид ремонта «с периодичностью менее одного года, предусматривающий систематическое и своевременное проведение профилактических мероприятий и работ по устранению мелких повреждений и неисправностей, предупреждающих преждевременный износ основных фондов. При этом производятся работы, связанные с заменой изношенных мелких деталей, устранением мелких повреждений конструкций, инженерных коммуникаций, разборкой отдельных узлов машин, оборудования, при этом основные узлы и детали не ремонтируются и не заменяются.

Средний ремонтосновных средств больший по объему и более сложный по сравнению с текущим ремонтом. При среднем ремонте производится частичная разборка всех ответственных узлов машин, механизмов, оборудования, агрегатов с заменой или восстановлением изношенных деталей, а также их регулировка и испытание под нагрузкой. Средний ремонт, осуществляемый с периодичностью свыше одного года, отражается в учете как капитальный, а с периодичностью чаще одного раза в год как текущий.

Капитальный ремонт основных средств наибольший по объему, сложности и стоимости ремонт, производимый с периодичностью свыше одного года. При этом следует исходить из того, что при капитальном ремонте:

* Оборудования и транспортных средств, как правило, производится полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулирование и испытание агрегата. При этом имеется в виду, что указанные виды работ должны производиться с учетом возможностей улучшения технических параметров ремонтируемого оборудования и его модернизации;
* Зданий и сооружений производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты зданий, трубы подземных сетей, опоры мостов и т. п.).

Учет ремонта основных средств (фондов) должен обеспечить правильное документальное оформление всех ремонтных работ.

Перед ремонтом комиссия, назначенная руководителем предприятия, составляет акт технического осмотра объекта основных средств, подлежащего ремонту, в котором перечисляются обнаруженные дефекты, перечень деталей, которые необходимо заменить, содержатся выводы о характере и объеме работ. Сметно-техническая документация составляется на основе акта технического осмотра объекта, подлежащего ремонту, проекта модернизации при капитальном ремонте и установленного объема работ.

Капитальный ремонт может осуществляться подрядным и хозяйственным способами.

В большинстве случаев ведение ремонтных работ осуществляет подрядная организация. На капитальный ремонт, осуществляемый подрядным способом, предприятие заключает договор с подрядчиком. "По договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его"[[8]](#footnote-8). Договор на проведение ремонтных работ должен заключаться письменно и отражать следующие обязательные условия: сроки, цену и содержание выполняемых работ, распределение рисков между сторонами, порядок приемки и оплаты работ, гарантии подрядчика и др. "Цена работы может быть определена путем составления сметы" [[9]](#footnote-9)(приблизительной или твердой).

При подрядном способе выполнения работ по капитальному ремонту учет затрат ведет подрядчик. Операции по отпуску и приему материалов на капитальный ремонт основных средств должны обязательно оформляться соответственно предприятиями и подрядными организациями первичными документами (накладные, приходные ордера и др.).

Приемка объектов по окончании капитального ремонта производится по акту приемки-сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов (форма № ОС-3). Акт составляют в двух экземплярах: первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передают организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию.

При хозяйственном способе ремонт осуществляется силами самого предприятия. На основании утвержденного акта технического осмотра объекта основных средств, подлежащего ремонту, составляется документация на проведение ремонтных работ, в которой указывают сроки начала и окончания ремонта, перечень подлежащих замене деталей, сметные затраты на ремонт в постатейном разрезе. Бухгалтерия открывает карточку на ремонт соответствующего объекта, куда заносятся все относящиеся к заказу затраты. Материалы, используемые для ремонта, выдаются по первичным учетным документам. Для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями применяется требование-накладная по форме № М–11, лимитно-заборная карта по форме № М–8 и др.

Приемка отремонтированного объекта осуществляется по акту приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма №ОС-3). К акту прилагается справка о сметной стоимости ремонта и фактически произведенных расходах.

С 1 января главой 25 НК РФ введен особый порядок учета для целей налогообложения расходов организаций на ремонт основных средств. Расходы организаций «на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, а размере фактических затрат»[[10]](#footnote-10)."Налогоплательщик, образующий резерв предстоящих расходов на ремонт, рассчитывает отчисления в такой резерв исходя из совокупной стоимости основных средств"[[11]](#footnote-11). Основные средства, введенные в эксплуатацию до 1 января 2002 г., учитываются при определении совокупной стоимости основных средств по восстановительной стоимости. "При определении нормативов отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств налогоплательщик обязан определить предельную сумму отчислений, исходя из периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены элементов основных средств.. При этом предельная сумма резерва предстоящих расходов на указанный ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года"[[12]](#footnote-12).

В случае если организация создает резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается за счет средств резерва. Если сумма фактических расходов на ремонт основных средств превышает сумму созданного резерва, сумма превышения включается в состав прочих расходов для целей налогообложения на дату окончания налогового периода. Остаток средств фонда на конец налогового периода включается в состав доходов для целей налогообложения.

Организации других отраслей народного хозяйства учитывают указанные расходы в следующем порядке:

* Расходы в сумме, не превышающей 10% первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемых основных средств, учитываются в отчетном (налоговом) периоде их осуществления;
* При ремонте основных средств, относящихся к IV–X амортизационным группам, расходы в сумме, превышающей 10% первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств, включаются в состав прочих расходов, учитываемых для целей налогообложения, равномерно в течение 5 лет;
* При ремонте основных средств, относящихся к I–III амортизационным группам, расходы в сумме, превышающей 10% первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств, включаются в состав прочих расходов равномерно в течение срока полезного использования объекта амортизируемых основных средств.

**ГЛАВА III. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ГЕОФИЗИЧЕСКОЙ СЛУЖБЕ РАН**

**3.1 Краткая организационно-правовая и экономическая характеристика Геофизической службы РАН**

Геофизическая служба Российской академии наук (далее ГС РАН) является структурным звеном Российской академии наук (далее РАН), относится к организациям научного обслуживания РАН и входит в состав Отделения наук о Земле РАН, которое осуществляет научно-методическое и научно-организационное руководство ГС РАН.

ГС РАН является некоммерческой научной организацией и имеет статус государственного учреждения.

ГС РАН имеет 6 филиалов и 12 подразделений в различных регионах России.

Основной целью деятельности Геофизической службы является проведение непрерывного сейсмического мониторинга России, сопредельных территорий и мира для решения фундаментальных и прикладных задач в области наук о земле.

Основными направлениями деятельности являются:

- проведение комплексных сейсмологических, геофизических и других наблюдений;

- создание базы данных сейсмологических, геофизических и других наблюдений для обеспечения исследований, проводимых РАН;

- организация и проведение наблюдений за подводными землетрясениями в районах Тихого океана;

- обеспечение межрегионального и международного обмена геофизической информацией.

ГС РАН владеет, пользуется и распоряжается имуществом, находящимся в федеральной собственности и переданным ей в установленном порядке в оперативное управление, а также имуществом, приобретенным за счет средств от предпринимательской и иной приносящий доход деятельности. Имущество, полученное ГС РАН в форме дара, пожертвования или по завещанию, отражается в смете доходов и расходов и учитывается на отдельном балансе.

За ГС РАН закрепляются в постоянное пользование земельные участки, выделенные ей в установленном порядке.

В установленном законодательством Российской Федерации и Президиумом РАН порядке ГС РАН может списывать со своего баланса морально устаревшее и непригодное для дальнейшего использования и реализации оборудование, приборы, инвентарь.

**3.2 Практические аспекты учетной политики Геофизической службы РАН в области учета основных средств**

Учетная политика Геофизической службы РАН формируется главным бухгалтером организации на основе Положения о бухгалтерском учете и утверждается руководителем организации. Бухгалтерский учет ведется в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных организациях, утвержденной Приказом Минфина России от 26.08.2004г. № 70н с использованием нового плана счетов финансово-хозяйственной деятельности, утвержденным Приказом Минфина РФ № 70 от 26.08.04 « Об утверждении Инструкции по бюджетному учету».

При этом утверждается:

* рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
* формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
* порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
* методы оценки активов и обязательств;
* правила документооборота и технология обработки учетной информации;
* порядок контроля за хозяйственными операциями;
* другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики предполагается, что:

* активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций;
* организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно обязательства будут погашаться в установленном порядке;
* принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому;
* факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Учетная политика Геофизической службы должна обеспечивать:

* полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности;
* своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности;
* большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;
* отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования;
* тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца;
* рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

При формировании учетной политики Геофизической службы, осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Принятая Геофизической службой учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации. К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся способы амортизации основных средств, товаров, работ, услуг и т.д., отвечающие требованиям, приведенным в пункте 18 ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливается соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Учет основных средств в Геофизической службе осуществляется в соответствии с действующим законодательством, согласно с Положением по бухгалтерскому учету 6/01, утвержденным Приказом Минфина РФ от 30.03.2001г. № 26н и учетной политики организации.

В составе основных средств учитываются материальные объекты, используемые в процессе деятельности ГС РАН при выполнении работ или оказании услуг или для управленческих нужд в течение срока, превышающего 12 месяцев. Срок полезного использования объектов основных средств устанавливается при принятии объектов к учету исходя из:

-ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

-ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации, естественных условий и влияния агрессивной среды;

-нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (п.20 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

Аналитический учет по счету 010100000 «Основные средства» ведется предприятием по отдельным инвентарным объектам основных средств (инвентарный номер выбывшего основного средства вновь поступившим не присваивается). Счет этот инвентарный, и его дебетовое сальдо подтверждается результатами инвентаризационных ведомостей. Объекты принимаются к учету по первоначальной стоимости. При этом построение аналитического учета в Геофизической службе обеспечивает возможность получения данных о наличии и движении основных средств, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам, местам нахождения). Объекты основных средств на предприятии закреплены за сотрудниками, с которыми заключены договора о материальной ответственности.

В области основных средств учетная политика предприятия такова:

1. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по сумме фактических затрат на их приобретение, сооружение и изготовление. Изменение первоначальной стоимости объектов допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценке объектов основных средств.
2. Объекты основных средств, используемые организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, имеющие стоимость от 1000 рублей до 10 000 рублей за единицу, списываются на затраты производства по мере отпуска их в производство или эксплуатацию (ПБУ 6/01 "Учет основных средств").
3. К вновь приобретенным основным средствам применяется Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденную Постановлением Правительства РФ «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 01.01.02 года №1.
4. Амортизация основных средств начисляется линейным способом исходя из первоначальной стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования. Амортизационные отчисления начисляются ежемесячно в размере 1/12 годовой нормы.
5. Затраты на ремонт основных средств включаются в себестоимость отчетного периода, в котором были произведены ремонтные работы (п.27 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", ст.260 НК РФ).

**3.3 Поступление, выбытие и ликвидация основных средств в ГС РАН**

**3.3.1 Документальное оформление основных средств в ГС РАН**

Поступление и внутреннее перемещение основных средств в ГС РАН оформляются следующими первичными документами:

* Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений);
* Акт о приеме-передаче здания (сооружения);
* Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений);
* Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств;
* Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств;
* Требование-накладная;
* Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения.

Поступление и внутреннее перемещение основных средств оформляются следующими бухгалтерскими записями:

- прием в эксплуатацию вновь выстроенных зданий, сооружений или работ по их реконструкции отражается по дебету счетов 010101310 "Увеличение стоимости жилых помещений", 010102310 "Увеличение стоимости нежилых помещений", 010103310 "Увеличение стоимости сооружений" и кредиту счета 010601410 "Уменьшение капитальных вложений в основные средства";

- принятие к бухгалтерскому учету объектов основных средств по первоначальной стоимости, сформированной при их приобретении, безвозмездном получении, изготовлении хозяйственным способом, отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 010100000 "Основные средства" (010101310, 010102310, 010103310, 010104310, 010105310, 010106310, 010107310, 010108310, 010109310, 010110310) и кредиту счета 010601410 "Уменьшение капитальных вложений в основные средства";

- оприходование излишков основных средств, выявленных при инвентаризации, по рыночной стоимости отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 010100000 "Основные средства" (010101310, 010102310, 010103310, 010104310, 010105310, 010106310, 010107310, 010108310, 010109310, 010110310) и кредиту счета 040101180 "Прочие доходы".

Выдача основных средств в эксплуатацию оформляется следующими документами:

- стоимостью до 1000 рублей включительно - на основании Ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения и отражается бухгалтерскими записями по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040101172 "Доходы от реализации активов" и кредиту счетов 010106410 "Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря", 010110410 "Уменьшение стоимости прочих основных средств";

- стоимостью свыше 1000 рублей, а также посуды, мягкого инвентаря, библиотечного фонда, независимо от стоимости, - на основании Требований-накладных с изменением материально ответственного лица в регистрах аналитического учета объектов основных средств.

Выбытие основных средств оформляется следующими первичными документами:

* Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств);
* Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств);
* Акт о списании автотранспортных средств;
* Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря
* Акт о списании исключенной из библиотеки литературы с приложением списков исключенной литературы.

Разборка и демонтаж основных средств до утверждения актов об их списании не допускается.

Выбытие основных средств оформляется следующими бухгалтерскими записями:

- списание объектов основных средств вследствие недостачи, отнесенной за счет виновных лиц, отражается по балансовой стоимости по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 010400000 "Амортизация" (010401410, 010402410, 010403410, 010404410, 010405410, 010406410), счета 040101172 "Доходы от реализации активов" и кредиту счетов 010101410 "Уменьшение стоимости жилых помещений", 010102410 "Уменьшение стоимости нежилых помещений", 010103410 "Уменьшение стоимости сооружений", 010104410 "Уменьшение стоимости машин и оборудования", 010105410 "Уменьшение стоимости транспортных средств", 010106410 "Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря", 010107410 "Уменьшение стоимости библиотечного фонда", 010108410 "Уменьшение стоимости мягкого инвентаря", 010109410 "Уменьшение стоимости драгоценностей и ювелирных изделий", 010110410 "Уменьшение стоимости прочих основных средств";

- безвозмездная передача объектов основных средств отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 010400000 "Амортизация" (010401410, 010402410, 010403410, 010404410, 010405410, 010406410), счетов 040101241 "Расходы на субсидии государственным организациям", 040101242 "Расходы на субсидии негосударственным организациям", 040101251 "Расходы на перечисления другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации", 040101252 "Расходы на перечисления наднациональным организациям и правительствам иностранных государств", 040101253 "Расходы на перечисления международным организациям" и кредиту счетов 010101410 "Уменьшение стоимости жилых помещений", 010102410 "Уменьшение стоимости нежилых помещений", 010103410 "Уменьшение стоимости сооружений", 010104410 "Уменьшение стоимости машин и оборудования", 010105410 "Уменьшение стоимости транспортных средств", 010106410 "Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря", 010107410 "Уменьшение стоимости библиотечного фонда", 010108410 "Уменьшение стоимости мягкого инвентаря", 010109410 "Уменьшение стоимости драгоценностей и ювелирных изделий", 010110410 "Уменьшение стоимости прочих основных средств".

Ликвидацию основных средств в ГС РАН производят на основании распоряжения руководителя предприятия. Приказом руководителя назначается постоянно действующая комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер и лица, на которых возложена ответственность за сохранность объектов основных средств.

Комиссия определяет целесообразность дальнейшего использования объектов основных средств - невозможность или неэффективность их восстановления, непригодность к дальнейшему использованию, а также оформляет документацию на списание указанных объектов.

В компетенцию комиссии входят:

* осмотр объекта, подлежащего списанию, с использованием необ­ходимой технической документации, а также данных бухгалтер­ского учета, установление непригодности объекта к восстановле­нию и дальнейшему использованию;
* установление причин списания объекта (физический и моральный износ, реконструкция, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное не использование объекта для производства продукции, выполне­ния работ и услуг либо для управленческих нужд);
* выявление лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов основных средств из эксплуатации, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности, уста­новленной действующим законодательством;
* определение возможности использования отдельных узлов, дета­лей, материалов списываемого объекта и оценка исходя из цен возможного использования;
* осуществление контроля за изъятием из списываемых объектов основных средств, цветных и драгоценных металлов, определени­ем их количества, веса;

Результаты принятого комиссией решения оформляются актом на списание основных средств (форма № ОС-4) или актом на списание авто­транспортных средств (форма № ОС-4а) с приложением актов об авариях, причинах, вызвавших аварию, если они имели место.

Акт составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии, утверждается руководителем организации или лицом, на это уполномоченным.

Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй - остает­ся у лица, ответственного за сохранность основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации оставшихся в результате описания запчастей, материалов, металлолома и т.п.

- списание объектов основных средств, пришедших в негодность, отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 010400000 "Амортизация" (010401410, 010402410, 010403410, 010404410, 010405410, 010406410), счета 040101172 "Доходы от реализации активов" и кредиту счетов 010101410 "Уменьшение стоимости жилых помещений", 010102410 "Уменьшение стоимости нежилых помещений", 010103410 "Уменьшение стоимости сооружений", 010104410 "Уменьшение стоимости машин и оборудования", 010105410 "Уменьшение стоимости транспортных средств", 010106410 "Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря", 010107410 "Уменьшение стоимости библиотечного фонда", 010108410 "Уменьшение стоимости мягкого инвентаря", 010109410 "Уменьшение стоимости драгоценностей и ювелирных изделий", 010110410 "Уменьшение стоимости прочих основных средств";

- списание объектов основных средств, пришедших в негодность вследствие стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций, отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 010400000 "Амортизация" (010401410, 010402410, 010403410, 010404410, 010405410, 010406410), счета 040101273 "Чрезвычайные расходы по операциям с активами" и кредиту счетов 010101410 "Уменьшение стоимости жилых помещений", 010102410 "Уменьшение стоимости нежилых помещений", 010103410 "Уменьшение стоимости сооружений", 010104410 "Уменьшение стоимости машин и оборудования", 010105410 "Уменьшение стоимости транспортных средств", 010106410 "Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря", 010107410 "Уменьшение стоимости библиотечного фонда", 010108410 "Уменьшение стоимости мягкого инвентаря", 010109410 "Уменьшение стоимости драгоценностей и ювелирных изделий", 010110410 "Уменьшение стоимости прочих основных средств".

**3.3.2 Анализ наличия и движения основных средств в ГС РАН**

Наличие основных средств в целом и его отдельных видов может быть определено на дату и за период. Поскольку 1 июля 2005 года в ГС РАН произошла реорганизация, рассмотрим движение основных средств на данном предприятии за последнее полугодие.

Из оборотно-сальдовой ведомости за 2 полугодие 2005 года (приложение № 15), рассмотрим состав основных средств и сведем данные в таблицу 4.

Таблица 4 Состав основных средств ГС РАН на конец 2 полугодия

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Код и наименование | На начало периода | Обороты за период | На конец периода |
| руб. | % | поступило | выбыло | руб. | % |
| руб. | % | руб. | % |
| 101 Основные средства | 174067348 | 100 | 6239757 | 100 | 2299702,52 | 100 | 178007402,49 | 100 |
| 101.01 Жилые помещения | 407312 | 0,23 |  |  |  |  | 407312 | 0,23 |
| 101.02 Нежилые помещения | 65977920 | 37,9 | 128000 | 2,05 |  |  | 66105920 | 37,1 |
| 101.03 Сооружения | 55750390 | 32,0 |  |  |  |  | 55750390 | 32,0 |
| 101.04 Машины и оборудование | 37971441 | 21,8 | 4896771 | 78,5 | 1921103,52 | 83,5 | 40947108,48 | 23,0 |
| 101.05 Транспортные средства | 1611593 | 0,92 | 686324 | 11,0 | 305624 | 13,3 | 1992293 | 1,12 |
| 101.06 Производственный и хоз.инвентарь | 2104886 | 1,21 | 528567 | 8,47 | 71955 | 3,13 | 2561498 | 1,44 |
| 101.07 Библиотечный фонд | 36450 | 0,02 | 95 |  | 130 |  | 36415,01 | 0,02 |
| 101.08 Мягкий инвентарь | 65012 | 0,04 |  |  | 890 | 0,04 | 64122 | 0,04 |
| 101.09 Прочие основные средства | 10142344 | 5,8 |  |  |  |  | 10142344 | 5,7 |

Как видно из таблицы 4 наибольшая доля как поступления, так и выбытия (соответственно 78,5% и 83,5%) занимают машины и оборудование – в рассматриваемом периоде были списаны и приобретены компьютеры и цифровые станции.

Наличие и движение основных средств в бухгалтерском учете показывается ежемесячно. Стоимость основных средств на конец периода определятся по балансовой схеме:

Фk=Фн+Фп-Фв,

где Фк – стоимость основных средств на конец периода;

Фн - стоимость основных средств на начало периода;

Фп - стоимость поступивших основных средств;

Фв - стоимость выбывших основных средств.

Исходные данные для расчетов представлены в таблице 5:

Таблица 5 Данные из оборотно-сальдовой ведомости по ГС РАН

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Период | Сальдо на начало периода,руб. | Обороты за период,руб. | Сальдо на конец периода,руб. |
| Дебет | Кредит | Дебит | Кредит | Дебит | Кредит |
| июль | 174,067,348.01 |  | 212,444.00 | 17,382.00 | 174,262,410.01 |  |
| август | 174,262,410.01 |  | 229,205.00 | 25,178.00 | 174,466,437.01 |  |
| сентябрь | 174,466,437.01 |  |  | 111,408.00 | 174,355,029.01 |  |
| октябрь | 174,355,029.01 |  | 894,368.00 | 1,581,250.00 | 173,668,147.01 |  |
| ноябрь | 173,668,147.01 |  | 2,865,737.00 | 281,919.00 | 176,251,965.01 |  |
| декабрь | 176,251,965.01 |  | 2,038,003.00 | 282,565.52 | 178,007,402.49 |  |
| **Итого** |  |  | **6,239,757.00** | **2,299,702.52** |  |  |

Данные для таблицы получены из Оборотно – сальдовых ведомостей за июль – декабрь 2005 года (оборотно-сальдовые ведомости представлены в приложении № 16-21).

По данным предприятия о наличии, износе и движении основных средств рассчитываются показатели, имеющие значение для оценки производственного потенциала предприятия. Наличие и движение основных средств на предприятии проводится с помощью следующих показателей:

1. **Показатели движения**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1.1. | Коэффициент поступления (ввода) Квв | = | Стоимость вновь поступивших основных средств |
| Стоимость основных средств на конец отчетного периода |
|  |  |  |  |
| 1.2. | Коэффициент обновления Коб | = | Стоимость новых основных средств |
| Стоимость основных средств на конец отчетного периода |
|  |  |  |  |
| 1.3. | Коэффициент выбытия основных средств Квыб. | = | Стоимость всех выбывших основных средств |
| Стоимость основных средств на начало отчетного периода |
|  |  |  |  |
| 1.4. | Коэффициент ликвидации Кл | = | Стоимость ликвидированных основных средств |
| Стоимость основных средств на начало отчетного периода |
|  |  |  |  |
| 1.5. | Коэффициент замены Кзам | = | Стоимость выбывших в результате износа основных средств |
| Стоимость вновь поступивших основных средств |
|  | **2. Показатели состояния** |  |  |
|  |  |  |  |
| 2.1. | Коэффициент износа Ки | = | Сумма износа |
| Полная стоимость наличных основных средств |
|  |  |  |  |
| 2.2. | Коэффициент годности Кг | = | Остаточная стоимость основных средств |
| Полная стоимость наличных основных средств |

Рассчитаем данные показатели для ГС РАН, результаты сведем в таблицу 6 (данные на начало периода рассчитаны по данным оборотно-сальдовой ведомости за январь-июнь 2005 года – приложение № 22):

Таблица 6 Показатели движения и состояния в ГС РАН

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Период | Показатели движения, % | Показатели состояния,% |
| Квв | Квыб | Кзам | Ки | Кг |
| **на начало периода** | **3,87** | **1,59** | **40,46** | **60,1** | **39,9** |
| на 01.08.05 | 0,12 | 0,01 | 8,18 | 82,17 | 17,83 |
| на 01.09.05 | 0,13 | 0,01 | 11,0 | 82,3 | 17,7 |
| на 01.10.05 | - | 0,06 | - | 82,46 | 17,54 |
| на 01.11.05 | 0,51 | 0,91 | 176,8 | 82,43 | 17,57 |
| на 01.12.05 | 1,63 | 0,16 | 9,84 | 81,45 | 18,55 |
| на 01.01.06 | 1,14 | 0,16 | 13,86 | 80,78 | 19,22 |
| **на конец периода** | **3,5** | **1,32** | **36,86** | **80,78** | **19,22** |

Коэффициент износа характеризует долю той части стоимости основных средств, которая перенесена на продукт, а коэффициент годности – неизношенную часть основных средств. Коэффициент замены характеризует интенсивность замены средств труда.

Как видно из таблицы 6 в целом в середине периода обновление вводится медленнее, основные поступления основных средств происходит на конец отчетного периода, т.к. одной из особенностей бюджетных организаций является то, что основное финансирование приходиться именно на конец года. Выбытие основных средств происходит относительно равномерно, за исключением 10 месяца - это было связано со списанием машины. Коэффициент ввода на конец периода превышает коэффициент выбытия на 2,18%. Это свидетельствует о том, что оборудование в ГС РАН обновляется быстрее, чем выбывает, что можно увидеть еще и из таблицы № 4.

Средняя величина износа за второе полугодие составляет 80,78%. Она существенно – на 20%, отличается от величины износа на начало периода. Это связано с особенностью учета основных средств в бюджетных организациях. В первом полугодии 2005 года был начислен износ на конец периода. В связи с вводом Инструкции по бюджетному учету № 70 от 26 августа 2004 года со второго полугодия в ГС РАН начисляется ежемесячная амортизация. Переход на новую систему учета был разрешен в течение 2005 года.

Кроме того, можно наблюдать постепенное увеличение коэффициента годности, что связано с покупкой нового оборудования и ввода его в эксплуатацию.

По приведенным выше данным можно определить темп прироста стоимости основных средств: К=(Фп-Фв)/Фн. Для ГС РАН он составит – 0,02%. Это говорит о том, что обновление происходит относительно медленно, что связано с финансированием ГС РАН. Средства поступают из Федерального бюджета, выделяемых ГС РАН в порядке установленном Президиумом Российской академии наук на основе сметы расходов.

**3.4 Амортизационные отчисления в Геофизической службе РАН**

Вырабатывая учетную политику в области учета основных средств, организация должна учитывать ее влияние на учет амортизационных отчислений.

Геофизическая служба применяет линейный способ амортизации[[13]](#footnote-13), что закреплено в учетной политике предприятия. Этот способ применяется для равномерного списания амортизационных отчислений на себестоимость готовой продукции исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств и нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Начисленная амортизация объектов основных средств и нематериальных активов отражается в бюджетном учете ГС РАН путем накопления соответствующих сумм на соответствующих счетах аналитического учета счета 010400000 "Амортизация".

Аналитический учет по счету 010400000 "Амортизация" ведется в Оборотной ведомости по основным средствам и нематериальным активам.

Общая сумма амортизации, начисленная за отчетный месяц по основным средствам и нематериальным активам, отражается в Журнале операций по прочим операциям.

Начисление амортизации на объекты основных средств и нематериальных активов отражается по дебету счета 040101271 "Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 010400000 "Амортизация" (010401410, 010402410, 010403410, 010404410, 010405410, 010406410, 010407420).

Списание начисленной амортизации при выбытии объектов основных средств и нематериальных активов оформляется по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 010400000 "Амортизация" (010401410, 010402410, 010403410, 010404410, 010405410, 010406410, 010407420) и кредиту счетов 010101410 "Уменьшение стоимости жилых помещений", 010102410 "Уменьшение стоимости нежилых помещений", 010103410 "Уменьшение стоимости сооружений", 010104410 "Уменьшение стоимости машин и оборудования", 010105410 "Уменьшение стоимости транспортных средств", 010106410 "Уменьшение стоимости производственного и хозяйственного инвентаря", 010301420 "Уменьшение стоимости нематериальных активов".

Учет начисленной амортизации ведется в ГС РАН на следующих субсчетах:

010401000 "Амортизация жилых помещений";

010402000 "Амортизация нежилых помещений";

010403000 "Амортизация сооружений";

010404000 "Амортизация машин и оборудования";

010405000 "Амортизация транспортных средств";

010406000 "Амортизация производственного и хозяйственного инвентаря";

010407000 "Амортизация нематериальных активов".

По данным оборотно-сальдовой ведомости за 2 полугодие 2005 года (приложение № 15) рассмотрим степень износа основных средств в ГС РАН, данные сведем в таблицу 7:

Таблица 7 Степень износа основных средств

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Ст-сть основных средств на кон.периода | Списанная амортизация за период | Начисленная амортизац.в отчет.периоде | Начисленная амортизация на конец периода | Степень износа |
| руб. | руб. | % | руб. | % | руб. | % |
| **104 Амортизация** | **167764521** | **1842298** | **100** | **2755940** | **100** | **143801062** |  |
| 104.01 Жилых помещений | 407312 |  |  |  |  | 407312 | 100 |
| 104.02 Нежилых помещений | 66105920 |  |  | 462355 | 16,8 | 48103125 | 72,8 |
| 104.03 Сооружений | 55750390 |  |  | 38988 | 1,4 | 54779800 | 98,3 |
| 104.04 Машин и оборудования | 40947108 | 1741058 | 94,5 | 1675284 | 60,8 | 27167885 | 66,3 |
| 104.05 Транспортных средств | 1992293 | 92629 | 5 | 83806 | 3 | 979669 | 49,1 |
| 104.06 Производств. и хоз.инвентаря | 2561498 | 8611 | 0,5 | 495507 | 18 | 2363271 | 92,2 |

Здания и сооружения ГС РАН построены в 70-х годах. Степень их износа составляет 98 - 100%. Высока степень износа машин и оборудования. Величина износа на конец 2005 года составила – 66%. Тем не менее идет постепенное обновление машин и оборудования, закупаются новые компьютеры и сейсмическое оборудование. Менее 50% составляет износ транспортных средств. Снижение данной величины связано с тем, что в конце отчетного периода была приобретена и введена в эксплуатацию новая автомашина – амортизационные отчисления в отчетном периоде составили лишь 3%.

Амортизация в ГС РАН начисляется линейным способом. Это предполагает равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств. При начислении амортизации линейным способом используют следующие формулы:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Норма амортизации | = | 100% | : | Срок полезного использования основного средства (в годах) |
|  |  |  |  |  |
| Годовая сумма амортизационных отчислений | = | Первонач.стоимостьосновного средства | х | Норма амортизации |

Рассмотрим линейный способ амортизации на примере амортизации компьютеров.

В июле 2005 года ГС РАН по первоначальной стоимости были приобретены компьютеры на сумму 34 800 рублей. Амортизация начисляется с августа 2005 года. Срок полезного использования компьютера – 5 лет[[14]](#footnote-14). Годовая норма амортизации составит 20 % (100% : 5 лет). Годовая сумма амортизации – 6 960 руб. (34 800 х 0,2).

Ежемесячные амортизационные отчисления будут равны:

6 960 руб. : 12 мес. = 580 руб.

Аналогичным образом рассчитываются амортизационные отчисления и на другие объекты основных средств.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Рыночные условия хозяйствования в России предъявляют новые требования к оценке балансовой стоимости имущества некоммерческих организаций. Однако современная нормативно – правовая база, регулирующая вопросы учета имущества организаций и в первую очередь – такой важнейшей его составной части, как основные средства, не всегда учитывает специфику некоммерческой деятельности и, чаще всего не содержит каких-либо специальных положений по бухгалтерскому учету имущества в бюджетных организациях. В этой связи данная дипломная работа, посвященная исследованию вопросов учета основных средств, является актуальной.

**Целью данной работы** было изучение особенностей учета основных средств в бюджетных учреждениях, анализ наличия и движения основных средств на примере Геофизической службы РАН. При написании работы были решены поставленные задачи. В двух первых частях работы были тщательно рассмотрены вопросы, связанные с определением основных средств, их оценкой и классификацией, были проанализированы основные законодательные и нормативные акты, регламентирующие порядок учета основных средств. В ходе написания дипломной работы были изучены первичные документы по поступлению и выбытию объектов основных средств, были исследованы процедуры проведения инвентаризации и переоценки основных средств, изучены операции по восстановлению (ремонту) основных средств. Также рассматривались вопросы, касающиеся учета и начисления амортизации.

Третья – практическая – часть работы была посвящена анализу организации бухгалтерского учета основных средств Геофизической службы РАН. В результате проведенного исследования были сделаны следующие выводы:

1. Бухгалтерский учет основных средств Геофизической службы РАН имеет ряд особенностей. Это связано с тем, что Геофизическая служба РАН выступает структурным звеном Российской академии наук, является некоммерческой научной организацией и имеет статус государственного учреждения. Имущество ГС РАН находится в федеральной собственности, принадлежит ей на праве оперативного управления и отражается на ее самостоятельном балансе.

2. Бухгалтерский учет на предприятии ведется с использованием нового плана счетов финансово-хозяйственной деятельности, в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных организациях, утвержденной Приказом Минфина России от 28.08.2004 г. № 70н.

3. Основным источником поступления основных средств на предприятии является приобретение их за плату, при этом они оцениваются по первоначальной стоимости. В бухгалтерском учете обобщение информации о поступивших основных средствах отражается на счете 0101 «Основные средства». Средства на покупку основных средств поступают из федерального бюджета, распорядителем является Российская академия наук, ГС РАН является бюджетополучателем данных средств.

4. В соответствии с учетной политикой и рекомендациями Российской академии наук на данном предприятии амортизация начисляется линейным способом исходя из первоначальной стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования. Амортизационные отчисления начисляются ежемесячно в размере 1/12 годовой нормы. Учет начисленной амортизации ведется на счете 0104 «Амортизация».

5. Поскольку здания и сооружения ГС РАН построены в 70-х годах, их степень износа составляет 100%. Идет постепенное обновление машин и оборудования, закупаются новые компьютеры и сейсмическое оборудование. Степень износа оборудования составляет в среднем 66%.

6. Основным источником выбытия основных средств из ГС РАН является их ликвидация.

Также в дипломной работе был проведен анализ наличия, движения и состояния основных средств в ГС РАН. Расчеты производились на основе данных оборотно-сальдовых ведомостей за II полугодие 2005 года. Наибольшую долю как поступления, так и выбытия (соответственно 78,5% и 83,5%) занимают машины и оборудование. В целом в середине периода обновление происходит медленнее, основные поступления основных средств происходят на конец отчетного периода, т.к. одной из особенностей бюджетных организаций является то, что основное финансирование приходиться именно на конец года.

Выбытие основных средств происходит относительно равномерно. Коэффициент ввода на конец периода превышает коэффициент выбытия на 2,18%. Это свидетельствует о том, что оборудование в ГС РАН обновляется быстрее, чем выбывает.

Средняя величина износа за второе полугодие составляет 80,78%. Она существенно – на 20%, отличается от величины износа на начало периода. Это связано с особенностью учета основных средств в бюджетных организациях. В первом полугодии 2005 года на конец периода начислялся износ основных средств. В связи с вводом Инструкции по бюджетному учету № 70н от 26 августа 2004 года со второго полугодия в ГС РАН начисляется ежемесячная амортизация. Переход на новую систему учета был разрешен в течение 2005 года.

Кроме того, можно наблюдать постепенное увеличение коэффициента годности, что связано с покупкой нового оборудования и ввода его в эксплуатацию.

Был рассчитан темп прироста стоимости основных средств - он составил 0,02%. Это говорит о том, что обновление происходит относительно медленно, что связано с финансированием ГС РАН. Средства поступают из Федерального бюджета, выделяемых ГС РАН в порядке установленном Президиумом Российской академии наук на основе сметы расходов.

Таким образом, в ходе дипломной работы было показано, что бухгалтерский учет основных средств в бюджетных организациях имеет свою специфику, но вместе с тем он приближается к тем нормам учета основных средств, которые существуют в коммерческом учете.

**Список используемой литературы**

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (части первая и вторая).– ИКФ «ЭКМОС», Москва, 2003. - 528 с.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ от 21.11.1996г.
3. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части второй (постатейный). Изд. 3-е, испр. и доп., – М.: Юридическая фирма КОНТРАКТ; Инфра-М, 1998.– 799с.
4. Постановление Правительства РФ «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», утверждено от 6 марта 1998г. №283.

МСФО 16 "Основные средства".

Инструкция по бухгалтерскому учету, утвержденная Минфином РФ от 26 августа 2004 г. № 70н.

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утверждено приказом Министерства финансов РФ от 30.03.01 г. № 26н и зарегистрировано в Минюсте РФ от 28.04.01 г. № 2689).

Положение по бухгалтерскому учету 9/1999 «Доходы организации», утверждено Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999г. №60н.

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина России от 13 октября 2003г. №91н.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению, утвержден Приказом Министерства финансов РФ от 26.08.2004г. №70н.

1. «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утверждено Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998г. №34н.
2. «Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств», утверждено Приказом Минфина РФ от 13 июня 1995г. №49.
3. Астахов В.П. Бухгалтерский учет основных средств. – М.: МарТ, 2001.
4. Андреева Л.С. Основные средства (актуальные вопросы бухгалтерского и налогового учета). Практические рекомендации. – М.: Юридический дом Юстицинформ, 2005.
5. Давыдова Н.А. Особенности учета основных средств // БиНО: бюджетные учреждения, № 9, 2005. – с. 70-71.
6. Касьянов Г.Ю. Документооборот: основные средства. – М.: Информцентр, 2003.
7. Кожинов В.Я. Амортизация (основных средств). Комментарий. – М.: Экзамен XX1, 2004.
8. Короткова Ю.Е. Основные средства (бухгалтерский и налоговый учет). Справочник для бухгалтера. – М.: Гроссмедиа, 2005.
9. Соловьева О.В. МСФО И ГААП: Учет и отчетность. – М.: ФБК Пресс, 2004.
10. Салина А.Б. Переоценка основных средств // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение, № 10, 2005. – с. 26-32.
11. Салина А.Б. Инвентаризация имущества и финансовых обязательств бюджетных организаций// Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение, № 1, 2005. – с. 23-37.
12. Хабаев С.Г. Бюджетный учет по новому плану счетов. – М.:Гроссмедиа, 2005.
13. Пошерстник Н.В., Мейксин М.С. Самоучитель по бухгалтерскому учету. – СПб.: Издательский дом Герда, 2003.
14. Щербакова Г.Н. Теория бухгалтерского учета. Учебник. – М.: Инфра-М, 2006.
1. Утвержден Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 359 [↑](#footnote-ref-1)
2. Ст.140 Гражданского кодекса РФ. [↑](#footnote-ref-2)
3. Ст. 317 Гражданского кодекса РФ. [↑](#footnote-ref-3)
4. Перечень унифицированных форм первичных учетных документов приведен в приложении N 2 к Инструкции N 70н. [↑](#footnote-ref-4)
5. Письмо Минфина РФ от 8 апреля 2003 г. № 16-00-14/121 «О принятии объектов недвижимости к бухгалтерскому учету. [↑](#footnote-ref-5)
6. По объектам жилищного фонда, используемым для извлечения дохода, амортизация начисляется в общеустановленном порядке. [↑](#footnote-ref-6)
7. Инструкция № 70н, утвержденная приказом Минфина от 26.08.2004 г. [↑](#footnote-ref-7)
8. Комментарий к Гражданскому кодексу РФ. [↑](#footnote-ref-8)
9. Комментарий к Гражданскому кодексу РФ. [↑](#footnote-ref-9)
10. Налоговый кодекс РФ. [↑](#footnote-ref-10)
11. Налоговый кодекс РФ. [↑](#footnote-ref-11)
12. Налоговый кодекс РФ. [↑](#footnote-ref-12)
13. В соответствии с Инструкцией № 70н от 26.08.2004 г. [↑](#footnote-ref-13)
14. В соответствии с классификацией объектов основных средств, утвержденной Постановлением Правительства № 1 от 01.01.2002 г. [↑](#footnote-ref-14)