# Введение

Основные средства – один из важнейших факторов производства любой организации. Учет основных средств, их состояние и эффективное использование прямо влияет на конечные результаты хозяйственной деятельности организации. Рациональное использование основных средств и производственных мощностей организации способствуют улучшению технико-экономических показателей, снижению себестоимости продукции и услуг что, в конечном счете, увеличивает прибыль организации.

Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе производства, сохранение первоначального внешнего вида 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 по установленным нормам.

Учет основных средств их размещение и использование относятся к категории факторов предприятия, которые постоянно находятся под пристальным вниманием проверяющих органов.

Основными задачами бухгалтерского учета основных средств являются:

– контроль за сохранностью и наличием основных средств по местам их использования; правильное документальное оформление и своевременное отражение в учете их поступления, выбытия и перемещения;

– контроль за рациональным расходованием средств на реконструкцию и модернизацию основных средств;

– исчисление доли стоимости основных средств в связи с использованием и износом для включения в затраты предприятия;

– контроль за эффективностью использования рабочих машин, оборудования, производственных площадей, транспортных средств и других основных средств;

– точное определение результатов от списания, выбытия объектов основных средств и др.

Эти задачи решаются с помощью надлежащей документации и обеспечения правильной организации учета наличия и движения основных средств, расчетов по их амортизации и учета затрат по их ремонту.

Выбор мною темы «Учет основных средств» объясняется её актуальностью для любого предприятия в современных рыночных условиях. Учет основных средств, их движение и эффективное использование являются важнейшим фактором для получения прибыли организации.

Целью выпускной квалификационной работе является исследование вопросов осуществления бухгалтерского учета, проведение анализа основных средств, разработка предложений по совершенствованию организации учета и рекомендации по повышению эффективности использования основных средств предприятия.

Для достижения поставленной цели предстоит решить следующие задачи:

– произвести анализ теоретических основ бухгалтерского и налогового учета основных средств предприятия;

– раскрыть понятие основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета;

– ознакомиться с организационной структурой объекта исследования;

– ознакомиться с организацией бухгалтерского и налогового учета основных средств на предприятии;

– провести проверку соответствия ведения учета основных средств законодательным и нормативным актам в области бухгалтерского и налогового учета. Для этого необходимо выяснить сущность основных средств, их оценку, учет поступления и выбытия, учет амортизации основных средств, выбор учетной политики по их ремонту, вопросы инвентаризации основных средств;

– разработать предложения по совершенствованию системы учета основных средств на конкретном предприятии;

– выявить особенности ведения бухгалтерского и налогового учета в рамках объекта исследования;

– осуществить проверку состояния основных средств путем расчета показателей технического состояния, структуры и движения основных средств, а также эффективности их использования.

Предмет исследование – учет и анализ основных средств

В качестве объекта исследования выбрано Закрытое Акционерное Общество «Новосибирскэнергоснабкомплектоборудование».

# 1. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств

**1.1 Определение основных средств**

Основные средства представляют собой основу производственной деятельности любой организации и определяют её технический и технологический уровень, ассортимент, качество и количество выпускаемой продукции.

Рассмотрим определение основных средств в бухгалтерском и налоговом учете.

*В бухгалтерском учете* в соответствии с п. 4 ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 №26н, основными средствами признается часть имущества организации, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, для сдачи в аренду либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или во время выполнения обычного операционного цикла продолжительностью 12 месяцев.

Согласно п. 5 ПБУ 6/01 средства труда, отвечающие вышеперечисленным условиям и стоящие в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов.

В ПБУ 6/01 оговорены еще два условия, которые должны выполняться при отнесении активов к основным средствам:

– организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

– способность приносить организации экономические выгоды в будущем.

Время, в течение которого предполагается получить доход от эксплуатации конкретного объекта или выполнения им в данном периоде определенных функций, рассматривается в учете как срок полезного использования. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. Этот срок организация устанавливает самостоятельно, принимая во внимание следующие факторы:

1. Конкретные условия эксплуатации объекта с учетом планируемого количества смен работы, планово – предупредительных ремонтов, наличия агрессивной среды и других факторов;

2. Ожидаемую производительность объекта с учетом его технико-экономических показателей;

3. Действующие ограничения на эксплуатацию.

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, на основе соответствующих данных бухгалтерского учета, а также технической документации в организации осуществляется контроль за использованием основных средств.

К числу показателей, характеризующих использование основных средств, могут относиться, в частности: данные о наличии основных средств с подразделением их на собственные или арендованные; действующие и неиспользуемые; данные о рабочем времени и простоях по группам основных средств; данные о выпуске продукции в разрезе объектов основных средств и др.

*В налоговом учете* согласно п. 1 ст. 256 НК РФ основными средствами организации, признаются средства труда, используемые при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управления организацией, со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

В последние годы значительно изменилась нормативная база по бухгалтерскому учету основных средств, которая включает в себя наряду с законом РФ «О бухгалтерском учете» и положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств». Учет основных средств на предприятии организуется в соответствии с ПБУ 6/01 и методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств. Госкомстатом России разработаны и введены в действие типовые межотраслевые формы первичной учетной документации по учету основных средств.

Эти и другие нормативные документы внесли существенные изменения в технику и методологию учета и налогообложения основных средств.

При отнесении имущества к основным средствам для целей налогообложения необходимо руководствоваться нормами главы 25 НК РФ.

Если проанализировать те требования, которые закреплены в статьях 256 и 257 НК РФ, то можно прийти к выводу, что, по сути, критерии отнесения имущества к основным средствам для целей налогообложения практически не отличаются от критериев, установленных бухгалтерским законодательством.

Как в бухгалтерском учете, так и для целей налогообложения прибыли под основными средствами понимаются принадлежащие организации на праве собственности средства труда с длительным сроком полезного использования, предназначенные для извлечения дохода.

**1.2 Задачи бухгалтерского учета основных средств. Формы первичных документов по учету основных средств**

Бухгалтерский учет основных средств ведется для получения документально обоснованной информации об их наличии и движении внутри организации.

Задачи учета основных средств сформулированы в п. 4 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 №91н:

– правильное оформление документов и своевременное отражение в учете поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;

– достоверное определение результатов от реализации и прочего выбытия основных средств;

– полное определение затрат, связанных с поддержанием основных средств в рабочем состоянии;

– контроль за сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету.

Для выполнения задач учета основных средств организации необходимо, во-первых, разработать рациональную систему документооборота в соответствии с утвержденным графиком, во-вторых, определить лиц, ответственных за сохранность и перемещение объектов основных средств.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы являются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», ст. 2700):

– 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.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Формы первичной документации для учета основных средств и краткие указания по их заполнению утверждены постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 №7 Об утверждении унифицированных форм, «первичной учетной документации по учету основных средств». К ним, в частности, относятся:

1. Акт о приеме-передаче объекта основных средств;

2. Акт о приеме-передаче здания;

3. Акт о приёме-передаче групп объектов Основных средств;

4. Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств;

5. Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств;

6. Акт о списании объекта основных средств;

7. Акт о списании автотранспортных средств Акт оформляет комиссия, назначенная приказом руководителя. Акт составляют в двух экземплярах. Первый экземпляр вместе с документом, подтверждающим снятие автомобиля с учета в ГИБДД, передают в бухгалтерию. Второй экземпляр остается у материально ответственного работника. На его основании он сдает на склад запчасти и материалы, полученные при ликвидации;

8. Акт о списании групп объектов основных средств;

9. Инвентарная карточка учета объекта основных средств;

10. Инвентарная карточка группового учета объектов основных
средств;

11. Инвентарная книга учета объектов основных средств;

12. Акт о приеме оборудования;

13. Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж;

14. Акт о выявленных дефектах оборудования.

Формы первичной учетной документации, соответствующие поступлению, эксплуатации и выбытию основных средств представлены нами в таблице 1.1.

Таблица 1.1. Формы первичных учетных документов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Этапы отражения и учете основных средств | Хозяйственные операции с основными средствами | Соответствующие формы первичных документов |
| Поступление | Прием основных средств | ОС-1, ОС-1а и ОС-1б |
| Поступление оборудования | ОС-14 |
| Монтаж оборудований | ОС-15.ОС-16 |
| Эксплуатация | Учет наличия | ОС-6 |
| Эксплуатация – износ | Форм для данных операций Постановлением Госкомстата №7 не установлено |
| Переоцени | Форм для данных операций Постановлением Госкомстата №7 не установлено |
| Внутренние перемещения | ОС-2 |
| Ремонт | ОС-3 |
| Выбытие | Ликвидация основных средств | ОС-4,0С-4а, 0С46 |
| Передача основных средств | ОС-1, ОС-1а и ОС-1б |

Далее будут рассмотрены более подробно, как и в какой последовательности составить документы, оформляющие операции с основными средства, и кто несет ответственность при проведении операций с основными средствами.

**1.3 Регистры учета основных средств**

Согласно ст. 313 НК РФ организация имеет право формировать регистры налогового учета путем дополнения необходимыми реквизитами применяемых ею регистров бухгалтерского учета либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Если информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета, достаточно для исчисления налогооблагаемой прибыли, вести дополнительные регистры налогового учета не требуется. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для организаций обязательные формы документов налогового учета.

Таким образом, регистры учета основных средств для исчисления налогооблагаемой прибыли организация имеет право сформировать на базе применяемых ею регистров бухгалтерского учета.

В соответствии со ст. 323 НК РФ регистры аналитического учета основных средств для целей налогообложения прибыли должны содержать, как минимум, следующую информацию:

– о дате приобретения и дате выбытия;

– о дате передачи в эксплуатацию;

– о первоначальной стоимости;

– об изменениях первоначальной стоимости при достройке, дооборудовании, реконструкции, частичной ликвидации;

– о дате завершения работ по реконструкции или модернизации;

– о принятых сроках полезного использования;

– о способах начисления и сумме начисленной амортизации по амортизируемым основным средствам за период с даты начала начисления амортизации до конца месяца, в котором основное средство выбыло.

Почти вся информация, необходимая для учета основных средств для целей налогообложения прибыли, содержится в регистрах бухгалтерского учета по учету основных средств.

Если в регистрах бухгалтерского учета согласно ст. 313 НК РФ содержится недостаточно информации для определения налогооблагаемой прибыли, то организация вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

**1.4 Единица учета основных средств**

Как в бухгалтерском учете, так и для целей налогообложения прибыли в соответствии с п. 6 ПБУ 6/01 единицей учета основных средств признается инвентарный объект.

В соответствии с п. 10 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 №91н инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

В случае наличия, у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Например, кирпичное здание имеет деревянную пристройку. Поскольку срок службы у них разный, то кирпичная и деревянная части здания должны учитываться как самостоятельные инвентарные объекты, несмотря на то что смонтированы на одном фундаменте.

Кроме того, в п. 6 ПБУ 6/01 уточнено, что объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

Инвентарный номер, присвоенный инвентарному объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его нахождения в данной организации.

Инвентарные номера выбывших инвентарных объектов основных средств не рекомендуется присваивать вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение пяти лет по окончании года выбытия.

На объект основных средств, полученный в аренду, для организации учета указанного объекта на забалансовом счете в бухгалтерской службе арендатора рекомендуется также открывать инвентарную карточку. Данный объект может учитываться арендатором по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем.

С учетом требований Общероссийского классификатора основных фондов, утвержденного постановлением Госстандарта России от 26.12.94 №359, основные средства классифицируются по следующим группам:

– здания; Здания имеют в качестве основных конструктивных частей стены и крышу.

– сооружения;

– рабочие и силовые;

– измерительные и регулирующие приборы и устройства;

– транспортные средства;

– инструмент;

– производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности;

– рабочий продуктивный и племенной скот;

– многолетние насаждения;

– земельные участки;

– капитальные вложения;

– прочие основные средства.

В главе 25 НК РФ не дано определения единицы учета основных средств для целей ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях налогообложения прибыли.

Согласно п. 1 законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Следовательно, организация обязана так же, как и в бухгалтерском учете, для целей налогообложения прибыли вести учет основных средств по инвентарным объектам, в соответствии с п. 6 ПБУ 6/01 и ОКОФ.

**1.5 Оценка основных средств**

Важное значение при постановке на баланс инвентарного объекта и дальнейшей его эксплуатации имеет оценка. Принцип единства и реальности оценки данного вида имущества является определяющим фактором в организации учета основных средств.

Принцип единства оценки основных средств означает установление единой методологии их учета в различных организациях независимо от организационно – правовой формы собственности.

Принцип реальности раскрывает действительную стоимость того или иного объекта в составе основных средств на конкретную дату.

В текущем учете основных средств применяются четыре вида оценки: первоначальная, восстановительная, остаточная и ликвидационная.

Согласно п. 1 ст. 257 НК РФ *первоначальная стоимость* основного средства для целей налогообложения прибыли определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов.

Подробного перечня расходов на приобретение объекта основных средств в 25 главе НК РФ, в отличие от ПБУ 6/01, не приведено.

Согласно п. 1 ст. 11 НК РФ расходы на приобретение объекта основных средств для целей налогообложения прибыли включают в себя перечень затрат, определенных п. 8 ПБУ 6/01.

Согласно п. 1 ст. 257 НК РФ при использовании объектов основных средств собственного производства их первоначальная стоимость определяется как стоимость готовой продукции, исчисленная в соответствии с п. 2 ст. 319 Н К РФ, увеличенная на сумму соответствующих акцизов для основных средств, являющихся подакцизными товарами.

Согласно п. 4 ст. 252 НК РФ, если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, организация вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие расходы.

Организация закрепляет в своей учетной политике, куда следует относить соответствующие затраты по приобретению или строительству основных средств.

Таким образом, при приобретении либо сооружении объекта основных средств все связанные с этой операцией расходы могут включаться в его первоначальную стоимость – как в бухгалтерском учете, так и для целей налогообложения прибыли.

Порядок определения первоначальной стоимости основных средств, по которой они принимаются к бухгалтерскому учету и для целей налогообложения прибыли, приведен в сводной таблице 1.2.

Хотя затраты, включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств и в бухгалтерском учете, и для целей налогообложения прибыли формируются по одной и той же схеме, сумма их может не всегда совпадать.

Таблица 1.2. Определение первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| №п.п. | Способ поступления основных средств | Первоначальная стоимость |
| В бухгалтерском учете | В налоговом учете |
| 1. | Приобретение за плату | Фактические затраты на приобретение, фактические затраты на доставку и приведение в состояние, пригодное для использования. Фактические затраты на приобретение включают:– суммы уплачиваемые в соответствии с договором поставки;– 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 прав на объект основных средств;– таможенные пошлины;– невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением основных средств;– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;– иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств. | Сумма расходов на приобретение, доставку и доведение до состояния, пригодное для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходовПеречень расходов на приобретение объектов основных средств г па вой 25 НК РФ не определен. Согласно п. 11 ст. 11НКРФ при определении перечня расходов на приобретение объектов основных средств для целей налогообложения прибыли следует руководствоваться 1 положениями ПБУ 6/01 |
| 2 | Внесение в качестве вклада в уставный капитал организации | Денежная оценка, согласованная учредителями организации, фактические затраты на доставку и приведение в состояние, пригодное для использования | Согласно ст. 277 НК РФ с 01.01.05 г. первоначальная стоимость основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал, признается равной их остаточной стоимости по данным налогового учета передающей стороны. Если учредителем является физическое лицо, то его стоимостью признаются документально приобретенные расходы на его приобретение, но не выше рыночной стоимости, подтвержденной независимым оценщиком. При отсутствии документов, подтверждающих стоимость внесенного основного средства, его стоимость для целей налогообложения прибыли у принимающей стороны признается равной нулю |
| 3 | Получение по договору дарения и иные случаи безвозмездного получения | Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету а качестве вложений во внеоборотные активы, фактические затраты на доставку и приведение в состояние, пригодное для использования | Рыночная цена, определяемая в соответствии с положениями ст. 40 НК РФ, но не ниже остаточной стоимости, для целей налогообложения по данным передающей стороны |
| 4 | Приобретение в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств | Рыночная стоимость обмениваемого имущества, фактические затраты на доставку и приведение в состояние, пригодное для использования | Порядок определения первоначальной стоимости основных средств – приобретаемых по договору мены главой 25 НК РФ не определен. Согласно и 11 ст. 11 НК РФ при определении первоначальной стоимости объектов основных средств для целей налогообложения прибыли следует руководствоваться положениями ПБУ 6/01 |
| 5 | Сооружение либо изготовление как собственными силами, так и силами сторонних организаций | Фактические затраты на сооружение либо изготовление собственными силами, суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда;фактические затраты на приведение в состояние, пригодное для использования | Порядок определения первоначальной стоимости основных средств, изготавливаемых собственными силами либо с при – влечением подрядных организаций, главой 25 НК РФ не определен.Согласно п. 11 ст. 11 НК РФ при определении первоначальной стоимости объектов основных средств для целей налогообложения прибыли следует руководствоваться положениями ПБУ 6/01 |

Изменение первоначальной стоимости объекта в течение срока его полезного использования не допускается, кроме следующих случаев:

– достройки;

– дооборудования;

– реконструкции;

– модернизации;

– частичной ликвидации;

– переоценки объектов основных средств.

Результат от изменения первоначальной стоимости объекта относится на добавочный капитал организации.

Фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств определяются с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте. Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой, выраженной в иностранной валюте кредиторской задолженности по оплате объекта основных средств, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату ее погашения.

*Восстановительная стоимость*– это стоимость воспроизводства эксплуатируемых основных средств исходя из современных цен и современных условий изготовления аналогичных объектов.

Перевод первоначальной стоимости основных средств в восстановительную производится в результате их переоценки.

*Остаточная стоимость* рассматривается как реальная стоимость на определенную дату. Она исчисляется путем вычитания из первоначальной стоимости объекта суммы его износа за период эксплуатации.

*Ликвидационная стоимость* – стоимость полезных отходов, полученных после ликвидации или реализации объекта и принятых к учету в условной оценке.

Различают также *амортизируемую стоимость* – стоимость, которая будет перенесена на вновь созданный продукт за период эксплуатации соответствующего объекта. Она исчисляется путем исключения из первоначальной стоимости ее ликвидационной части. Если такой части в период ликвидации нет, то амортизируемая стоимость будет совпадать с ликвидационной.

Для оценки основных средств могут также использоваться:

*Страховая стоимость* – величина страховой оценки объектов основных средств, подверженных риску повреждения, утраты или уничтожения;

*Налогооблагаемая стоимость –* стоимость основных средств, определяемая для целей налогообложения.

**1.6 Учет поступления основных средств**

Основные средства могут поступить на предприятие следующими способами:

1. Приобретение за плату или в обмен на другое имущество;

2. Внесение учредителями в качестве вклада в уставный капитал;

3. По договору дарения или иными случаями безвозмездного получения;

4. Сооружение или изготовление;

5. Получение от других подразделений своего предприятия;

6. Аренда или лизинг;

7. Внесение вклада в имущество предприятия и др.

Поступившие в организацию объекты основных средств приходуются по их первоначальной стоимости. Необходимым условием для контроля и достоверного учета основных средств является ведение аналитического и синтетического учета.

*Аналитический учет* поступления основных средств ведется на карточках инвентарного учета основных средств. Они открываются в бухгалтерии на основании формы ОС-1 на каждый объект. Акт составляется на каждый инвентарный объект, к нему прилагается техническая документация на данный объект, которая после открытия бухгалтерией инвентарной карточки передается в соответствующий отдел, цех предприятия по месту эксплуатации. Форма ОС-1 составляется двумя сторонами – принимающей объект и передающей, с указанием времени вступления в эксплуатацию, даты изготовления, первоначальной стоимости и суммы износа в части полного восстановления.

Учет основных средств организуют так, чтобы можно было установить их наличие по каждой классификационной группе и отдельно по каждому объекту, местам нахождения, историей движения и источникам их приобретения.

Инвентарные карточки и инвентарные книги заполняются на основе первичных документов, технических паспортов. Затем инвентарные карточки регистрируются в специальных описях, записи в которые производятся по классификационным группам основных средств. В описи для каждого вида основных средств отведен раздел, определенный серией инвентарных номеров. Зарегистрированные в описи карточки помещают в картотеку основных средств, где их группируют по отраслевым классификационным группам, а внутри групп – по местам нахождения, эксплуатации и видам. Карточки недействующих основных средств группируют отдельно.

Карточки открывают в начале января на текущий год. Сначала в них указывают их наличие на 1 января. Затем ежемесячно после записи оборотов за месяц определяют и записывают наличие основных средств на первое число следующего месяца. По данным карточек составляют оборотную ведомость движения основных средств, итоги которой сверяют с итогами Главной книги и на их основании составляют отчетность о наличии и движении основных средств.

Передачу основных средств другим предприятиям оформляют формой ОС-1. На ее основании осуществляют запись о выбытии в инвентарной карточке переданного объекта и отметку в описи инвентарных карт.

В случае получения объекта от других подразделений своего предприятия карточка инвентарного учета перемещается в картотеке в ячейку, где размещены карточки цеха-получателя.

*Синтетический учёт* – это обобщенная информация о наличии и движении основных средств и представляет собой запись корреспонденции счетов бухгалтерского и налогового учета предприятия.

Существует ряд основных счетов, предназначенных для внесения данной информации Прежде всего, это счет 01 «Основные средства» и счет 08 «Капитальные вложения».

Счет 01 активный, инвентарный, сальдо дебетовое отражает сумму первоначальной стоимости действующих или находящихся в запасе и на консервации собственных основных средств предприятия, оборот по дебету – поступление, по кредиту – выбытие объектов по разным причинам, по первоначальной стоимости.

Счет 08 «Капитальные вложения» предназначен для обобщения информации о капитальных вложениях в основные средства. Счет активный, калькуляционный, сальдо дебетовое отражает сумму фактических затрат по незаконченному строительству и приобретениям, т.е. по объектам, не сданным в эксплуатацию.

Оприходование основных средств, представленных в собственность предприятия в счет вклада в уставный капитал, производится в оценке, определенной по договоренности участников.

Передающая сторона в акте передачи приводит их перечень, указывает первоначальную стоимость, износ и цену согласно договоренности. Одновременно должна быть передана вся техническая документация на эти объекты основных средств.

Безвозмездно полученные основные средства производственного назначения отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 87 «Добавочный капитал», субсчет 3 «Безвозмездно полученные ценности».

**1.7 Амортизация в бухгалтерском и налоговом учете основных средств**

***Амортизация основных средств*** представляет собой денежное выражение возмещения затрат путем перенесения стоимости основных средств на себестоимость продукции, а по объектам непроизводственного назначения – на собственные источники.

Если материалы и сырье списываются на себестоимость по мере списания в производство в полной сумме, то основные средства – частями.

Понятие амортизации означает процесс перенесения стоимости основных средств на себестоимость продукции. Осуществляется этот процесс путем начисления износа, который учитывается на счете 02 «Износ основных средств». Этот счет предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объекта. Счет 01 не корреспондирует со счетом 02.

В балансе этот процесс отражается уменьшением внеоборотных активов, которые учитываются по остаточной стоимости.

Порядок амортизации основных средств определен разделом 3 «Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств». Стоимость объектов основных средств, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления, погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

*В бухгалтерском учете* в соответствии с п. 17 ПБУ 6/01 амортизация не начисляется по:

– используемым для реализации законодательства РФ о мобилизационной подготовке и мобилизации объектам основных средств, которые законсервированы и не используются в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд либо для сдачи в аренду;

– объектам основных средств некоммерческих организаций. По ним производится начисление износа, в конце отчетного года, исходя из установленного организацией срока их полезного использования. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете;

– объектам основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются.

Стоимость остальных объектов основных средств переносится на затраты по производству и реализации товаров или продукции, выполнению работ либо оказанию услуг в течение установленного срока их полезного использования через начисление амортизации.

Согласно п. 23 ПБУ 6/01 начисление амортизации по объекту основных средств не прекращается во все время его использования, кроме периода восстановления продолжительностью более 12 месяцев или перевода на консервацию продолжительностью более 3-х месяцев.

В ПБУ 6/01 и Методических указаниях предусмотрено четыре способа амортизации:

1) При линейном способе начисления амортизации согласно п. 19 ПБУ 6/01 годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. В течение отчетного года амортизационные отчисления производятся ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы. Суммы отчислений одинаковы за весь период эксплуатации.

При применении линейного метода норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

K = x 100%,

где K – норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества;

n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

2) Способ уменьшаемого остатка. Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года, нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения не выше 3, установленного организацией. В течение отчетного года амортизационные отчисления производятся ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы.

3) Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости 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.

4) Способ списания стоимости пропорционально объему продукции. Начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использовании объекта основных средств.

После вступления в силу с 01.01.98 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/97, утвержденного приказом Минфина России от 03.09.97 №65н, и сменившего его с 01.01.2001 ПБУ 6/01 данный способ начисления амортизации формально утратил силу. Однако, по автомобильному транспорту, который подлежал включению в вышеуказанные группы основных средств, организация обязана в бухгалтерском учете применять именно его. В соответствии с п. 53 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Изменить применяемый ранее способ начисления амортизации по группе однородных объектов организация не имеет права.

*В налоговом учете* согласно п. 3 ст. 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

– переданные по договорам в безвозмездное пользование;

– переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;

– находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

В соответствии с п. 2 ст. 256 НК РФ не начисляется амортизация по:

– земельным участкам и иным объектам природопользования;

– имуществу бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;

– имуществу некоммерческих организаций, полученному в качестве целевых поступлений или приобретенному за счет средств целевых поступлений и используемому для осуществления некоммерческой деятельности;

– имуществу, приобретенному с использованием бюджетных средств целевого финансирования;

– объектам внешнего благоустройства и других аналогичных объектов;

– продуктивному скоту, буйволам, волам, якам, оленям, другим одомашненным диким животным;

– приобретенным изданиям, произведениям искусства. При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов;

– ряду других объектов основных средств.

С 01.01.2008 г. согласно п. 9 ст. 259 НК РФ по легковым автомобилям с первоначальной стоимостью более 600000 руб. и микроавтобусам первоначальной стоимостью более 800000 руб. норма амортизации применяется с понижающим коэффициентом 0,5.

В налоговом учете в соответствии с п. 1, 3 ст. 259 НК РФ предусмотрено два метода начисления амортизации имущества : линейный и нелинейный.

При применении нелинейного метода норма амортизации объекта амортизируемого имущества определяется по формуле.

K = x 100%,

где K – норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества;

n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

Согласно п. 5 ст. 259 НК РФ при нелинейном способе начисления амортизации с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20% от его первоначальной стоимости, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

1) остаточная стоимость объекта в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;

2) сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении данного объекта определяется путем деления его базовой стоимости на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования.

Начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию основного средства и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его выбытия. Способ амортизации в течение всего срока полезного использования не должен изменяться.

Выбранный метод должен быть обязательно отражен в приказе об учетной политике. При этом не обязательно использовать один и тот же метод по всем основным средствам – один и тот же метод может применяться внутри группы однородных объектов.

**1.8 Учет ремонта основных средств**

*В бухгалтерском учете* согласно п. 26 ПБУ 6/01 и п. 66 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств восстановление основных средств может производиться как посредством ремонта, так и посредством модернизации или реконструкции.

В зависимости от сложности и продолжительности работ различают текущий, средний и капитальный ремонт.

Текущий ремонт состоит в ежедневном техническом обслуживании машин и оборудования с целью их постоянного поддержания в рабочем состоянии. Объем работ по текущему ремонту предусматривает смазку и регулировку отдельных узлов и деталей, замену некоторых из них новыми, но без разборки агрегата. Для других видов основных средств устанавливаются другие сроки и другой характер ремонта.

Средний ремонт по сложности и периодичности занимает промежуточное положение между текущим и капитальным ремонтом. Его назначение – продлить межремонтный период до очередного капитального ремонта.

Капитальным ремонтом – 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;

– для зданий и сооружений – 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.

Отнесение ремонтных работ к тому или иному виду должно быть подтверждено соответствующими документами: договором на проведение ремонта, сметной документацией, внутренними распорядительными документами организации и т.п.

Согласно пунктам 5 и 7 ПБУ 10/99 расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, в том числе расходы по поддержанию в исправном состоянии основных средств, являются расходами по обычным видам деятельности.

Ремонт основных средств может осуществляться как хозяйственным способом, так и подрядным способом.

Для оформления приемки объектов по окончании капитального ремонта используется акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов по форме №ОС-3, утвержденной постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 №77. Акт приемки-сдачи при выполнении ремонта подрядным способом составляется в 2-х экземплярах. Первый экземпляр остается на предприятии, второй передается подрядной организации.

Данные ремонта, реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств.

На основании п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и п. 69 «Методических указаний по учету основных средств», в целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт основных средств в затраты на производство или расходы на продажу отчетного периода организация может создавать резерв расходов на ремонт основных средств.

В бухгалтерском учете резервирование отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и дебету счетов учета затрат на производство или расходов на продажу.

При проведении модернизации либо реконструкции объекта происходит увеличение его стоимости, то продлевается и период начисления амортизации по сравнению с первоначальным сроком полезного использования объекта. То есть автоматически увеличивается срок полезного использования этого объекта, даже в том случае, если организация не приняла такого решения.

*В налоговом учете* затрат на ремонт основных средств определен ст. 260 «Расходы на ремонт основных средств» НК РФ.

Расходы на ремонт основных средств, произведенные организацией, рассматриваются как прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Расходы для целей налогообложения признаются в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

В соответствии с п. 3 ст. 260 НК РФ организации для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств дано право создавать резерв под предстоящие ремонты основных средств. Порядок образования резерва установлен ст. 324 НК РФ.

В соответствии с главой 25 НК РФ отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт производятся исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых организацией самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения.

Организация может выбрать для целей бухгалтерского учета наиболее приемлемый для нее способ учета затрат на проведение ремонта исходя из структуры основных фондов, сложности ремонта, периодичности его проведения. Выбранный способ учета должен быть закреплен в учетной политике организации.

**1.9 Инвентаризация основных средств**

Инвентаризации имущества предприятия это – подтверждение их наличия в натуре по местам их эксплуатации или местонахождения по данным бухгалтерского учета. В состав имущества, подлежащего инвентаризации входят и основные средства.

В соответствии с пунктом 26 «Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ» порядок и количество инвентаризаций основных средств в отчетном году определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. В соответствии с пунктом 27 данного положения проведение инвентаризации обязательно:

– 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;

– при реорганизации или ликвидации организации;

– при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;

– в аренду, выкупе, продаже;

– перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.

Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года. Другие сроки проведения инвентаризации вправе устанавливать руководитель предприятия. Он же определяет состав инвентаризационной комиссии.

Перед проведением инвентаризации уточняется и правильность оформления первичной учетной документации по наличию и движению основных средств.

Материально ответственные лица в письменной форме должны подтвердить, что все приходные и расходные документы на основные средства сданы в бухгалтерию. Принятые объекты оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Фактическое наличие и техническое состояние объектов устанавливаются членами инвентаризационной комиссии совместно с материально ответственными лицами путем непосредственного осмотра по месту нахождения. Инвентаризационная комиссия до начала инвентаризации проверяет наличие и состояние:

– инвентарных карточек, описей и других регистров аналитического учёта;

– технических паспортов или другой технической документации;

– документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение.

Члены комиссии в присутствии должностных и материально ответственных лиц осматривают объекты основных средств и фиксируют в инвентарных описях их фактическое наличие по наименованиям, назначению и инвентарным номерам, а также основные технические или эксплуатационные показатели.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации.

При выявлении объектов, не принятых на учёт, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учёта отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

Инвентаризационные описи представляются в бухгалтерию для внесения изменений и уточнения в инвентарные карточки, сводные ведомости и другие регистры по учёту основных средств. В итоге составляют общую по организации сличительную ведомость результатов инвентаризации, где указывают наименование объектов по местам нахождения или эксплуатации, перечень выявленных неучтённых или недостающих объектов, их стоимость. В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств Неучтенные объекты основных средств, выявленные при проведении организацией инвентаризации активов и обязательств, принимаются к бухгалтерскому учету по текущей рыночной стоимости и отражаются по дебету счета учета 01 «основные средства» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

При недостаче и порче объектов основных фондов их остаточную стоимость списывают с кредита счёта 01 «Основные средства» в дебет счёта 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а сумму амортизации – с кредита счёта 01 «Основные средства» в дебет счёта 02.

При выявлении конкретных виновников недостающие или испорченные основные средства оценивают по продажным ценам, действовавшим в данной местности на день причинения ущерба и списываются с кредита счёта 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счёта 73 «Расчёты с персоналом».

Если конкретные виновники не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то недостающие и испорченные основные средства списывают у организации с кредита счёта 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Заключение по результатам инвентаризации, предложения и решения инвентаризационной комиссии оформляются соответствующим протоколом, который должен быть утверждён руководителем организации.

Итоги проверки заносятся в инвентаризационные описи ручным способом или средствами вычислительной техники в разрезе каждого наименования объекта, с обязательным указанием их инвентарного номера.

Неучтенные основные средства, а также основные средства, по которым выявлена недостача, записываются в отдельную инвентаризационную опись.

На основные средства, используемые предприятием на условиях аренды, независимо от ее характера, составляется отдельная инвентаризационная опись в двух экземплярах. Один экземпляр остается у предприятия, а другой высылается в адрес собственника.

**1.10 Переоценка основных средств**

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации. 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.

Цель переоценки – показать в учете современную стоимость производства основных средств, находящихся как в запасе, так и в эксплуатации.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 организация имеет право переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Под текущей стоимостью объектов основных средств в соответствии с п. 43 Методических указаний понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта,

Земельные участки и объекты природопользования переоценке не подлежат.

При определении текущей стоимости могут быть использованы:

– данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей;

– сведения об уровне иен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;

– оценка бюро технической инвентаризации;

– экспертные заключения о текущей стоимости объектов основных средств.

В целях проведения переоценки объектов основных средств в организации должна быть проведена подготовительная работа по осуществлению переоценки объектов основных средств, в частности, проверка наличия объектов основных средств, подлежащих переоценке.

В соответствии п. 15 ПБУ 6/01 переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей 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 учета нераспределенной прибыли, зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли. 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 дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли.

В регистрах бухгалтерского учета переоценка объектов основных средств отражается по счету 83 и делаются следующими записями:

– при дооценке:

*Дебет 01 Кредит 83* – увеличена восстановительная стоимость;

*Дебет 83 Кредит 02* – увеличен износ;

– при уценке:

*Дебет 83 Кредит 01* – уменьшена восстановительная стоимость;

*Дебет 02 Кредит 83* – уменьшен износ.

Переоценивать группы однородных объектов организация может не чаще одного раза в год. В последующем согласно тому же п. 15 ПБУ 6/0 организации следует регулярно производить переоценку основных средств, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от их текущей стоимости.

**1.11 Учет выбытия основных средств**

Организация может расстаться с принадлежащим ей объектом основных средств по ряду причин. К таким причинам, в частности, можно отнести:

– продажу объекта основных средств другому лицу;

– списание в случае морального и физического износа;

– передачу объектов основных средств в виде вклада в уставный капитал других организаций;

– ликвидацию при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;

– другие причины.

Всякое движение основных средств оформляется актом приемки-передачи основных средств. Выбытие основных средств оформляют актом и отражают в инвентарной карточке, а затем ее изымают из картотеки.

Инвентарные карточки на поступившие, выбывшие и перемещенные внутри предприятия основные средства после соответствующих записей до конца месяца не раскладывают, а хранят отдельно. Это необходимо для того, чтобы на основе этих карточек можно было составить расчеты амортизации. По окончании месяца карточки с записями за данный месяц группируют по классификационным видам. Обороты по поступлению и выбытию по каждому виду суммируются и записываются в карточку учета движения основных средств.

*Реализация основных средств*, как правило, осуществляется по договору купли-продажи

В соответствии со ст. 424 ГК РФ цена, по которой продается основное средство, устанавливается соглашением сторон.

Согласно ст. 40 НК РФ цена продажи объекта основных средств, согласованная между продавцом и покупателем, является рыночной ценой, пока не доказано обратное.

Налоговые органы вправе проверить уровень цен по договору купли-продажи, если цена по договору отличается более чем на 20% уровня цен, по которым организация продает аналогичные товары.

В бухгалтерском учете финансовым результатом от реализации объекта основных средств признается разница между его продажной ценой и остаточной стоимостью объекта, увеличенной на сумму понесенных организацией затрат по его продаже.

Для целей налогообложения прибыли согласно п. 1 ст. 268 НК РФ результатом от продажи объекта основных средств считается разница между его продажной ценой и остаточной стоимостью по данным налогового учета, увеличенной на величину затрат по продаже объекта.

*Выбытие основных средств в форме вкладов в уставный капитал* других организаций являются долгосрочными инвестициями. В соответствии с законодательством инвестиции – это денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и иной деятельности в целях получения прибыли и достижения иного, полезного эффекта.

В соответствии с п. 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденного приказом Минфина России от 10.12.2002 №126н, финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

*При безвозмездной передаче* основных средств расходами в бухгалтерском учете будут считаться их остаточная стоимость и другие затраты, связанные с передачей.

В соответствии с п. 2 ст. 154 НК РФ при безвозмездной передаче имущества НДС начисляется от его рыночной цены.

Согласно п.п. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ передача товаров и иного имущества безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом от 11.08.95 №135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» освобождается от НДС.

Безвозмездная передача имущества довольно широко распространена, что не является нарушением ст. 575 ГК РФ. Гражданским кодексом РФ подробно регламентирован только один из видов безвозмездной передачи имущества – договор дарения. При этом в силу ст. 575 ГК РФ в отношениях между коммерческими организациями дарение запрещено.

*Ликвидация основных средств* предприятия может происходить по следующим причинам:

– основное средство пришло в негодность вследствие физического износа, аварий, стихийных бедствий, нарушений нормальных условий эксплуатации и другим причинам;

– основное средство морально устарело;

– основное средство списывается в связи со строительством, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением предприятий.

При этом имущество, относящееся к основным средствам, подлежит списанию лишь в тех случаях, когда восстановить его невозможно или экономически нецелесообразно, а также, когда оно не может быть в установленном порядке реализовано другим предприятиям.

Для определения непригодности основных средств, невозможности или неэффективности проведения их восстановительного ремонта, а также оформления необходимой документации на списание на предприятии приказом руководителя создается постоянно действующая комиссия. Она составляется из начальников соответствующих структурных подразделений, главного бухгалтера или его заместителя, лиц, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств.

Постоянно действующая комиссия на предприятии:

– проводит непосредственный осмотр объекта подлежащего списанию, используя при этом необходимую техническую документацию, а также данные бухгалтерского учета и устанавливает непригодность его к восстановлению и к дальнейшему использованию;

– устанавливает конкретные причины списания;

– выявляет лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие основных средств из эксплуатации, вносит предложение о привлечении этих лиц к ответственности, установленной действующим законодательством;

– определяет возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта и проводит их оценку;

– осуществляет контроль над изъятием из списываемых объектов годных узлов, деталей, материалов, драгоценных металлов, определяют их количество, вес и контролируют сдачу на склад;

– составляет акты на списание отдельных объектов основных средств.

В актах на списание указываются данные, характеризующие объекты основных средств: год изготовления, дата его поступления на предприятие, время ввода в эксплуатацию, первоначальная стоимость объекта, сумма начисленного износа по данным бухгалтерского учета, количество проведенных капитальных ремонтов.

Составленные комиссией акты на списание основных средств утверждаются руководителем предприятия.

Все детали, узлы и агрегаты разобранного и демонтированного оборудования, годные для ремонта других машин, а также другие материалы, полученные от ликвидации основных средств, приходуются по учету, а неиспользуемые на данном предприятии материалы могут быть реализованы.

При выбытии списанных объектов основных средств, полученный убыток или прибыль списывается на финансовый результат.

В соответствии п. 31 ПБУ 6/01, 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 прочих доходов и расходов.

Глава 25 НК РФ дает организации возможность практически безболезненно списывать все устаревшие объекты основных средств, эксплуатация которых уже не приносит реального дохода. Убытки от списания в бухгалтерском учете уменьшают финансовый результат, а в налоговом учете – в полном размере уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Однако к этому процессу следует подойти с известной осторожностью. Убыток уменьшает сумму чистых активов организации. А если чистые активы по окончании года окажутся меньше уставного капитала, то уставный капитал должен быть уменьшен до их размера. Если же такую операцию произвести нельзя, то организация подлежит ликвидации.

**2. Бухгалтерский, налоговый учет и анализ основных средств на примере ЗАО «НЭСКО»**

**2.1 Краткая характеристика предприятия**

ЗАО «НЭСКО» было создано в ноябре 2002 г. на базе филиала ОАО «Новосибирскэнерго». Предприятие является юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс, печать, штампы, бланки со своими наименованиями, товарный знак, расчетный, валютные счета. Юридический и почтовый адрес: 630091, г. Новосибирск, ул. Фрунзе, 2.

ЗАО «НЭСКО» входит в группу энергосистемы «Е4». «Группа Е4» – крупнейшая инжиниринговая компания страны. В составе «Группы Е4» – 13 холдинговых компаний, общее количество производственных активов составляет более 50 предприятий. Производственные активы «Группы Е4» расположены в 27 регионах и во всех федеральных округах РФ, численность персонала составляет более 17 000 специалистов.

«Группа Е4» выполняет комплексные работы «под ключ», отдельные виды работ по энергоаудиту, проектированию, разработке технико-экономических обоснований, разработке инвестиционных проектов, производству и поставке оборудования, строительству, монтажу, пусконаладочным работам, сервису в области промышленного и энергетического строительства.

За время своего существования ЗАО «НЭСКО» успело выйти на рынок снабженческих услуг и занять на нем прочное положение. Об этом свидетельствует успешное исполнение задач по снабжению материально-техническими ресурсами, оборудованием и запасными частями таких крупных производственных организаций, как ОАО «Новосибирскэнерго», ЗАО «ПРП», ЗАО «Энергоспецмонтж», ЗАО «НЭСР», «ЗАО «Энергосбыт». Общий объем поставок в 2006 г. был около одного миллиона рублей, а за 2007 г. – уже 1,05 миллиона рублей. У предприятия более 2000 партнеров по экономической деятельности. Основной метод заключения договоров это конкурсный. Выполняя заказы для крупных покупателей. Предприятие проводит конкурсы на поставку услуг и товарно-материальных ценностей.

Некоторые партнеры ЗАО НЭСКО такие как ЗАО «НовосибирскЭнерго», ЗАО «НЭСР», ЗАО «ПРП», входят в общую экономическую структуру «Е4» и являются аффилированными лицами. По отношению к ним применяется система сниженных цен и дополнительных коммерческих условий.

ЗАО «НЭСКО» обладает мощной складской базой, как в Новосибирске, так и во всех крупных районных центрах Новосибирской области и занимается:

– поставкой на приемлемых для организации условиях практически любой продукции, в том числе индивидуального изготовления;

– организовывает экспедирование грузов по всей территории Новосибирской области с использованием любого вида транспорта;

– оказывает услуги складского хранения материально-технических запасов, при этом обеспечивает оптимальные условия хранения практически любой продукции;

– оказывает посреднические услуги при приобретении и реализации различных видов ограниченной в обороте продукции.

Главная цель ЗАО «НЭСКО» – минимизировать риски и расходы заказчика на приобретение материально-технических ресурсов, путем организации наиболее полного и качественного спектра логистических услуг и оптимизации движения материальных потоков за счет наличия компетентного и высококвалифицированного персонала, постоянного развития и использования современных информационных технологий, обеспечения широчайшего выбора ресурсов с доставкой в согласованные сроки и место.

Штат бухгалтерской службы, обеспечивающий ведение бухгалтерского и налогового учета состоит из 15 сотрудников.

Согласно учетной политике, утвержденной приказом по предприятию №41 от 31.12.2006 г. бухгалтерский учет на предприятии осуществляется с использованием журнально-ордерной формы счетоводства. Бухгалтерией используется рабочий план счетов, утвержденный в составе учетной политики. Все журналы-ордера и ведомости формируются ежемесячно. Учет хозяйственных операций автоматизирован. Бухгалтерией используется программа «КомТех», «1С», «Комплекс».

Предприятие ЗАО «НЭСКО» на конец 2007 г. имеет среднюю численность персонала 252 чел. Из них 1 генеральный директор, 7 директоров по сферам управления, 8 заместителей директоров, 10 начальников отделов, 32 руководителя среднего звена, 15 человек при руководстве, 163 человек работников среднего звена, 16 человек работников младшего звена

Главные секторы предприятия с прямой подчиненностью генеральному директору. Подобная схема организационной структуры предприятия представлена в приложении 5.

**2.2 Аналитический учет основных средств**

Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении основных средств, необходимых для составления бухгалтерской отчетности. Для совершенствования пообъектного аналитического учета основных средств в ЗАО «НЭСКО» с 2006 года используется программа «1С Предприятие», которая обеспечивает оперативную выдачу бухгалтеру и работникам других подразделений необходимой информации в форме соответствующих отчетов на бумажных носителях или выводимых на экран мониторов непосредственно на рабочих местах потребителей.

Учет объектов основных средств по местам их эксплуатации осуществляется в инвентарном списке типовой формы, данные которого идентичны записям в инвентарных карточках.

Информация, которая содержится в инвентарных карточках, используется для составления в программе 1С ведомости движения основных средств, итоги которой также в автоматизированном режиме сверяются с данными соответствующего синтетического учета.

В ЗАО «НЭСКО» находятся на учете более 1000 объектов основных средств. Для правильной организации аналитического учета каждому инвентарному объекту присвоен инвентарный номер, который сохраняется за данным объектом на все время его нахождения в эксплуатации, запасе или на консервации. В случае выбытия объекта его инвентарный номер не присваивается вновь поступившему объекту. Инвентарные номера имеют кодовое обозначение, при этом для каждой номенклатурной группы основных средств отводится серия порядковых номеров, чтобы по коду можно было определить принадлежность объекта к той или иной классификационной группе.

Основные средства предприятия разнообразны по составу и назначению. ЗАО «НЭСКО» применяет типовую классификацию основных средств по их видам, установленную Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013–94.

Аналитический учет основных средств в ЗАО «НЭСКО» по инвентарным объектам ведется с использованием форм первичных документов для учета основных средств, в соответствии с указаниями по их заполнению утверждены постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 №7.

Поступление основных средств оформляется актом приемки-передачи основных средств формы ОС-1, который содержит следующую информацию: номер отдела и участка; дебет: синтетический счет, субсчет, шифр аналитического учета; кредит: синтетический счет, субсчет, шифр аналитического учета; сумма; инвентарный номер; шифр затрат, отнесенных на амортизационные отчисления; шифр нормы амортизационных отчислений. Акт составляется на каждый объект, к нему прилагается техническая документация на данный объект, которая после открытия бухгалтерией инвентарной карточки передается в соответствующий отдел или цех предприятия по месту эксплуатации. Акт приемки-передачи основных средств составляется двумя сторонами – принимающей объект и передающей. Бухгалтерия оформляет его бухгалтерской записью, т.е. указывает корреспонденцию счетов на первоначальную стоимость. Все акты приемки-передачи регистрируются в «Журнале регистрации актов». В местах использования основных средств ведут инвентарные списки основных средств, в которых приводятся краткие сведения об объектах основных средств, находящихся в эксплуатации.

Учет основных средств организуют так, чтобы можно было установить наличие основных средств по каждой классификационной группе и отдельно по каждому объекту, местам нахождения и источникам приобретения.

Выбытие основных средств оформляют актом и отражают в инвентарной карточке, а затем её изымают из картотеки.

Для определения непригодности к дальнейшему использованию тех или иных основных средств, т.е. для определения необходимости ликвидации основных средств, на предприятии создана постоянно действующая комиссия в состав которой входит: главный бухгалтер, начальник отдела оборудования, ведущий экономист.

Перемещение основных средств из одного отдела или участка ЗАО «НЭСКО» в другой, в пределах предприятия, осуществляется на основании запроса начальников соответствующих отделов и по распоряжению генерального директора предприятия. Данная операция оформляется актом которая выписывается в двух экземплярах при передаче основных средств из запаса в эксплуатацию и из цеха в цех, отдел и т.д. Бухгалтерия на основании первого экземпляра осуществляет запись в инвентарной карточке и перекладывает её по месту нового нахождения, эксплуатации. Сдатчик на основании второго экземпляра накладной делает отметку в инвентарном списке о выбытии объекта.

Информация о движении основных средств, помимо инвентарных карточек и инвентарных описей, отражается посредством счетов синтетического учета.

**2.3 Синтетический учет основных средств**

**2.3.1 Учет поступления основных средств**

Поступление основных средств на предприятие может быть осуществлено следующими основными способами:

– в результате купли;

– аренды;

– лизинга;

– оприходования неучтенных ранее основных средств, выявленных при инвентаризации;

– при безвозмездным получением объектов основных средств

– в виде вклада в уставный капитал;

– внутреннее перемещение.

В ЗАО «НЭСКО» самый распространенный способ поступления объектов основных средств является *покупка*, но имеют место практически все случаи поступления основных средств.

При поступлении основного средства в ЗАО «НЭСКО» первой задачей, которую решает бухгалтер, является определение первоначальной стоимости объекта как в бухгалтерском так и в налоговом учете. От того, правильно ли он оценит основные средство, или нет, зависит начисление амортизации, расчет налога на имущество и налога на прибыль. На этапе формирования первоначальной стоимости объекта основных средств важно не упустить ни одного нюанса, чтобы не допустить ошибок, которые повлекут за собой налоговые риски.

Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств и учет затрат по их движению отражен в учетной политике утверждаемой ежегодно. Учетная политика на 2007 г. утверждена приказом №41 от 31.12.2006 года. Второй экземпляр сдан в налоговые органы по Центральному району. Для целей бухгалтерского учета первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату, складывается из суммы фактических затрат ЗАО «НЭСКО» имеется на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Для целей налогообложения первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату, определяется как сумма расходов на их приобретение, доставку и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ.

Учетная политика ЗАО «НЭСКО», как совокупность принципов и правил организации и технологии реализации метода бухгалтерского учета, стремится обеспечивать максимальный эффект от ведения учета. В учетной политике предприятия с соблюдением всех норм, положений и законов, сведены к минимуму расхождения ведения бухгалтерского, и налогового учета. Согласно учетной политике за 2005–2007 г. в состав материально-производственных запасов могут входить средства в соответствии с условиям перечисленными в п. 5 ПБУ 6/01 и стоимостью не более 10000 руб. за единицу.

В ЗАО «НЭСКО» имеет место поступления основных средств *способом возведение объекта* хозяйственным и подрядным способами.

Строительство объектов основных средств порядным способом осуществляется на основании договора, заключенного между подрядчиком и заказчиком.

В бухгалтерском учете ЗАО «НЭСКО» строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08.3 «Строительство объектов основных средств» по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядной организации.

В налоговом учете стоимость объектов основных средств, построенных подрядным способом, формируется в общеустановленном порядке исходя из фактических расходов, связанных со строительством объектов.

Законченный строительством объект принимается к учету на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости, которая складывается из суммы фактических затрат на строительство, оформленным первичными учетными документами: материальные затраты; расходы на выплату заработной платы строительным рабочим; амортизационные отчисления по машинам, другим основным средствам, используемым при строительстве; общехозяйственные расходы в доле, относящейся к строительству. Аналитический учет по счету 01 ведется по видам основных средств, месту их нахождения, местам хранения.

В налоговом учете первоначальная стоимость объекта, построенного хозяйственным способом, складывается так же как и в бухгалтерском учете из суммы фактических затрат на строительство.

Для обобщения информации о затратах предприятия в объекты, которые в последствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств предусмотрен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», к которому в ЗАО «НЭСКО» открываются аналитические субсчета.

ЗАО «НЭСКО» является организацией-плательщиком НДС, поэтому «входной» НДС, в стоимость имущества не включает.

Рассмотрим конкретный пример, поступления объекта основного средства по договору подряда из материалов подрядчика).

В 2006 г. ЗАО «НЭСКО» заключило договор на строительство объекта со строительной организацией. Стоимость работ в целом -56000 руб., в том числе НДС – 8542 руб. Оплата строительно-монтажных работ производится путем перечисления аванса в размере 50% от стоимости объекта и перечисления остальных 50% не позднее 10 дней после сдачи объекта. Срок работ с июня по 20 сентября*.*

*Дебет счета 60 Кредит счета 51* – 28000 руб. перечислен аванс под выполнение работ.

Подписание акта приемки-передачи выполненных работ отражено в учете 25 сентября:

*Дебет счета 08 Кредит счета 60–9* – 56000 руб. – приняты строительно-монтажные работы от подрядчика;

*Дебет счета 19 Кредит счета 60* – 8542 руб. – отражена сумма налога на добавленную стоимость по принятым работам.

Согласно п. 5 ст. 172 НК РФ сумма налога, предъявленная подрядной организацией при проведении капитального строительства, принимается к вычету при подписании акта приемки-передачи работ и получении счета-фактуры от подрядчика.

Принятие НДС к вычету, отражено записью:

*Дебет счета 68 Кредит счета 19* –

8542 руб. – зачтен НДС по принятым работам.

Перечисление 30 сентября оставшихся 50% стоимости работ по объекту:

Дебет счета 60 Кредит счета 51 – 28000 руб. – погашена задолженность за выполненные работы.

Объект после, регистрации введен в эксплуатацию в октябре:

*Дебет счета 01 Кредит счета 08* – 47458 руб. – отражен ввод объекта в эксплуатацию.

В 2007 г. имело место *поступление объекта основного средства в обмен на другое основное средство*. В апреле 2007к ЗАО «НЭСКО» приобрело у ЗАО «Новосибирскэнерго» модем рыночная цена которого определена в размере 23600 руб., в том числе НДС 18% 3600 руб. Балансовая стоимость реализуемых компьютеров 20000 руб.

*Дебет счета 08 Кредит счета 91* -20000 руб. – отражена стоимость поступившего основного средства: и реализация компьютеров на ту же сумму в соответствии с п. 11 ПБУ 6/01;

*Дебет счета 19 Кредит счета 91* – 3600 руб. – отражен НДС по поступившему основному средству;

*Дебет счета 51 Кредит счета 76* – 3600 руб. – поступила сумма налога на добавленную стоимость за переданные компьютеры;

*Дебет счета 91 Кредит счета 68* **–** 3600 руб. – начислен НДС с суммы оборотов по реализации компьютеров;

*Дебет счета 01 Кредит счета 01 –* 28000 руб. – списана первоначальная стоимость реализованных компьютеров;

***Дебет счета 02 Кредит счета 01*** – 8000 руб. – списана сумма амортизации, начисленной по реализуемым компьютерам;

*Дебет счета 91 Кредит счета 01.* – 20000 руб. – списана остаточная стоимость реализованных компьютеров;

*Дебет счета 76 Кредит счета 51* – 3600 руб. – перечислен НДС продавцу оборудования;

*Дебет счета 01 Кредит счета 08* – 20000 руб. – приобретенное оборудование передано в эксплуатацию;

*Дебет счета 68 Кредит счета 19* -3600 руб. – НДС по приобретенному и введенному в эксплуатацию основному средству принят к вычету.

Для целей налогообложения прибыли первоначальная стоимость поступившего оборудования будет такой же – 20000 руб.

Данное имущество обменивается по балансовой стоимости, которая отличается от рыночной не более чем на 20%. Поэтому не только выявляемый на счетах бухгалтерского учета финансовый результат от реализации компьютера равен нулю, но и сумма НДС, исчисленная с оборота по реализации, равна уплаченной поставщику сумме НДС, которая принята к вычету при расчетах с бюджетом.

В ЗАО «НЭСКО» находится на балансе значительное количество объектов основных средств, бухгалтерский и налоговый учет основных средств ведется одним бухгалтером. Затраты по приобретению объектов основных средств, в бухгалтерском учете чаще всего принимаются в том же составе, что и в налоговом учете, т.е. в полном объеме. Как рассказала бухгалтер по учету основных средств, при определении первоначальной стоимости основных средств, случаев расхождения в бухгалтерском и в налоговом учете не возникает.

**2.3.2 Учет амортизации основных средств**

Все имущество с продолжительным сроком службы, которое участвует в процессе производства продукции, постепенно утрачивает свои первоначальные свойства и физические качества, т.е. подвергается физическому и моральному старению. Таким образом, срок полезного использования любого основного средства ограничен.

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств, предназначен счет 02 «Амортизация основных средств», к которому на ЗАО «НЭСКО» открываются субсчета.

Для целей налогообложения в соответствии с п. 4 ст. 259 НК РФ начисление амортизации по объекту основных средств бухгалтер начинает осуществлять с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

Учетной политикой ЗАО «НЭСКО» определен линейный способ начисления амортизации в бухгалтерском и в налоговом учете, так как линейный способ, предусмотренный главой 25 НК РФ, полностью аналогичен линейному способу начислению амортизации, предусмотренному п. 19ПБУ 6/01, что позволяет добиться полного соответствия, при одинаковой первоначальной стоимости объектов, данных бухгалтерского и налогового учета.

В течение отчетного года амортизационные отчисления производятся ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы.

Рассмотрим пример.

Стоимость объекта равна 40000 руб., а срок полезного использования – 4 года, то годовая сумма амортизационных отчислений в течение всего срока будет составлять 10000 руб. Ежемесячное начисление амортизации в бухгалтерском учете будет отражаться проводкой:

*Дебет счета 44 Кредит счета 02* – 833,33 руб.

На сегодняшний день источником возникновения расхождений данных бухгалтерского и налогового учета в ЗАО «НЭСКО» является наличие на балансе в составе основных средств объектов стоимостью до 10000 рублей, введенных в эксплуатацию до 1 января 2003 г., по которым в бухгалтерском учете продолжает начисляться амортизация. При этом в налоговом учете в составе амортизируемого имущества этих объектов нет, так как их остаточная стоимость была включена в состав расходов при расчете налоговой базы переходного периода, сформированной в соответствии со статьей 10 Федерального закона от 6 августа 2001 г. №110-ФЗ. Поэтому суммы амортизации, начисленные по таким объектам в бухгалтерском учете, для целей налогообложения не учитываются.

Образовываться временные разницы, когда в отчетном периоде по какой-либо операции налогооблагаемая прибыль оказывается временно больше бухгалтерской. Из-за того, что разница со временем погашается, она получила название временной. Временные разницы образуются, в частности, в результате:

– применения различных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

– применения при продаже основных средств различных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов по их продаже;

Если временную разницу умножить на ставку налога на прибыль, получится отложенный налоговый актив, который отражается в бухгалтерском учете на счете 09 «Отложенные налоговые активы». Отражать отложенные налоговые активы следует в тех отчетных периодах, когда возникают вычитаемые временные разницы, но при условии, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Для обобщения информации по налоговому учету амортизации объектов основных средств в ЗАО «НЭСКО» специально разработан забалансовый счет Н 05.02, на котором собирается вся накопленная амортизация для целей налогообложения.

Также разработаны следующие налоговые регистры:

АИ-01 Суммы амортизации для целей налогообложения;

АИ-02 Ведомость наличия амортизируемого имущества по местам хранения;

АИ-03 Карточка учета амортизируемого имущества для целей налогообложения.

В процессе исследования учета выяснилось, что регистр АИ-03 бухгалтером не применяется, хотя является ведомственным регистром, разработанным «Группа Е4».

**2.3.3 Учет ремонта основных средств**

В ЗАО «НЭСКО» проводятся все виды ремонтов. Ремонт основных средств может быть текущим, средним или капитальным. Проведение ремонтов осуществляется согласно плану, составляемому на каждый год. В плане указываются объекты основных средств, подлежащие ремонту, степень сложности ремонта, источники финансирования, сроки выполнения работ.

В учетной политике, ЗАО «НЭСКО» закреплено, что затраты на проведение всех видов ремонтов в бухгалтерском учете включаются в себестоимость того отчетного периода, в котором они были произведены, а в налоговом учете расходы на ремонт основных средств включаются в состав прочих расходов в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены в размере фактических затрат.

Резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств не создается. К работам по обслуживанию, а также текущему и среднему ремонту объектов основных средств относятся работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии.

Ремонты основного оборудования в течение ряда последних лет на предприятии ведутся силами собственного персонала. Подрядные организации, имеющие опыт монтажа оборудования, привлекаются в основном для выполнения работ по окраске грузоподъемных механизмов, ремонту кабельных конструкций, ремонту наружных установок освещения, систем пожарной сигнализации на вспомогательных объектах.

Так как своей площади под административные помещения у ЗАО «НЭСКО» нет, они регулярно арендуются у сторонних организаций.

Рассмотрим самый распространенный случай ремонта в ЗАО «НЭСКО» арендованного помещения под офис.

В соответствии со ст. 260 НК РФ расходы на текущий ремонт используемых в производственной деятельности арендуемых основных средств подлежат включению в себестоимость продукции. В бухгалтерском учете ЗАО «НЭСКО» затраты отражаются следующим образом:

*Дебет счета 10 Кредит счета 60* – приобретены материальные ценности, которые будут использованы для ремонта офисного помещения;

*Дебет счета 19 Кредит счета 60* – отражена сумма НДС, подлежащего уплате поставщику за материальные ценности, которые будут использованы для ремонта офисного помещения;

*Дебет счета 44 Кредит счета 10* – списаны расходы организации на осуществление текущего ремонта офисного помещения собственными силами;

Большая часть договоров аренды заключаются ЗАО «НЭСКО» на условиях ремонта за свой счет. Арендодатель в свою очередь гарантирует не начислять арендной платы за первые два месяца. При таком оформлении договора затраты по текущему ремонту, в бухгалтерском учете арендодателя основных средств не отражаются.

Расходы на ремонт основных средств полностью учитываются при расчете налога на прибыль.

**2.3.4 Учет арендных и лизинговых операций**

ЗАО «НЭСКО» активно использует арендованные основные средства, если в 2006 году арендуемых основных средств было на сумму 15 млн. руб., то в 2007 году уже более 18 млн. руб. Аренда основных средств оформляется договором аренды, который предусматривает предоставление арендодателем арендатору имущества, которое не теряет своих натуральных свойств в процессе его использования, за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

В финансово-хозяйственной деятельности ЗАО «НЭСКО» используются все виды аренды:

– аренда текущая;

– долгосрочная;

– финансовая аренда планируется в 2008 г.

При текущей аренде имущество передается ЗАО «НЭСКО» на срок, существенно меньший срока полезного использования основных средств, что предполагает возможность арендодателя сдавать основные средства в аренду неоднократно в течение срока его полезного использования.

При долгосрочной аренде договором аренды предусмотрен переход арендованных основных средств в собственность ЗАО «НЭСКО» по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены, в этом случае договор аренды будет перезаключен по форме, предусмотренной для договора лизинга.

Объекты основных средств, принятых в эксплуатацию на условиях текущей аренды на балансе предприятия не учитываются. Они принимаются на забалансовый учет, где делается односторонняя проводка по счету 001 «Арендованные основные средства». Основанием служат договор текущей аренды; акт, составленный по форме №ОС-1 и копия инвентарной карточки арендодателя формы №ОС-6. Объект числится в эксплуатации под инвентарным номером арендодателя. Износ по такому объекту предприятие-арендатор не начисляет.

Сумму арендной платы без НДС включается в издержки производства.

Рассмотрим пример. В 2006 г. арендовано помещение по договору лизинга на сумму 1180000 руб., в том числе НДС 180000 руб. Срок договора лизинга составляет 40 месяцев.

Поступило арендованное помещение на забалонсовый учет.

*Дебет 001 «Арендованные основные средства»* – 1000000 руб. – на забалансовом счете отражена стоимость объекта, полученного по договору лизинга;

*Дебет счета 44 Кредит счета 76* – 25 000 руб. – начислена ежемесячная сумма лизинговых платежей за отчетный месяц;

*Дебет счета 19 Кредит счета 76* – 4500 руб. – отражена сумма НДС по лизинговому платежу;

*Дебет счета 76 Кредит счета 51* – 29500 руб. – перечислен лизинговый платеж за отчетный месяц;

*Дебет счета 68 Кредит счета 19* – 4500 руб. – отражен зачет НДС по оплаченному лизинговому платежу.

По окончании срока договора лизинга в 2009 году его стоимость на дату перехода права собственности будет списана с забалансового счета 001 «Арендованные основные средства»:

*Кредит счета 001* – 1000000 руб.

Одновременно будут сделана проводка:

*Дебет счета 01 Кредит счета 02 –* 1000000 руб. – будет отражено принятие лизингового имущества на баланс.

За нарушение сроков арендатор уплачивает пеню в размерах, предусмотренных договорами, которую ЗАО «НЭСКО» относит на внереализационные расходы.

В конце года перед составлением годового отчета ЗАО «НЭСКО» в порядке инвентаризации своих расчетных взаимоотношений по обязательствам договоров аренды и лизинга посылаются письма-запросы арендодателям с просьбой подтвердить сумму числящуюся арендуемых объектов основных средств. В случаях если письменный ответ от арендодателей не поступает, то исходя из принципа о молчаливом согласии считается, что арендодатель согласен с суммой учета и считает ее признанной. Инициатива выверки расчетов может исходить и от арендодателя. Тогда ЗАО «НЭСКО» отвечает на письмо-запрос арендодателя: подтверждая сумму долга, либо мотивировать причины ее непризнания. В конечном счете, после необходимой выверки ЗАО «НЭСКО» всегда приходит к согласованному остатку задолженности.

**2.3.5 Учет выбытия основных средств**

В ЗАО «НЭСКО» вопросы выбытия основных средств регламентируются п. 29–31 раздела V ПБУ 6/01 и разделом VI Методических указаний.

Выбытие объекта основных средств в ЗАО «НЭСКО» имеет место в случаях продажи, списания в случае морального и физического износа, ликвидации, передачи в виде вклада в уставный капитал других организаций.

Учетная политика ЗАО «НЭСКО» говорит, что доходы и расходы от списания основных средств с бухгалтерского учета во всех случаях, за исключением ликвидации подлежат зачислению в состав внереализационных доходов и расходов.

Учет выбытия объектов основных средств осуществляется с применением специального субсчета 01.2 «Выбытие основных средств». В дебет данного субсчета переносится стоимость выбывающего средства, в кредит – сумма начисленной амортизации.

Выбытие основных средств в результате их продажи оформляется актом о приеме-передаче объекта основных средств, на основании данных которого делается соответствующая запись в инвентарной карточке учета основных средств

Рассмотрим наиболее частые случаи выбытия объектов основных средств в ЗАО «НЭСКО» продажу. В июле 2007 г. ЗАО «НЭСКО» был продан объект основного средства с убытком. Продажная цена объекта по условиям договора составила 29500 руб., в том числе НДС – 4500 руб. При этом первоначальная стоимость объекта составила 60000 руб., сумма начисленной амортизации по данным бухгалтерского учета – 31875 руб., сумма амортизации для целей налогообложения прибыли – 41250 руб.

Реализация объекта в бухгалтерском учете будет отражена проводками:

*Дебет счета 61 Кредит счета 91 –*

29500 руб. – начислена выручка от реализации объекта основных средств;

*Дебет счета 91 Кредит счета 68* -4500 руб. – отражен НДС по проданному основному средству;

*Дебет счета 01.02 Кредит счета 01.01* – 60000 руб. – списана первоначальная стоимость проданного объекта основных средств;

*Дебет счета 02 Кредит счета 01.02* – 31875 руб. – списана амортизация по проданному объекту основных средств;

*Дебет счета 91 Кредит счета 01* – 28125 руб. – списана остаточная стоимость проданного основного средства;

*Дебет счета 99 Кредит счета 91* – 3125 руб. – выявлен финансовый результат от реализации основного средства.

В налоговом учете остаточная стоимость будет равна 18750 руб.

Прибыль от реализации объекта для целей налогообложения прибыли составит 6250 руб.

В соответствии с п. 20 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденного приказом Минфина России от 19.11.2002 №114н, от суммы полученного убытка в регистрах бухгалтерского учета следует начислить условный доход по налогу на прибыль в размере 750 руб.

Его начисление следует отразить записью:

*Дебет счета 68 Кредит счета 99* – 750 руб. – начислен условный доход по налогу на прибыль от суммы понесенного убытка.

Разница между суммой убытка по данным бухгалтерского учета и налогооблагаемой прибылью в размере 9375 руб. возникла в связи с тем, что в налоговом учете амортизация начислялась в большей сумме, чем для целей бухгалтерского учета.

Согласно п. 12 ПБУ 18/02 одна признается налогооблагаемой временной разницей.

От этой разницы в соответствии с п. 15 ПБУ 18/02 было начислено отложенное налоговое обязательство, равное 2250 руб.

В бухгалтерском учете начисление отложенного налогового обязательства было отражено записью:

*Дебет счета 68 Кредит счета 77*– 2250 руб. – начислено отложенное налоговое обязательство от разницы в сумме начисленной амортизации.

При реализации данного объекта ранее начисленное отложенное налоговое обязательство погашается проводкой:

*Дебет счета 77 Кредит счета 68* – 2250 руб. – погашено ранее начисленное отложенное налоговое обязательство в связи с реализацией объекта основных средств.

Передача объектов основных средств в качестве вклада в уставный капитал другой организации:

В 2003 году имел место такой случай выбытия основных средств, как передача в виде вклада в уставный капитал организаций ЗАО «НЭСКО-СЕРВИС». В связи с реструктуризацией несколько структурных подразделений выводились из состава ЗАО «НЭСКО» и преобразовывались в дочернее общество. ЗАО «НЭСКО» наделило дочернее общество имуществом путем передачи объектов основных средств в счет вклада в их уставный капитал.

В соответствии с Инструкцией по применению плана счетов информация о наличии и движении инвестиций в уставные капиталы других организаций отражается на счете 58 «Финансовые вложения». Сумма вклада отражается на счете 58 в оценке согласно учредительным документам. Выявленная разница между оценкой вклада, отраженной по дебету счета 58, и остаточной стоимостью передаваемого объекта основных средств отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» как операционный доход или расход в соответствии с п. 7 ПБУ 9/99, п. 11 ПБУ 10/99.

В соответствии с п.п. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер, в том числе передача имущества в счет вклада в уставный капитал хозяйственных обществ или товариществ, для целей налогообложения реализацией не признается.

В этой связи передача объектов основных средств качестве вклада в уставные вклады других организаций не признается объектом налогообложения НДС.

**2.4 Анализ основных средств на примере ЗАО «НЭСКО»**

**2.4.1 Анализ правильности документального оформления и бухгалтерского учета основных средств**

В ходе выполнения выпускной квалификационной работы было проанализировано заполнение первичных документов по учету основных средств в частности формы №ОС-1, ОС-1а, С-1б, №ОС-2, ОС-3, ОС-4, ОС-6, ОС-14, ОС-15, за период с 01.01.2006 г. по 31.12.2007 г.

В этот период имели место неоформленные или частично недооформленные первичные документы:

– в формах первичных документов не расшифровывались подписи бухгалтеров и руководителя;

– в формах ОС-1 не вписаны номера доверенностей, по которым приняты к учету объекты основных средств;

– в формах ОС-4 не проставлена корреспонденция счетов синтетического учета

Такие документы являются основанием для непризнания операций по движению основных средств.

Некорректное внесение исправлений в данные первичных документов, нарушает п. 4 Приказа Минфина России от 29.07.1983 г. №105 «Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете», регламентирующим порядок исправления ошибок в первичных документах. В тексте и цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и не оговоренные исправления не допускаются. Исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

В нарушение Инструкции по применению плана счетов предприятие допускает списание материалов при ликвидации основных средств на себестоимость без постановки на учет товарно-материальных ценностей. Например, на основании Акта о списании ОС-4 №6 от 19.01.2006 г. были списаны стеллажи. В учете отражено: Д 44 К 91. списанные, таким образом материалы, в частности деревянные полки, принимаются к учету и в дальнейшем используются при ремонте, но при этом не используется счет 10 «Материалы», что снижает контроль за поступлением и использованием материалов.

В нарушение п. 54 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 №34н, и п. 9 ПБУ 5/01., были некорректно списаны, в процессе ликвидации основных средств, материалы, пригодные как вторичное сырье. В частности при ликвидации кран-балки в июне 2006 г. полученные металлические конструкции оприходованы ниже текущей рыночной стоимости на дату принятия их к учету. Соответственно значительно занижена сумма, зачисляемая на финансовые результаты.

В ряде случаев имеет место несоблюдение временного принципа ведения бухгалтерского учета, т.е. доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств не отражались в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов. Несвоевременность отражения операций на счетах бухгалтерского учета влияет на формирование себестоимости по периодам, и, как следствие, приводит к искажению финансового результата.

Выявлено неверно установленные сроки полезного использования для вновь приобретенных, основных средств, в бухгалтерском и налоговом учете. В частности в феврале 2007 г. при назначении срока полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете ксерокса, установлен минимальный срока полезного использования, установленный в качестве максимального для предыдущей амортизационной группы. То есть срок полезного использования, равный 36 месяцам.

Неверное определение срока полезного использования объекта основных средств привело к неправильному исчислению суммы амортизации. В результате произошло искажение себестоимости продукции и финансовых результатов.

Несмотря на кажущуюся несложность учета объектов основных средств выявленные грубые нарушения законодательства о бухгалтерском учете. Предприятию необходимо провести аудиторскую проверку учета основных средств.

**2.4.2 Анализ технического состояния, структуры и движения основных средств ЗАО «НЭСКО»**

Профессия бухгалтера в России переживает период радикальных изменений. В качественном отношении возникают новые требования к бухгалтеру как аналитику. Переход к рыночной экономике повышает роль бухгалтерского учета в управлении коммерческими организациями всех форм собственности. Он становится языком бизнеса. Данные бухгалтерского учета рассматриваются как база, без анализа которой невозможно принять аргументированные управленческие решения. Резко возрастает значение бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и другой финансовой документации в связи с приобретением ими характера публичной отчетности.

В корне меняется и отношение к профессии бухгалтера. Участие в делах предприятия превращает главного бухгалтера в управленческого профессионала, который может оценить положение предприятия в развивающемся мире, и основной смысл деятельности которого подчинен диагностике и подготовке мер, способствующих сохранению экономической благополучия предприятия на протяжении всего периода его существования.

Цель анализа основных средств – объективная оценка состояния основных средств и изыскания резервов более эффективного их использования на предприятии.

При анализе состояния и эффективного использования основных средств необходимо ответить на следующие вопросы:

1) какова доля основных средств в общей стоимости активов предприятия;

2) какова обеспеченность организации и ее структурных подразделений необходимыми для производства основными средствами, то естьсоответствует ли потребности в них фактическое наличие основных средств;

3) какова динамика роста основных средств и отдельно их активной части;

4) какова степень использования основных средств;

5) какое влияние оказывает использование основных средств на объем выпускаемой продукции и другие экономические показатели работы организации;

6) имеются ли резервы роста фондоотдачи как за счет увеличения объема продукции, так и за счет улучшения использования основных средств?

Источниками данных для анализа состояния и использования основных средств являются следующие формы: №1 «Бухгалтерский баланс за 2006 год»; №2 «Отчет о прибылях и убытках за 2006 г.»; №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу за 2006 г.»; №1 «Бухгалтерский баланс за 2007 год»; №2 «Отчет о прибылях и убытках за 2007 г.»; №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу за 2007 г.».

Проанализируем долю основных средств в общей стоимости активов предприятия на протяжении с 2005 по 2007 года. Источником данных для данного анализа основных средств являются формы: №1 «Бухгалтерский баланс» за 2005, 2006, 2007 годы. Построим рис. 2.1 и заполним таблицу 2.1.

Рис. 2.1. Структура активов предприятия

Таблица 2.1. Структура активов предприятия

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п.п | Наименование активов | На конец 2005 г. | На конец 2006 г. | На конец 2007 г. |
| Тыс. руб. | Уд. вес % | Тыс. руб. | Уд. вес % | Тыс. руб. | Уд. вес % |
| 1 | I. Внеоборотные активы | 24848 | 26% | 26412 | 25% | 26352 | 12% |
| 2 | в т.ч. основные средства | 24371 | 25% | 25988 | 24% | 25762 | 11% |
| 3 | II. Оборотные активы | 71430 | 74% | 83278 | 75% | 211047 | 88% |
| 4 | Итого активов | 96278 | 100% | 109690 | 100% | 237399 | 100% |

Данные таблицы 2.1. показывают, что за период с 2005 года по 2007 год количество основных средств предприятия увеличилось с 24371 тыс. руб. до 25762 тыс. руб. но доля в общей стоимости активов предприятия за период с 2005 год по 2007 год уменьшилась с 25% до 11% .Увеличение оборотных активов произошло в основном за счет статей: «сырье и материалы», «готовая продукция» и «дебиторская задолженность».

На рисунке 2.1. наглядно показана динамика задержки реализации готовой продукции, увеличение сырья и материалов, и дебиторской задолженности. Такая тенденция свидетельствует о понижении скорости оборота средств, то есть снижении эффективности работы предприятие.

На основании формы 5, проанализируем объем основных средств, их динамику и структуру. Данные за 2006 год представлены в таблицах 2.2.

Таблица 2.2. Наличие, состав и структура основных средств

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Основные средства | На начало года | На конец года | Изменение | Темпы роста, % |
| Тыс. руб. | Уд. Вес, % | Тыс. руб. | Уд. Вес, % | Тыс. руб. | Уд. Вес, % |
| **2006 год** |
| 1. Земельные участки | 966 | 3,6 | 966 | 3,2 | 0 | 0 | 100,00 |
| 2. Здания | 15545 | 58,5 | 15545 | 50,7 | 0 | 0 | 100,00 |
| 3. Сооружения | 400 | 1,5 | 400 | 1,3 | 0 | 0 | 100,00 |
| 4. Машины и оборудование | 7849 | 29,5 | 11266 | 36,8 | 3417 | 84,3 | 143,53 |
| 5. Транспортные средства | 1057 | 4 | 1057 | 3,5 | 0 | 0 | 100,00 |
| 6. Производственный и хоз. инвентарь | 689 | 2,6 | 1327 | 4,3 | 638 | 15,7 | 192,6 |
| 7. Другие виды ОС | 74 | 0,3 | 74 | 0,3 | 0 | 0 | 100,00 |
| 8. Итого | 26580 | 100 | 30635 | 100 | 4055 | 100 | 115,26 |
| В том числе: |  |
| 8.1 Производственные | 25449 | 95,74 | 29504 | 96,31 | 4055 | 100 | 115,26 |
| 8.2 Непроизводственные | 1131 | 4,26 | 1131 | 3,69 | 0 | 0 | 100,00 |

Таблица 2.3. Наличие, состав и структура основных средств

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Основные средства | На начало года | На конец года | Изменение | Темпы роста, % |
| Тыс. руб. | Уд. Вес, % | Тыс. руб. | Уд. Вес, % | Тыс. руб. | Уд. Вес, % |
| **2007 год** |
| 1. Земельные участки | 966 | 3,2 | 1140 | 3,4 | 174 | 5,7 | 118,01 |
| 2. Здания | 15545 | 50,7 | 16968 | 50,4 | 1423 | 46,5 | 109,15 |
| 3. Сооружения | 400 | 1,3 | 609 | 1,8 | 209 | 6,8 | 152,25 |
| 4. Машины и оборудование | 11266 | 36,8 | 11972 | 35,5 | 706 | 23,1 | 106,27 |
| 5. Транспортные средства | 1057 | 3,5 | 1057 | 3,1 | 0 | 0 | 100,00 |
| 6. Производственный и хоз. инвентарь | 1327 | 4,3 | 1877 | 5,6 | 550 | 18,0 | 141,45 |
| 7. Другие виды ОС | 74 | 0,3 | 74 | 0,2 | 0 | 0 | 100,00 |
| 8. Итого | 30635 | 100 | 33697 | 100 | 3062 | 100 | 110 |
| В том числе: |  |
| 8.1 Производственные | 29504 | 99,3 | 32566 | 96,64 | 3062 | 100 | 110 |
| 8.2 Непроизводственные | 1131 | 0,7 | 1131 | 3,36 | 0 | 0 | 100 |

Данные таблицы 2.2 показывают, что за 2006 год количество основных средств предприятия увеличилось на 4055 тыс. рублей или на 15,26%. При этом увеличения основные средства на ЗАО «НЭСКО» увеличились за счет роста основных производственных фондов – 15,26%. Увеличение незначительное. Из столбца «Темпы роста» можно увидеть, что темпы роста основных средств увеличился по видам «Машины и оборудование» на 143,53% и «Производственный и хозяйственный инвентарь» на 192,6% по остальным остался неизменным.

Данные таблицы 2.3 о наличии, составе и структуре основных средств за 2007 год также свидетельствуют о увеличении основных средств на 10%, при этом увеличение произошло по каждым видам основных средств, неизменным остались только «транспортные средства». Также стоит заметить, что увеличение ОС происходит за счет производственных фондов.

Сопоставив данные за два года можно сделать вывод, в течение последних двух лет в ЗАО «НЭСКО» наметились незначительные тенденции снижения темпов роста основных средств. Это можно объяснить падением прибыли 2007 г. по сравнению с 2006 г. на 75% и как следствие урезание статьи на приобретение основных средств.

Для расчета показателей наличия и движения основных средств в 2006–2007 гг. рассмотрим таблицу 2.4 «Баланс наличия и движения основных средств».

Таблица 2.4. Баланс наличия и движения основных средств, тыс. руб. за 2006–2007 гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наличие на начало периода | Поступило в отчетном периоде | Выбыло в отчетном периоде | Наличие на конец отчетного периода |
| Всего | В том числе новых ОС | Всего | В том числе ликвидировано |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 2006 | 2007 | 2006 | 2007 | 2006 | 2007 | 2006 | 2007 | 2006 | 2007 | 2006 | 2007 |
| 26580 | 30635 | 5333 | 3105 | 3208 | 2062 | 1278 | 43 | 336 | 15 | 30635 | 33697 |

Исходя из данных баланса наличия и движения основных средств, можно рассчитать показатели движения основных средств.

Относительные показатели дают более объективную картину. На их основе можно получить качественную характеристику движения основных средств ЗАО «НЭСКО».

Рассчитаем показатели за анализируемый период.

|  |  |
| --- | --- |
| **2006 год – 0** | **2007 год – 1** |
| Квв0 = 5333/30635\*100 = 17,41% | Квв1 = 3105/33697\*100 = 9,21% |
| Кобн0 =3208/30635\*100 = 10,47% | Кобн1 = 2062/33697\*100 = 6,11% |
| Квыб0 = 1278/26580\*100 = 4,8% | Квыб1 = 43/30635\*100 = 0,14% |
| Кл0 = 336/26580\*100 = 1,26% | Кл1 = 15/30635\*100 = 0,05% |

### Теперь представим коэффициенты в виде сводной таблицы 2.5.

### Таблица 2.5. Динамика показателей движения основных средств, %

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **2006 г.** | **2007 г.** | **Изменение** |
| Коэффициент ввода | 17,41 | 9,21 | -8,20 |
| Коэффициент обновления | 10,47 | 6,11 | -4,36 |
| Коэффициент выбытия | 4,8 | 0,14 | -4,66 |
| Коэффициент ликвидации | 1,26 | 0,05 | -1,21 |

Сравнение данных показателей с показателями прошлого периода свидетельствует о том, что темпы роста поступления основных средств снизились, в том числе и обновления. Поступление основных средств происходит в основном за счет ввода новых фондов. В целом же уровень этих показателей остается невысоким.

Несколько снизились и темпы выбытия, в том числе и ликвидации основных средств, причем в меньшей степени за счет выбытия изношенных основных средств. Все это сказывается на техническом состоянии основных средств. Поэтому анализ движения необходимо дополнить анализом их технического состояния.

Таблица 2.6. Динамика показателей технического состояния основных средств ЗАО «НЭСКО»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2006 г | 2007 г. | Абсолютное изменение, |
| Балансовая стоимость основных средств, тыс. руб. | 30635 | 33697 | -3062 |
| Износ основных средств, тыс. руб. | 4647 | 7935 | +3288 |
| Остаточная стоимость основных средств, тыс. руб. | 25988 | 25762 | -226 |
| Коэффициент износа, % | 15,17 | 23,55 | +8,38 |
| Коэффициент годности, % | 84,83 | 76,45 | -8,38 |
| Темп обновления, лет | 5 | 10 | -5 |

Как видно из таблицы 2.6, все показатели, характеризующие техническое состояние основных средств, изменились в худшую сторону. Повысился коэффициент износа, что привело к снижению коэффициента годности, причиной этого могут быть заниженные темпы обновления основных средств. Темп обновления говорит о том, что поступление новых основных средств в денежном выражении относительно велико по сравнению с их наличием на начало периода. Это можно объяснить тем, что предприятие ЗАО «НЭСКО» возникло недавно и находится на этапе формирования фонда основных средств. В анализируемый период поступили основные средства таких видов как здания, машины и оборудование.

**2.4.3 Анализ эффективности использования основных средств**

Эффективность использования основных средств, приобретает большое значение в современных условиях. При улучшении их использования предприятие может не изменяя материально-техническую базу увеличить выпуск продукции, что способствует сокращению себестоимости и, следовательно, увеличению прибыли.

Для оценки эффективности использования основных средств применяются такие показатели, как фондоотдача, фондоемкость, фондовооруженность и производительность труда.

Фондоотдача – количество продукции, созданной при использовании основных средств. Этот показатель строится на принципе соизмерения произведенной продукции и всей совокупности примененных при её производстве основных производственных средств. Фондоотдача определяется по формуле:

Фо = В / Фср,

где, В-среднегодовая стоимость основных средств;

Фср – среднегодовая стоимость основных фондов.

Фондоемкость – величина обратная фондоотдаче, показывающая на какую сумму требовалось основных фондов для выпуска единицы продукции. Фондоемкость определяется по формуле:

Фе = Ф / В,

где, Ф – годовая выручка от реализации продукции,

В - среднегодовая стоимость основных средств.

Фондовооруженность – характеризуется объемом основных фондов по расчету на одного работающего и определяется по формуле:

Фв = Фср / Ч,

где, Фср – среднегодовая стоимость основных средств;

Ч – среднесписочная численность работников.

На основании данных формы №5 определим среднегодовую стоимость основных средств:

Фср0 = /2 = 28607,5

Фср1 = /2 = 32166

На основании данных таблиц 2.2., 2.3. ст. 4 определим среднегодовую стоимость основных средств производственного оборудования:

Фп 0 = / 2 = 9557,5

Фп 1 = / 2 = 11619

Темпы роста технической вооруженности сравниваются с темпами роста производительности труда, при этом превышение темпов роста производительности труда над темпами роста фондовооруженности труда позволяет при прочих равных условиях увеличивать объемы выпуска продукции. Производительности труда определяется по формуле:

Пр = В/Ч

Для оценки эффективности использования основных средств рассчитывают также показатель фондорентабельности всех основных производственных фондов и их активной части:

Фр=П/Ф

где, П – прибыль от реализации;

Ф – среднегодовая стоимость основных средств.

Для анализа используем также финансовые показатели отчета о прибылях и убытках за 2006 и 2007 года, сведения о среднегодовой численности рабочих ЗАО «НЭСКО» за исследуемый период. Заполним таблицу 2.7.

Таблица 2.7. Показатели эффективности использования основных средств ЗАО «НЭСКО» за 2006–2007 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2006 год | 2007 год | Изменение | Темпы роста, % |
| 1. Годовая выручка от реализации продукции, тыс. руб. | 1031560,00 | 1048900,00 | 17340,00 | 101,68 |
| 2. Прибыль от реализации, тыс. руб. | 14728,00 | 4274,00 | -10454,00 | 29,02 |
| 3. Среднегодовая стоимость ОС, тыс. руб. | 28607,50 | 32166,00 | 3558,50 | 112,44 |
| 4. Среднегодовая стоимость ОС производственного назначения, тыс. руб. | 9557,50 | 11619,00 | 2061,50 | 121,57 |
| 5. Среднегодовая численность рабочих, чел. | 147 | 163 | 16 | 110,88 |
| 6. Производительность труда, тыс. руб./чел. Пр = В/Ч | 7017,42 | 6434,97 | -582,45 | 91,70 |
| 7. Фондовооруженность, тыс. руб./чел. | 194,61 | 197,34 | 2,73 | 101,40 |
| 8. Техническая вооруженность труда, тыс. руб./чел. Фт = Фп/Ч | 65,02 | 71,28 | 6,26 | 109,63 |
| 9. Фондоотдача всех ОС, тыс. руб. | 36,06 | 32,61 | -3,45 | 90,43 |
| 10. Фондоотдача активной части ОС, тыс. руб. | 107,93 | 90,27 | -17,66 | 83,63 |
| 11. Фондоемкость всех ОПФ, тыс. руб. | 0,028 | 0,031 | +0,003 | 110,71 |
| 12. Фондоемкость активной части ОПФ, тыс. руб. | 0,0093 | 0,0111 | +0,0018 | 119,36 |
| 13. Фондорентабельность всех ОПФ, тыс. руб. | 0,52 | 0,13 | -0,39 | 25,00 |
| 14. Фондорентабельность активной части ОПФ, тыс. руб. | 1,54 | 0,37 | -1,17 | 24,00 |

Согласно полученным расчетным данным в 2007 году был увеличен объем выручки на 17340 тыс. рублей по сравнению с прошлым годом. Потребность в основных средствах возросла на 12,44%. Производительность труда снизилась по сравнению с 2006 г. и составила 91,7%, что частично объясняется незначительным увеличением выпуска продукции и увеличением численности рабочих. Фондовооруженность и техническая вооруженность хотя и не значительно но увеличилась. В отчетном периоде по сравнению с базовым фондовооруженность труда выросла на 9,63%, что объясняется повышением среднегодовой стоимости основных средств.

Несмотря на значительное увеличение стоимости активной части основных средств на 2061,5 тыс. руб. или на 21,57%, годовая выручка осталась практически не изменой, т.е. увеличилась за анализируемый период всего на 1,68%. Это свидетельствует об ухудшении использования основных средств. Также виден спад фондоотдачи на 17,66 тыс. руб. и соответственно увеличение фондоемкости на 10,71%. При этом негативным фактором считается особенно быстрое снижение фондоотдачи активной части над снижением фондоотдачи всех основных средств.

В результате значительного снижения прибыли, снизилась фондорентабельность как всех основных средств, так и их активной части.

Используя таблице 2.7 можно установить влияния отдельных факторов на изменение фондоотдачи.

Не смотря на увеличения фондовооруженности одного рабочего на 1,4%, все же произошло снижение производительности труда на 8,3% это неизбежно привело к снижению фондоотдача на 9,57% за год.

Негативное влияние на фондоотдачу оказал фактор снижения производительности труда, не исправил ситуацию даже фактор увеличения удельного веса активной части основных средств.

Фондоотдача активной части основных средств является сложным фактором, подтвержденным влиянию различных факторов второго и последующих порядков. Факторами второго порядка могут быть: изменение количества единиц оборудования. Изменение производительности оборудования. К факторам третьего порядка можно отнести: замену оборудования, внедрение мероприятий научно-технического прогресса, социальные факторы.

Таким образом, прирост выручки от реализации продукции в 2007 году был обеспечен в основном за счет роста основных средств, а не за счет фондоотдачи – интенсивного фактора. Это свидетельствует о понижении эффективности использования основных средств организации.

В результате проведенного анализа использования основных средств предприятия ЗАО «НЭСКО» можно сделать следующие выводы. В отчетном году по сравнению с предыдущим годом величина основных средств предприятия увеличилась на 12,44%. Структура основных средств организации ухудшилась по сравнению с предыдущим годом. Если активная часть основных средств составляла в 2006 г. 99,3% то в 2007 г. уже 96,64%. Это негативной фактор. Затраты на содержание объектов непроизводственного назначения увеличилась, показатели фондоотдачи снизились на 16,37%. Увеличение технической фондовооруженности труда отрицательно повлияло на фондоотдачу, её величина в результате снизилась на 9,57%. Несмотря на рост стоимости основных средств, фондовооруженности контингента, произошло падение производительности труда, то есть идет «проедание» ресурсов, снижается эффективность использования основных средств. ЗАО «НЭСКО» находится на экстенсивном пути развития.

**2.5 Рекомендации по совершенствованию использования основных средств**

Закрытое Акционерное Общество «Новосибирскэнергоснабкомплектоборудование» организует и ведет бухгалтерский учет, составляет бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ, Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 года №34н и иными нормативными актами.

Учет основных средств в ЗАО «НЭСКО» ведется в соответствии с ПБУ 6/01, утвержденным приказом МФ РФ от 30.03.01 №26н. Налоговый учет ведется в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ.

Бухгалтерский учет и налоговый учет ведется самостоятельным структурным подразделением бухгалтерского учета и отчетности, возглавляемым главным бухгалтером.

Для ведения бухгалтерского учета используется рабочий план счетов, разрабатываемый на основе типового плана счетов холдинга «Группа Е-4», который утверждается генеральным директором ЗАО «НЭСКО».

Неверное оформление документов – это одна из грубейших ошибок, которую может допустить бухгалтер, на которую обращают внимание налоговые инспекторы при проверке предприятия. Поэтому на предприятии большое внимание уделяется правильному заполнению форм первичной документации, как наиболее важному этапу в системе учета основных средств. Не смотря на это, в ходе исследования были выяснены следующие моменты:

* учет ведется с нарушением требований нормативных документов;
* выявлены факты не отражения информации в первичных документах по учету основных средств, имели место неоформленные или частично недооформленные первичные документы;
* имело место некорректного внесения исправлений в данные первичных документов;
* предприятие допускает списание материалов, при ликвидации основных средств пригодных как вторичное сырье, на себестоимость без постановки на учет товарно-материальных ценностей;
* в ряде случаев имело место несоблюдение временного принципа ведения бухгалтерского учета, т.е. доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств не отражались в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся;
* выявлено неверно установленные сроки полезного использования для вновь приобретенных, основных средств, в бухгалтерском и налоговом учете;
* бухгалтерский и налоговый учет основных средств ведется одним бухгалтером;
* по всем участкам бухгалтерского учета обработка первичных учетных документов производится с использованием средств вычислительной техники;
* проводятся работы по подготовке регистров бухгалтерского учета на машинных носителях с возможностью вывода их на бумажные носители;
* инвентаризация основных средств, проводится один раз в год в октябре;

В связи с выше изложенным предлагается провести следующие мероприятия по совершенствованию организации учета:

* предприятию необходимо провести аудиторскую проверку учета основных средств;
* провести работу по повышению квалификации сотрудников бухгалтерии, с последующей аттестацией;
* ввести в штатное расписание предприятия дополнительную единицу бухгалтера с целью выделения функций по ведению налогового учета основных средств отдельным работником, что представляется целесообразным при таком большом количестве объектов основных средств и значительном документообороте по учету основных средств;
* разработать с помощью службы АСУ регистр бухгалтерского учета в программе 1С: Предприятие Журнал-ордер по субконто по счету 01, где бы отражалась наглядная картина по наличию и движению, остаткам на начало и на конец периода, начисленной амортизации основных средств за отчетный период, так как в настоящее время такого регистра в бухгалтерии нет, и ежемесячная отчетность выводится в более узком виде.

Проанализирована доля основных средств в общей стоимости активов предприятия на протяжении с 2005 по 2007 года. Данный анализ показывает, что за период с 2005 года по 2007 год количество основных средств предприятия увеличилось с 24371 тыс. руб. до 25762 тыс. руб. но доля в общей стоимости активов предприятия за период с 2005 год по 2007 год уменьшилась с 25% до 11% .Увеличение оборотных активов произошло в основном за счет статей: «сырье и материалы», «готовая продукция» и «дебиторская задолженность». На рисунке 2.1 наглядно показана динамика задержки реализации готовой продукции, увеличение сырья и материалов, и дебиторской задолженности. Такая тенденция свидетельствует о снижении эффективности работы предприятия.

Проведя анализ на предмет наличия, состава и структуры основных средств ЗАО «НЭСКО» делаем вывод, что за 2006 и 2007 гг. наметились незначительные тенденции уменьшения доли основных средств, производственного назначения с 99,3% на начало периода до 96,64% на конец периода. Замедление темпа роста основных средств в 2007 г. по сравнению с 2006 г. на 5,26%. Уменьшение доли основных средств в течение анализируемого периода может негативно сказаться на производственных мощностях.

Износ основных фондов небольшой – 23,55%. Это хороший резерв для развития предприятия. Но, следует отметить, что за два года происходило постоянное увеличение износа основных средств, а соответственно и снижение годности.

Анализ обеспеченности основными средствами показал прирост среднегодовой стоимости основных средств на 3558,5 тыс. руб. или на 12,44%. Темпы роста производительности труда в 2007 году упали на 8,3% и это, не смотря на увеличение показателей фондовооруженности в 2007 г. на 1,4% по сравнению с 2006 годом. Если тенденция сохранится, то это негативно скажется на объеме выпуска продукции и оказываемых услуг за счет роста активной части основных фондов.

Несмотря на увеличение среднегодовой стоимости основных средств на 12,44%, годовая выручка от реализации продукции увеличилась за анализируемый период всего на 1,68%. Это свидетельствует об ухудшении использования основных средств. Значительно сократилась прибыль 2007 г. на 70,98%. по сравнению с 2006 г. Это произошло в основном за счет увеличения себестоимости продукции. За период с 2006 года по 2007 года снизилась фондоотдача, увеличилась фондоемкость. В результате снижения балансовой прибыли значительно уменьшилась фондорентабельность на 75%.

Для совершенствования эффективного использования основных средств ЗАО «НЭСКО» можно дать следующие рекомендации:

* усовершенствовать структуру оборудования за счет увеличения доли прогрессивных видов машин и оборудования, автоматизированных линий;
* несмотря на финансовый кризис, необходимо все же направить часть средств не только на поддержание действующего оборудования, но и на приобретение нового;
* улучшить организацию и управление производством за счет внедрения научной организации труда, повышение эффективности производства через систему материальных стимулов работников и контроля за рациональным использованием рабочего времени;
* повысить степень использования установленного оборудования за счет увеличения количества фактически действующего оборудования;
* организовать в планово-экономическом отделе группу по анализу эффективности использования основных средств, так как в настоящее время анализ производиться в виде расчетов показателей износа, ввода, выбытия, ликвидации.

**Заключение**

В данной выпускной квалификационной работе были раскрыты проблемные вопросы в отношении бухгалтерского и налогового учёта основных средств, при этом учтены последние нормативные акты. В работе приведены практические рекомендации, бухгалтерские проводки, которые помогут правильно отразить в налоговом и бухгалтерском учете операции по движению основных средств, оформить бухгалтерские документы.

На базе объекта исследования Закрытого Акционерного Общества «Новосибирскэнергоснабкомплектоборудование» была изучена организационная структуры предприятия. В соответствии с учетной политикой предприятия рассмотрены наиболее часто встречающиеся бухгалтерские операции хозяйственной деятельности в разрезе бухгалтерского и налогового учета. Рассмотрены конкретные примеры поступления, амортизации, выбытия, аренды и ремонта основных средств.

На основании нормативных актов проведена проверка первичных документов за период с 2006 года по 2007 год выявлены типичные ошибки, допускаемые как в аналитическом, так и синтетическом учете основных средств ЗАО «НЭСКО».

Проведенный анализ основных средств позволил: во-первых дать объективную оценку их состоянию, во-вторых изыскать резервы более эффективного использования основных средств на предприятии.

Комплексное изучение теории и практики современного учета основных средств позволило дать конкретные предложения по совершенствованию системы учета основных средств ЗАО «НЭСКО».

**Список использованных источников**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации Часть I принятый ГД 21.10.1994 г., // Российская газета. -1996. – 10 февраля.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации Часть II принятый ГД 22.12.1995 г. // Российская газета. -1994. – 08 декабря.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть II, принятая Государственной думой 19 июля 2000 г. // Парламентская газета. – 2000. -10 августа.
4. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Российская газета. – 1996. – 28 ноября.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 №26н. // Российская газета. – 2001. – 16 мая.
6. Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 №34н // Российская газета. – 1998. – 31 октября.
7. Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов», утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 №44н // Российская газета. – 2001. – 25 июля.
8. Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 №32н // Российская газета. – 1999. – 22 января.
9. Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» утвержденного Приказом Минфина России от 06.07.1999 №43н // Экономика и жизнь. – №35. – 1999.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» утвержденного Приказом Минфина России от 19.12.1998 г. №60н // Российская газета. – 1999. – 20 января.
11. Методическое указание по бухгалтерскому учету основных средств утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 13.10.2003 №91н. // Российская газета. – 2003. – 10 декабря.
12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» // Российская газета. – 2003. – 14 января.
13. Постановление Госкомстата России от 30 октября 1997 №71а, «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» // Налоговый вестник. – №2. – 1998.
14. Письмо МНС России от 10 октября 2003 г. №03–1–08/2963/11-АЛ268 «О порядке выставления счетов-фактур и налоговых вычетах по налогу на добавленную стоимость в связи с принятием Федерального закона от 22.05.03 №54-ФЗ» // Налогообложение. – №6–2003.
15. «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 г. №1 // Российская газета. – 2002. – 09 января.
16. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. – М.: ЭБМ-Контур, 2005. – 324 с.
17. Бойкова М.П., Пархачева М.А. Налоговый учет основных средств и нематериальных активов. – СПб.: ПИТЕР, 2003.-522 с.
18. Гиляровская Л.Т. Экономический анализ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.-340 с.
19. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии. – М.: КНОРУС, 2007 – 454 с.
20. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности. – М.: Дело и Сервис, 2004–241 с.
21. Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский и финансовый учет. – СПб.: ПИТЕР, 2007 – 481 с.
22. Камышанов П.И., Барсукова И.В., Густяков И.М. Бухгалтерский учет: отечественная система и международные стандарты. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2007. – 366 с.
23. Касьянова Г.Ю. Основные средства бухгалтерский и налоговый отчет. – М: АБАК, 2008. – 242 с.
24. Касьянова Г.Ю. Документооборот основных средств. – М: АБАК, 2007. – 320 с.
25. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет в организациях. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 255 с.
26. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 430 с.
27. Медведев А.Н. Учет основных средств. – М.: Налоговый вестник, – 2007. – 480 с.
28. Макарьева В.И. Анализ финансово-хозяйственной деятельности организации для бухгалтера и руководителя. – М.: Налоговый вестник, – 2004. – 350 с.
29. Макарьева В.И. Швецов П.Г. Операции с основными средствами: новое в бухгалтерском и налоговом учете. – М.: Налоговый вестник, – 2008 -400 с.
30. Орлова Е.В., Поливанов В.В. «Учет расходов на ремонт основных средств» – М.: Налоговый вестник, – 2007. – 240 с.
31. Русакова Е.А. Особенности начисления амортизации для целей бухгалтерского учета. – М.: Налоговый вестник, – 2007. – 360 с.
32. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – Минск: Новое знание, 2005. – 532 с.
33. Скамай Л.Г., Трубочкина Л.И. Экономический анализ деятельности предприятия. – М.: ИНФРМА-М, 2004. – 430 с.
34. Тумасян Р.З. Бухгалтерский и налоговый учет расходов организации. – М.: ООО «Нитар Альянс», 2005. – 524 с.
35. Фролова И.В., Орлова Е.В. Выбытие основных средств: особенности бухгалтерского и налогового учета. – М.: Налоговый вестник, 2007.-500 с.
36. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. – М.: ИНФРА-М, 2005.-458 с.