**Введение**

Транспорт является неразрывной составной частью производительных сил общества, непременным условием его развития. Сам транспортный процесс неразрывно связан со средствами производства, в данном случае транспортными средствами: грузовыми и легковыми автомобилями, автобусами, троллейбусами и иными видами транспорта. Непрерывность производственного процесса является одним из основополагающих принципов функционирования транспортной организации. Это предполагает в свою очередь непрерывность использования транспортных средств в процессе производства, что закономерно приводит к их износу. Включение затрат на износ основных средств транспортной организации в затраты производства, внереализационные или операционные расходы есть процесс амортизации основных средств. За счет накапливаемых амортизационных отчислений формируется амортизационный фонд воспроизводства основных средств организации, который является основным источником пополнения и обновления транспортного парка организации. В условиях переходной экономики становится особенно важным правильно управлять затратами предприятия и источниками формирования её основных средств. Целью данной работы является углубленное изучение самого процесса амортизации основных средств организации, методов и способов её начисления, бухгалтерского учета амортизации основных средств. Также необходимо проанализировать процесс формирования и использования амортизационного фонда организации, возможность усовершенствования данных процессов в конкретной организации.

Актуальность исследования данной проблемы во многом обусловлена трансформацией национальной экономики. Национальное богатство любой страны во многом определяется состоянием ее материально-технической базы. Произошедшие перемены обострили процессы морального и физического износа основных средств, особенно их активной части, что привело к накоплению большого количества изношенных и устаревших объектов. амортизация фонд воспроизводство учет

В этой связи возросла роль учета амортизации основных средств хозяйствующих субъектов как финансового источника решения проблемы их замены. Развитие учета амортизации основных средств предполагает решение ряда смежных практических вопросов: обоснование содержания инвентарного объекта основных средств с учетом отраслевых особенностей в качестве отправной точки начисления амортизации; определение стоимости основных средств - первоначальной и последующей; раскрытие сроков и методов их амортизации. Перечисленные вопросы в настоящее время регулируются нормативными актами в области бухгалтерского учета.

Начисление амортизации оказывает влияние на финансовый результат и на величину собственного капитала организации. Для постоянно действующих организаций, которые стремятся поддерживать свой уровень производственного потенциала в обозримом будущем, одним из эффективных инструментов контроля за сохранностью и преумножением собственного капитала должна стать амортизационная политика. В этой связи встает вопрос о разработке амортизационной политики, которая максимально обеспечит сохранность собственного капитала и наличие контроля за реинвестированием средств, источником которых являются накопленные амортизационные отчисления. Потребность в эффективной амортизационной и инвестиционной политике хозяйствующего субъекта определяет направления формирования и использования собственных финансовых источников, к которым относится и амортизация.

Научный подход к начислению амортизации основных средств и обоснованию выбора методов амортизации, определению сроков службы объектов и управлению их стоимостью в рамках разрешенных альтернатив должен обеспечить в конечном итоге благоприятные условия для обновления основного капитала. [10, c. 2]

Цель написания данной курсовой работы – на основании литературных источников и нормативных актов исследовать организацию бухгалтерского учета амортизации основных средств и амортизационного фонда воспроизводства основных средств. Исследование проводится на базе предприятия ООО " ".

Цель определила постановку и решение следующих задач:

* Раскрыть экономическое содержание и сущность амортизации и амортизационного фонда воспроизводства основных средств.
* Изучить порядок бухгалтерского учета и документального оформления амортизации основных средств.
* Изучить порядок формирования и использования амортизационного фонда воспроизводства основных средств.
* Разработать предложения по совершенствованию методики начисления амортизации и амортизационной политики.

Для написания работы были изучены учебные издания, в которых наиболее полно изложен материал по учету амортизации основных средств и нематериальных активов, а так же периодические издания (журнальные статьи).

Особое внимание при написании курсовой работы было уделено учебному пособию "Бухгалтерский учет на автотранспорте" под редакцией П.Я. Папковской. В нем доступно изложен порядок организации и ведения бухгалтерского учета на предприятиях автотранспорта в соответствии с действующим законодательством и международными стандартами учета и отчетности. Достаточно большое внимание уделено теме учета амортизации основных средств. Здесь в полной мере раскрываются понятие и сущность амортизации, дана подробная характеристика применяемых в республике способов и методов начислений амортизации и износа.

Немаловажную роль при написании данной работы оказало пособие А.Д. Молоковича "Бухгалтерский учет в организациях автомобтльного транспорта". Издание содержит правовую базу, примеры и проводки по начислению амортизации основных средств. Однако, в данном пособии приводятся в основном переработанные цитаты нормативных документов, тогда как в пособии под редакцией П.Я. Папковской приводится собственное мнение по данному вопросу.

В учебнике "Международные стандарты учета и финансовой отчетности" под редакцией В.Ф. Палия в доступной форме рассмотрены стандарты по начислению амортизации с учетом опыта зарубежных стран с развитой рыночной экономикой, раскрыты особенности методов и способов начисления амортизации, а так же изложены наиболее важные термины и определения, раскрывающие теорию, организацию и порядок оформления начисляемой амортизации, применяемых за рубежом.

Также для пополнения теоретической базы по исследуемой теме были использованы учебно-методические пособия под редакцией Н.С. Стражевой и под редакцией О.Л. Левковича.

Особое внимание было уделено изучению нормативно-правовой базы, касающейся вопросов начисления амортизационных отчислений по основным средствам.

Так, Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов (в редакции постановлений Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики, Министерства строительства и архитектуры от 27.02.2009 № 37/18/6; от 02.12.2009 № 191/144/27) регламентируется порядок начисления амортизации основных средств, а так же порядок формирования амортизационного фонда.

Во Временном республиканском классификаторе основных средств и нормативных сроков их службы, утвержденном постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 21 ноября 2001г. N 186 (в редакции постановления Министерства экономики Республики Беларусь от 01.11.2009 № 173) приведен полный перечень объектов основных средств и их нормативных сроков службы.

Помимо изучения разнообразных литературных источников (учебников, пособий, журналов) и нормативных документов, автором данной работы были исследованы первичные и сводные документы, регистры синтетического и аналитического учета, применяемые в ООО " ".

Характеристика изучаемого предприятия приведена в следующей главе.

1. Экономическая сущность амортизации и амортизационной политики

**1.1 Теоретические основы амортизации и износа**

В экономической литературе встречаются различные определения амортизации и износа основных средств организации.

Слово "амортизация" имеет латинское происхождение. А – частица отрицания, морт – смерть. Таким образом амортизация означает бессмертие основных средств. Таким образом , цель амортизации состоит в накоплении денежных средств, на которые после полного износа основных средств приобретаются новые активы.[17, c.115]

Амортизация (от сред. - век. лат. amortisatio — погашение) —это постепенное перенесение стоимости объекта основных средств в течение нормативного срока службы или срока полезного использования на себестоимость продукции, работ, услуг , расходы на реализацию, операционные или внереализационные расходы.[3,c.41]

Амортизация – экономический показатель степени восстановления капитала, затраченного в основные средства и нематериальные активы.[17, c.115]

Однако, прежде всего следует руководствоваться законодательными актами Республики Беларусь. В первую очередь следует обратиться к Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов. Данная инструкция определяет амортизацию как процесс перенесения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ, услуг. Этот процесс включает в себя:

распределение амортизируемой стоимости объектов основных средств и нематериальных активов между отчетными периодами, составляющими в совокупности расчетный (ожидаемый) срок службы, рациональным способом;

систематическое включение организацией (за исключением бюджетной) относящейся к данному отчетному периоду части стоимости используемых объектов основных средств и нематериальных активов в затраты на производство.[6,c.3]

Амортизация обусловлена особенностями участия основных средств в процессе производства. Основные средства, по определению Общегосударственного классификатора "Основные средства и нематериальные активы", - это совокупность приобретенных или созданных материально-вещественных ценностей, сохраняющих неизменную натуральную форму в течение длительного (более года) периода и используемых в процессе производства товаров, оказания рыночных нерыночных услуг.[3, c.20]

В процессе производства основные средства изнашиваются, теряют свои потребительские качества и соответственно часть своей стоимости. Этот процесс получил название износа основных средств.

Износ основных средств — снижение первоначальной стоимости основных средств в результате их изнашивания в процессе производства (физический износ) или вследствие морального старения машин, а также снижения стоимости производства в условиях роста производительности труда.

Различают физический и моральный износ основных средств. Физический износ представляет собой потерю основными средствами технико-эксплуатационных качеств в результате использования. Моральный износ - снижение стоимости основных средств в результате: 1)снижения себестоимости производства такого же товара; 2)появление машин, обладающих более высокими техническими и производительными показателями. Моральный износ основных средств не зависит от их физического износа. Физически годная машина может быть настолько морально устаревшей, что эксплуатация ее становится экономически невыгодной. И физический и моральный износ ведет к потере стоимости. Поэтому каждому предприятию следует обеспечить накапливание средств (источников), необходимых для приобретения и восстановления окончательно износившихся основных средств.

При возникновении необходимости замены старых объектов новыми, физический износ зачастую не является главным фактором. В условиях научно-технического прогресса, быстрого развития науки и технологий, постоянного совершенствования производства, на первый план выходят экономические факторы, т.е. моральный износ. [12, c.151]

Объектами начисления амортизации являются числящиеся на бухгалтерском учете (кроме числящихся на забалансовых счетах) организации основные средства, используемые (неиспользуемые) в предпринимательской деятельности, а также объекты, предоставленные организацией во временное владение или пользование с целью получения дохода, учитываемые в качестве доходных вложений.

Амортизация начисляется ежемесячно по установленным нормам амортизационных отчислений. Начисленные суммы амортизации включаются в себестоимость выпускаемой продукции или издержки обращения и одновременно за счет амортизационных отчислений создается амортизационный фонд, используемый для полного восстановления и капитального ремонта основных средств. Поэтому правильное планирование и фактическое начисление амортизации способствует точному исчислению себестоимости продукции, а также определению источников и размеров финансирования капитальных вложений и капитального ремонта основных фондов.

Амортизационные отчисления — начисления с последующим отчислением, отражающие процесс постепенного перенесения стоимости средств труда по мере их физического и морального износа на стоимость производимых с их помощью продукции, работ и услуг в целях аккумуляции денежных средств для последующего полного восстановления. Они начисляются как на материальные ценности, так и на нематериальные активы. Амортизационные отчисления производятся по установленным нормам амортизации, их размер устанавливается за определенный период по конкретному виду основных фондов (группе; подгруппе) и выражается, как правило, в процентах на год износа к их балансовой стоимости.

В зависимости от конкретных условий начисления амортизации амортизируемой стоимость, от которой рассчитываются амортизационные отчисления , могут быть:

первоначальная стоимость объектов с учетом их переоценок,

Остаточная (недоамортизированная) стоимость объектов.

Величина недоамортизированной (остаточной) стоимости представляет собой разницу стоимости, по которой эти объекты числятся в бухгалтерском учете и величины накопленной амортизации.

В ООО " " под амортизируемой стоимость понимается первоначальная стоимость объекта с учетом проводимых переоценок.

Амортизируемая стоимость основных средств изменяется в случаях:

1. модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, проведенного технического диагностирования и освидетельствования, оформленных актами сдачи-приемки выполненных работ, – на сумму соответствующих затрат.

Целесообразность изменения амортизируемой стоимости объекта или отнесения на затраты стоимости выполненных работ по техническому диагностированию и освидетельствованию устанавливается учетной политикой организации или комиссией в каждом случае;

1. проведения переоценки основных средств в соответствии с законодательством;
2. выявления ошибки в определении амортизируемой стоимости;

Норма амортизации – доля амортизируемой стоимости объекта, подлежащей включению в издержки производства, в состав операционных расходов в течение срока полезного использования или списанию на внереализационные расходы на протяжении нормативного срока службы в соответствии с утвержденными способами и методами начисления амортизации.[6, c.7-10]

Нормативный срок службы объектов основных средств устанавливается в соответствии со значениями, приведенными в классификации амортизируемых основных средств.

При расхождении срока эксплуатации объекта основных средств, устанавливаемого организацией-изготовителем в технической документации, и значения нормативного срока службы, указанного в классификации амортизируемых основных средств на срок, равный 1 году и более чем на 1 год, комиссия вправе определить нормативный срок службы по сроку эксплуатации, указанному в технической документации организации-изготовителя.

Нормативный срок службы по объектам основных средств, не включенным в классификацию амортизируемых основных средств, устанавливается решением комиссии на основании технической документации организаций-изготовителей, а в ее отсутствие – путем оценки комиссией технического состояния объекта.[2,c.53-54]

**Сроком полезного использования** является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Срок полезного использования организация устанавливает самостоятельно, в пределах между нижней и верхней границами диапазонов по группам амортизируемых объектов основных средств согласно приложению к инструкции, при принятии объекта основных средств к учету.

В исследуемой организации нормативные срои службы и сроки полезного использования устанавливаются в соответствии с данными временного республиканского классфикатора основных средств и нормативных сроков их службы.

Задача амортизации (износа) - распределить стоимость материальных активов длительного пользования на издержки в течение предполагаемого срока эксплуатации на основе применения систематических и рациональных записей, т.е. это процесс распределения, а не оценки. В данном определении есть несколько существенных моментов.

Во-первых, все материальные активы длительного пользования, кроме земли, имеют ограниченный срок эксплуатации. Из-за ограниченности срока службы стоимость этих активов должна распределяться на издержки в течение всех лет их эксплуатации. Двумя основными причинами ограниченности срока службы активов является физический и моральный износ. Периодический ремонт и тщательный уход могут сохранить здания и оборудование в хорошем состоянии и значительно продлить срок его службы, но, в конечном итоге, и каждое здание, и каждая машина должны прийти в негодность. Необходимость амортизации не может быть исключена регулярным ремонтом. Моральный износ представляет процесс, в результате которого активы не соответствуют современным требованиям вследствие прогресса в развитии техники и по другим причинам. Даже здания часто становятся морально устаревшими, не успев износиться физически.

Во-вторых, термин "амортизация", используемый в учете, понимается не как физический износ или снижение рыночной стоимости объекта в течение данного времени, а как списание стоимости производственных активов в течение времени их полезного функционирования. Термин употребляется для отражения постепенного списания стоимости основных средств на издержки.

В-третьих, амортизация не является процессом оценки стоимости. Бухгалтерские записи ведут в соответствии с принципами определения себестоимости и, таким образом, они не могут служить индикатором изменения уровня цен. Даже если в результате выгодной сделки и специфических особенностей конъюнктуры рыночная цена здания или другого актива может подняться, несмотря на это амортизация должна продолжать начисляться, ибо является следствием распределения ранее понесенных затрат, а не оценки.

Таким образом, износ основных средств является неотъемлемой частью производственного процесса. Это обусловливает необходимость начисления амортизации. Амортизация подразумевает перенос стоимости объектов основных средств на себестоимость готовой продукции, что позволяет организации аккумулировать средства и обновлять основные средства, задействованные в процессе производства.

**1.2 Амортизационная политика: сущность и содержание**

Амортизационной политика предприятия – это составная часть общей политики формирования собственных финансовых ресурсов, заключающаяся в управлении ими с целью реинвестирования в производство.

Как уже говорилось выше, в соответствии с действующим законодательством предприятиям разрешено самостоятельно определять срок полезного использования основных средств и нематериальных активов в соответствии положениями налогового законодательства и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством; выбирать способ начисления амортизации по однородным объектам амортизируемого имущества; применять специальные ускоренные или пониженные нормы амортизации в случаях, предусмотренных законодательством; немаловажным аспектом являются последние события, происходящие в 2009-2010 годах по поводу переоценки основных средств. Все эти явления свидетельствуют о либерализации амортизационной политики государства.

Возможность оптимизации амортизационных сумм позволяет предприятию целенаправленно влиять на финансовые результаты производства и хозяйственную устойчивость предприятия. Амортизационная политика хозяйствующего субъекта закрепляется в учетной политике, принимаемой на предприятии ежегодно.

Для проведения амортизационной политики в организации создается комиссия из числа имеющихся в штате специалистов технических, производственно-технологических, информационно-технологических, финансово-экономических, бухгалтерских и юридических подразделений организации.

Результаты работы комиссии по проведению амортизационной политики оформляются протоколами, в которых содержатся ссылки на записи в учетной политике организации и соответствующие первичные учетные документы.[5, c.24]

Учетной политикой ООО " " определена часть полномочий комиссии, дана ссылка на инструкцию, регламентирующую деятельность комиссии (инструкция № 37/18/6), определены полномочия комиссии в случае изменения нормативных сроков службы объектов. (приложение 2)

Комиссия по проведению амортизационной политики выполняет следующее функции:

1. Выделение из всего состава имущества организации амортизируемого имущества

2. Разделение амортизируемых объектов на используемые и не используемые в предпринимательской деятельности исходя из функций объекта.

3. Распределение амортизируемых объектов по видам, группам и позициям на основании классификации амортизируемых основных средств.

4. Оценка технического состояния, эксплуатационных характеристик и условий функционирования объектов.

5. Выбор и пересмотр нормативных сроков службы и/или сроков полезного использования объекта исходя из установленных базовых режимов работы; определение ресурса каждого объекта, в отношении которого принято решение о начислении амортизации производительным способом.

6. Выбор и пересмотр способа и метода начисления амортизации (при принятии метода уменьшаемого остатка – коэффициента ускорения) для каждого амортизируемого объекта либо для группы объектов.

7. Принятие решения о применении поправочных коэффициентов к норме (сумме) амортизации при эксплуатации объекта в режимах, отличающихся от базовых, установленных собственником и/или производителем, определение величины этих коэффициентов, выделение отдельных амортизационных подгрупп в составе соответствующих амортизационных групп.

8. Установление и пересмотр амортизируемой и недоамортизированной стоимости при принятии амортизируемых объектов к учету, изменении условий их функционирования и проведении переоценок, определение целесообразности изменения амортизируемой стоимости объекта по результатам проведения технического диагностирования и освидетельствования.

9. Принятие решения о порядке распределения сумм начисленной амортизации в течение отчетного года.

10. Распределение месячных норм (сумм) амортизационных отчислений на протяжении года при сезонном характере работы организации исходя из годовой нормы (суммы) амортизации и длительности срока эксплуатации в течение года, утверждение сезонных месячных норм.

11. Определение порядка расчета амортизационных отчислений исходя из недоамортизированной стоимости и остаточных сроков службы на 1 января текущего года или исходя из переоцененной амортизируемой стоимости и рассчитанных ранее норм амортизации.

При постановке имущества на бухгалтерский учет организации в функции Комиссии входит определение амортизируемых объектов.

Для отнесения приобретаемого имущества к основным средствам на момент ввода его в эксплуатацию должны выполняться два условия:

1) срок службы объекта должен быть более 1 года;

2) стоимость объекта, многократно используемого в хозяйственной деятельности организации, не должна быть менее лимита стоимости, установленного учетной политикой организации в пределах лимита, определяемого Минфином РБ.

Постановлением Минфина РБ от 23.03.2004 № 41 "Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств" установлен лимит стоимости имущества, являющегося средствами труда и относящегося к отдельным предметам в составе оборотных средств в пределах 30 базовых величин за единицу. Таким образом, организация вправе в своей учетной политике утвердить указанный лимит стоимости в размере до 30 базовых величин (например, 27 базовых величин).[13]

После определения амортизируемых объектов основных средств комиссия подразделяет их на участвующие и не участвующие в предпринимательской деятельности.

Основные средства относятся к участвующим в предпринимательской деятельности, если они используются организацией для производства продукции, работ, услуг. В этом случае амортизация по таким объектам ежемесячно переносится на вырабатываемую с их участием продукцию, работы, услуги.

Объекты, отнесенные комиссией к участвующим в предпринимательской деятельности, могут по каким-либо причинам временно не эксплуатироваться (находиться в простое, находиться в стадии реконструкции, модернизации, частичной ликвидации с полной остановкой объекта, на консервации). Термин "временно неэксплуатируемые" относится лишь к объектам, участвующим в предпринимательской деятельности, поскольку от этого зависит порядок учета амортизационных отчислений по ним. То, что эти объекты временно не эксплуатируются, еще не является основанием для отнесения их к объектам, не участвующим в предпринимательской деятельности.

В свою очередь, порядок учета амортизационных отчислений по объектам, отнесенным комиссией к не участвующим в предпринимательской деятельности, не меняется и не зависит от того, находятся они в эксплуатации или временно не эксплуатируются.

Понятие "простой" не применяется к объектам, отнесенным комиссией к не участвующим в предпринимательской деятельности. Эксплуатируются такие объекты или временно не эксплуатируются - это не влияет на порядок начисления амортизации по ним.[19]

Таким образом, амортизационная политика предприятия определяет способы и методы начисления амортизации, сроки полезного использования по объектам основных средств. Амортизационная политика проводится комиссией, состав которой утверждается руководителем.

**1.3 Понятие амортизационного фонда воспроизводства основных средств, его сущность и значение**

Как уже говорилось выше, амортизационные отчисления аккумулируются в амортизационном фонде воспроизводства основных средств.

Так как износ основных средств и процесс перенесения их стоимости на затраты производства являются непрерывными и постоянными, амортизационный фонд организации превращается в один из основных источников воспроизводства активов на предприятии.

В экономической и финансовой литературе встречаются различные толкования понятия "амортизационный фонд".

Амортизационный фонд - (англ. amortization fund) - денежный фонд, предназначенный для воспроизводства основного капитала.[21]

Формируется посредством аккумуляции амортизационных отчислений, поступающих из выручки от продажи продукции в доле, включающей в себестоимость износа основных средств.

Размер амортизационного фонда определяется совокупностью факторов: физическим объемом основного капитала, его отраслевой и видовой структурой, применяемой стоимостной оценкой средств труда, уровнем амортизационных норм.

Экономическая природа амортизационного фонда двойственна: он возмещает износ и одновременно обслуживает процесс обновления и расширения основного капитала. Замена изношенных средств предполагается после истечения срока полезного использования объекта, что позволяет в условиях НТП приобретать новые их виды, равные по стоимости, но более эффективные.[20]

Износ начисляется постоянно и относительно равномерно, что превращает амортизационный фонд в мощный и эластичный источник финансирования. Периодичность воспроизводства основных средств создает условия для использования временно свободных средств амортизационного фонда в инвестиционных, кредитных, страховых и др. финансовых операциях и проектах. Крупные предприятия способны за счет амортизационного фонда обеспечивать регулярное совершенствование производств, осуществлять накопление основного капитала.

Тем более значение его возрастает в условиях инфляционной экономики, так как за счет удешевления относимых на себестоимость производимых услуг амортизационных отчислений, теряется возможность воспроизводства основных средств в той же стоимости.

Таким образом, амортизационный фонд является местом аккумуляции средств для дальнейшего воспроизводства объектов основных средств, является важным инструментом деятельности организации.

**2. Документальное оформление и методы начисления амортизации**

**2.1 Методы начисления амортизации**

Амортизация начисляется по всем числящимся на балансе организации основным средствам: как по используемым , так и по неиспользуемым в предпринимательской деятельности( дебет счета 01 "Основные средства"), а также по предоставленным организацией во временное владение или использование с целью получения дохода( дебет счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности").

Не начисляется амортизация по:

1. Библиотечным фондам,
2. Фильмофондам, музейным и художественным ценностям, сценическо-постановочным средствам и оборудованию зданиям, сооружениям, которые являются памятниками архитектуры и искусства и включены в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь ( за исключением зданий, находящихся на балансе организаций и используемых ими для осуществления предпринимательской деятельности).

Объектами начисления амортизации не являются также:

1. Земля и иные объекты природопользования.
2. Основные средства государственных организаций , находящихся за границей,
3. Вооружение, военная, специальная техника и имущество, находящееся в Вооруженных силах Республики Беларуси, других войсках и воинских формированиях.
4. Объекты основных средств, находящиеся на консервации, реконструкции, техническом дооборудовании с их полной остановкой. [2, c.59]

Существует 3 способа начисления амортизации основных средств: линейный, нелинейный и производительный. Выбор способа начисления амортизации зависит от условий использования объекта основных средств, технических характеристик объекта и степени его использования в предпринимательской деятельности предприятия.

Выбранный способ начисления амортизации отражается в учетной политике и не меняется в течении срока использования объекта.

Линейный способ заключается в том, что начисление амортизации организацией производится равномерно по годам в течение всего срока нормативного срока службы или срока полезного использования. При этом годовая сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения амортизируемой стоимости на годовую норму амортизационных отчислений:



Установленный период начисления амортизации прерывается на период, в течение которого амортизация по данному объекту не начислялась. Срок нахождения на балансе организации продлевается на период, в течение которого амортизация по данному объекту не начислялась.[2, c.61]

При сезонном использовании объектов месячные суммы амортизационных отчислений определяются исходя из годовой суммы амортизационных отчислений и длительности срока его эксплуатации в течение года. Годовая сумма амортизационных отчислений в этом случае включается в затраты производства за период эксплуатации этого объекта в данном году.

В случае изменения условий эксплуатации объекта, комиссия вправе корректировать годовую и месячную суммы амортизации путем применения поправочных коэффициентов. Поправочные коэффициенты применяются к норме амортизации.

Величина коэффициента рассчитывается по формуле:

К = К1+К2+ … +Кm – (m - 1),

где К1, К2, … Кm**-** коэффициенты, рассчитываемые как величина, обратная утвержденным поправочным коэффициентам к нормативным срокам службы;

m - количество применяемых поправочных коэффициентов.

Амортизация начисляется ежемесячно до полного погашения стоимости объекта основных средств.

Амортизация начисляется ежемесячно до полного погашения стоимости объекта или его выбытия.[3, c.41]

Согласно учетной политике ООО " ", в данной организации принят линейный способ начисления амортизации по всем объектам основных средств. (приложение 2)

Рассмотрим механизм начисления амортизации на примере тягача IVECO FH12, который был принят к учету в апреле 2005 года. Данные о постановке объекта на учет, его первоначальной стоимости, проведении переоценок, способе амортизации и иные данные заносятся в инвентарную карточку объекта формы ОС-6. Данная карточка представляет собой типовую форму, состоящую из 4 разделов. В первом разделе указываются первоначальные сведения об объекте: фактический срок эксплуатации ( в нашем случае 45 месяцев), сумма начисленной амортизации (99078707 рублей) и остаточная стоимость ( 20413206 рублей). Во втором разделе указывается первоначальная стоимость объекта и его нормативный срок службы.(119491913 рублей и 8 лет соответственно). Раздел третий отражает данные о проведении переоценок. В рассматриваемом случае переоценки проводились 2 раза: 31.12.2007 года с коэффициентом пересчета 1,056 и восстановительная стоимость составила 114488754 рублей, и 31.12.2009года с коэффициентом пересчета равным 1,0437 и восстановительной стоимостью 119491913 рублей. В четвертом разделе указываются данные о приемке, внутреннем перемещении и выбытии данного объекта. Здесь указывается дата и документ, отражающий совершение операции.

Согласно данным этой карточки, первоначальная стоимость объекта с учетом проведенных переоценок составляет 119491913 белорусских рублей. (приложение 3) Решением амортизационной комиссии принято начислять амортизацию по данному объекту линейным способом. Срок полезного использования равен 8 годам. Таким образом, годовая сумма амортизационных отчислений равна:



Для того, чтобы найти месячную сумму амортизационных отчислений, необходимо годовую сумму разделить на 12:



Данные о подлежащей начислению сумме амортизации и фактически начисленных суммах на данный момент содержатся в карточке расчета амортизационных отчислений.(приложение 4)

Нелинейный способ заключается в неравномерном (по годам) начислении амортизации в течение срока полезного использования объектов основных средств и нематериальных активов.

Нелинейный способ не распространяется на следующие виды машин, оборудования и транспортных средств:

машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до 3 лет, легковые автомобили (кроме эксплуатируемых в качестве служебных и используемых для услуг такси);

уникальную технику и оборудование, предназначенные для использования только при определенных видах испытаний и производства ограниченных видов конкретной продукции;

предметы интерьера, включая офисную мебель.

При нелинейном способе годовая сумма амортизации рассчитывается методом суммы чисел лет либо методом уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения от 1 до 2,5 раза. Нормы амортизационных отчислений в первом и каждом из последующих лет срока применения нелинейного способа могут быть различными.

Применениеметода суммы чисел летпредполагает определение годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизационной стоимости объектов основных средств и нематериальных активов и отношения, в числителе которого число лет, оставшихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Сумма чисел лет срока полезного использования определяется по формуле:



где СЧЛ – сумма чисел лет выбранного организацией самостоятельно в пределах установленного диапазона срока полезного использования объекта; Сп.и. - выбранный организацией самостоятельно в пределах установленного диапазона срок полезного использования объекта.

При методе уменьшаемого остатка годовая сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из определяемой на начало отчетного года недоамортизированной стоимости (разности амортизируемой стоимости и суммы начисленной до начала отчетного года амортизации) и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения (от 1 до 2,5 раза), принятого организацией.

Начисление амортизации основных средств линейными нелинейнымспособами начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения объекта и принятия его к бухгалтерскому учету, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания его с бухгалтерского учета.

Производительный способначисления амортизации основных средств и нематериальных активов заключается в начислении амортизации исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) в текущем периоде, к установленному ресурсу объекта. Применяется он при начислении амортизации по грузовым, легковым автомобилям и автобусам, по которым нормы амортизации установлены к их балансовой стоимости на 1000 км пробега.

Амортизационные отчисления рассчитываются производительным способом в каждом отчетном году по следующей формуле:



где АОt – сумма амортизационных отчислений в году t; АС - амортизируемая стоимость объекта; ОПРt – прогнозируемый в течение срока эксплуатации объекта объем продукции (работ, услуг) в году t; t = 1, … , n – годы полезного использования объекта.

Начисление амортизации производительным способомначинается с даты ввода объекта основных средств в эксплуатацию и прекращается с даты ее окончания или полного погашения стоимости объекта.

Амортизация основных средств начисляется независимо от результатов деятельности организации и отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому относится.

По объектам основных средств, участвующим и не участвующим в предпринимательской деятельности, начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного включения стоимости данных объектов в издержки производства, расходов на реализацию, отнесенных за счет операционных или внереализационных расходов. [2, c.60]

При выборе сроков полезного использования каждого объекта комиссией, состав которой утверждает руководитель или собственник из числа специалистов технических, технологических, экономических и бухгалтерских служб организации учитываются следующие обстоятельства:

* ожидаемый физический износ, зависящий от условий производства: режима эксплуатации, естественных условий, влияния агрессивной среды, системы проведения ремонтов;
* моральный износ в результате удешевления стоимости или повышения производительности вновь вводимых аналогичных объектов основных средств;
* утвержденные бизнес-планы или планы технологического обновления и реструктуризации действующего производства.

До окончания срока полезного использования амортизируемых объектов способы и методы начисления амортизации разрешается пересматривать в начале календарного года с обязательным отражением в учетной политике.

Амортизационные отчисления по объекту аренды (лизинга) производятся в течение срока договора аренды (лизинга) вне зависимости от того, находится объект на балансе у арендатора (лизингополучателя) или у арендодателя (лизингодателя). Амортизируемая за срок договора стоимость объекта лизинга устанавливается договором по согласованию между лизингодателем и лизингополучателем. При этом за срок действия договора имеют право начислять амортизацию в сумме, не превышающей разницу между контрактной и выкупной (остаточной) стоимостью, определяемой условиями договора.

Если условиями договора лизинга на период его действия размер амортизационных отчислений по объекту лизинга не определен, то амортизация начисляется линейным способом исходя из нормативного срока службы.[6,c.32]

По основным средствам, сданным в аренду (лизинг), амортизационные отчисления производятся арендодателем или арендатором в соответствии с формой аренды и условиями договора.

При поступлении основных средств начисление амортизации по ним производится с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, а по выбывшим основным средствам прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного начисления стоимости этого объекта либо его списания с бухгалтерского учета. Полностью самортизированные основные средства числятся в бухгалтерском учете по первоначальной (восстановительной) стоимости.

Таким образом, начисление амортизации прекращается:

по выбывшим объектам основных средств и нематериальных активов, амортизация по которым начислялась линейным и нелинейным способами, - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия;

выбывшим объектам основных средств, амортизация по которым начислялась производительным способом, - с даты окончания эксплуатации в связи с выбытием;

самортизированным объектам основных средств и нематериальных активов – с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного включения стоимости данных объектов в издержки производства, расходы на реализацию, состав операционных или внереализационных расходов.

Таким образом, существует 3 основных способа начисления амортизации: линейный, нелинейный и производительный. Линейный способ предполагает равномерное включение стоимости объекта в себестоимость готовой продукции в течение всего нормативного срока службы объекта. Нелинейный способ представлен методом суммы чисел лет и методом уменьшаемого остатка. Эти методы предполагают неравномерное перенесение стоимости объектов основных средств на стоимость готовой продукции. Производительный способ предполагает перенесение стоимости объекта на стоимость готовой продукции пропорционально отношению натуральных показателей объема произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) в текущем периоде, к установленному ресурсу объекта.

**2.2 Документальное оформление начисления амортизации основных средств**

Организации РБ обязаны начислять амортизацию с составлением регистров бухгалтерского учета. Это необходимо потому, что амортизация входит в состав затрат и уменьшает прибыль организации, исчисляемую как в целях бухгалтерского учета, так и в целях налогового учета.

В первую очередь рекомендуется применять регистры, формы которых содержатся в инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов:

- карточку расчета амортизационных отчислений от стоимости объекта основных средств (нематериальных активов);

- разработочную таблицу "Расчет амортизации основных средств (нематериальных активов)".

Предложенные формы следует составлять отдельно для основных средств и отдельно для нематериальных активов.

Организации Республики Беларусь могут разрабатывать индивидуальные формы регистров, но тогда необходимо, чтобы их формы:

* содержали все обязательные реквизиты первичных учетных документов, оговоренные в Законе "О бухгалтерском учете и отчетности"
* были утверждены руководителем;
* были описаны в организационно-техническом аспекте учетной политики и приложены к ней.

Карточка расчета амортизационных отчислений применяется организациями для отражения сгруппированных сведений, необходимых для расчета амортизационных отчислений от стоимости отдельного объекта основных средств.

Карточки заполняются:

* по объектам, числящимся в эксплуатации, - по состоянию на 1 января отчетного года;
* по вновь вводимым объектам - на дату их постановки на учет;
* по объектам, применительно к которым изменялись условия и порядок начисления амортизации, - на дату каждого изменения.

Рассмотрим порядок заполнения данной карточки на примере данных исследуемой организации. На балансе ООО " " числится тягач Volvo (инвентарный номер 0036).

В первую очередь заполняется графа, где указывается отчетный период. В нашем случае это 2010 год.

В графе "Период начисления амортизации без изменения условий" указывается промежуток времени, в течение которого не планируются изменения установленного на начало отчетного года порядка начисления амортизации по объекту. По исследуемому объекту данный период принимается равным году (от 01.01.2010 по 31.12.2010).

Особенности заполнения граф с общим наименованием "Дополнительные исходные данные для начисления амортизации" зависят от того, числился ли объект в учете на дату открытия карточки или карточка открывается на объект, вновь вводимый в эксплуатацию.

Если объект числился в учете по состоянию на дату открытия карточки, то соответствующие данные вносятся в графы "амортизируемая (недоамортизированная) стоимость", "нормативный срок службы (остаточный нормативный срок службы)", "срок полезного использования (остаточный срок полезного использования)" - по объектам, участвующим в предпринимательской деятельности; "способ (метод) начисления амортизации"; "поправочный(е) коэффициент(ы)" - при его применении; "коэффициент ускорения (до 2,5)" - при принятии нелинейного способа начисления амортизации. В качестве документа-основания указывается протокол заседания комиссии по проведению амортизационной политики.

Так как тягач на дату открытия карточки уже числился на балансе организации, то сюда соответственно внесены следующие данные: амортизируемая стоимость – 119491913 рублей, срок полезного использования принят равным 8 годам, применяется линейный способ начисления амортизации, поправочные коэффициенты и коэффициент ускорения не применялись.

При открытии карточки на вновь вводимый объект графы "нормативный срок службы (остаточный нормативный срок службы)", "срок полезного использования (остаточный срок полезного использования)" по объектам, участвующим в предпринимательской деятельности, не заполняются.

При выборе для объекта производительного способа начисления амортизации графы, содержащие информацию о нормативном сроке использования или о полезном сроке использования и информацию о коэффициентах ускорения, не заполняются.

Норма амортизационных отчислений рассчитывается исходя из внесенной информации о принятом нормативном сроке службы или сроке полезного использования.

В нашем случае годовая норма составляет 12,5% (100%/8), а месячная норма амортизационных отчислений составляет 1,041667% (12,5%/ 12).

"Код счета (субсчета) отнесения амортизационных отчислений - дебет" устанавливается исходя из местонахождения объекта и особенностей его функционирования. "Код счета (субсчета) учета амортизационных отчислений - кредит" устанавливается исходя из особенностей функционирования объекта (код субсчета счетов 02 "Амортизация основных средств" или 05 "Амортизация нематериальных активов").

Так как объект используется непосредственно при осуществлении основного вида деятельности грузоперевозки), счет отнесения амортизационных отчислений устанавливается 20, счет учета амортизационный отчислений - 02, так как это объект основных средств.

Графы "Сумма амортизационных отчислений фактически начисленная" заполняются в конце отчетного года.

За отчетный год фактически начислена амортизация в сумме 11202363 рублей, а с начала использования объекта – 97834000 рублей.

В графу "Сумма амортизационных отчислений на единицу использования ресурса" вносится соответствующий показатель, исчисляемый при выборе производительного способа начисления амортизации.

В графу "Сумма амортизационных отчислений, подлежащая начислению за месяц отчетного года" вносится сумма, исчисляемая при выборе линейного или нелинейного способа начисления амортизации.

За отчетный месяц начислению подлежит амортизация в сумме 1244707 рублей.

Если в течение отчетного года условия начисления амортизации не изменялись, по его окончании фактически начисленная сумма амортизационных отчислений складывается за год, а также нарастающим итогом с начала эксплуатации объекта. При ее определении принимается в расчет и переоценка амортизационных отчислений, данные о проведении которой также вносятся в карточку (в отдельную графу "Сумма переоценки накопленной амортизации").

Информация о периодах, в течение которых амортизация не начисляется , вносится в карточку отдельной строкой. При этом в графе "Сумма амортизационных отчислений, подлежащая начислению за месяц отчетного года" ставится прочерк.

В карточке указываются фамилия, инициалы и подпись бухгалтера, ответственного за расчет амортизационный отчислений. В ООО " " данный участок бухгалтерской работы ведет Игнатова А.А.

По учетным данным карточек формируются регистры аналитического и синтетического учетов начисленной амортизации или выходные машинограммы.

Разработочная таблица "Расчет амортизации основных средств (нематериальных активов)" формируется ежемесячно за февраль-декабрь отчетного года. В январе каждого отчетного года амортизационные отчисления в целом по организации рассчитываются на основе данных рассмотренных выше карточек.

Разработочные таблицы ведутся по данным карточек.

Заполнение раздела 1 "Расчет амортизационных отчислений линейным и нелинейным способами по объектам, поступившим и выбывшим в прошлом месяце" разработочной таблицы имеет следующие особенности.

Основным признаком группировки поступивших и выбывших объектов является место их нахождения (подразделение организации).

При поступлении в одно подразделение объектов одного наименования, имеющих одинаковую стоимость, применительно к которым установлены идентичные условия и порядок начисления амортизации, информацию об этих объектах допускается объединять и отражать в одной строке раздела.

Рассчитанные суммы амортизационных отчислений от стоимости поступивших в подразделение и выбывших из него в прошлом месяце объектов разносятся по соответствующей корреспонденции счетов со знаком "плюс" - по поступившим объектам или со знаком "минус" - по выбывшим объектам. После завершения разноски подсчитываются итоги в разрезе каждой применяемой корреспонденции счетов по каждому подразделению и в целом по организации.

Раздел 2 "Расчет амортизационных отчислений линейным и нелинейным способами по объектам, применительно к которым в предыдущем месяце изменились условия начисления амортизации и порядок отражения амортизационных отчислений" разработочной таблицы предназначен для обособленного отражения проведенного организацией пересмотра способов и методов начисления амортизации, нормативных сроков службы и сроков полезного использования, соответствующих коэффициентов и других условий, в т.ч. находящих выражение в изменении кода счетов (субсчетов), используемых для отражения начисленной амортизации по дебету и кредиту.

В разделе 2 таблицы все изменения, отражающие особенности начисления амортизации, показываются дважды:

1) сначала как условное выбытие объекта, которому были присущи прежний порядок и условия начисления амортизации (со знаком "минус");

2) затем как условное оприходование (со знаком "плюс") того же объекта с теми же неизменными характеристиками (реквизитами), которому присущи уже новые условия и порядок начисления амортизации.

Если изменения в условиях и порядке начисления амортизации приводят к тому, что после уточнения амортизационные отчисления рассчитываются исходя из иной амортизируемой стоимости или иной нормы амортизационных отчислений, а также если используется другая корреспонденция счетов, то в одной строке отражаются амортизируемая стоимость, норма амортизационных отчислений и корреспонденция счетов, применяемые до изменения, и ранее начисляемая за месяц сумма амортизационных отчислений (со знаком "минус"), а в другой строке - те же реквизиты, но установленные после изменения, и сумма амортизационных отчислений, рассчитанная исходя из нового порядка (со знаком "плюс").

Раздел 3 "Расчет амортизационных отчислений по объектам, применительно к которым принят производительный способ начисления амортизации" разработочной таблицы заполняется с учетом следующей особенности: амортизационные отчисления рассчитываются по каждому из объектов, к которому применяется производительный способ начисления амортизации.

В случае применения производительного способа амортизационные отчисления по поступающим и выбывающим объектам отражаются в месяце их поступления и выбытия в пределах фактически использованного ресурса.

Раздел 4 "Сводный расчет амортизационных отчислений за отчетный месяц по основным средствам (нематериальным активам)" разработочной таблицы является обобщающим и дает возможность рассчитать сумму начисленной амортизации в целом по организации в разрезе корреспондирующих счетов.

Данные разработочной таблицы переносятся в соответствующие бухгалтерские регистры по учету затрат на производство, операционных и внереализационных расходов.[9]

В ООО " " применятся следующие регистры бухгалтерского учета: карточка расчета амортизационных отчислений от стоимости объекта основных средств и отчет по основным средствам. Разработочная таблица в данной организации не составляется.(приложение 4)

Порядок заполнения и использования карточки расчета амортизационных отчислений изложен выше. Отчет по основным средствам является произвольной формой, используемой внутри предприятия. Данная форма предлагается программой "1С:Бухгалтерия" и используется для обобщения информации о начисленной амортизации. В данном отчете объекты основных средств группируются в зависимости от натурально-вещественного состава и целей использования. Условно отчет можно разделить на 3 части : данные на начало периода, изменение за период и данные на конец рассматриваемого периода. Рассмотрим отчет по основным средствам ООО " " за 9 месяцев текущего 2010 года.

Каждая из частей отчета отражает данные о балансовой стоимости, начисленной амортизации и остаточной стоимости объекта. Отчет построен таким образом, что каждая строка может дать полную информацию о начальной стоимости объекта, начисленной амортизации на начало периода, а также изменении этих величин в течении периода. Данный отчет составляется по всем объектам основных средств, числящихся на балансе организации, что позволяет составить наиболее полную картину об амортизируемых объектах организации. Как говорилось выше, объекты в отчете группируются в зависимости от натурально-вещественного состава и целей использования. В начале каждой группы приводится итоговая сумма по каждой графе. Например, по группе основных средств "Машины и оборудование" балансовая стоимость на начало периода составила 25118185 рублей, с последующим снижением в течение периода на 2588036 рублей и в конце отчетного периода балансовая стоимость объектов данной группы составила 22530149 рублей. Также приводятся данные о начисленной амортизации на начало года(11984825 рублей), её изменении (1405981 рублей) и сумме на конец месяца(13390806 рублей). Далее приводятся данные по каждому объекту, входящему в данную классификацию. В нашем случае компьютеры, ксероксы, принтеры и т.д. Наименование каждого объекта указывается полностью, например компьютер MaxSelect AMD. Также указывается инвентарный номер каждого объекта.

В конце отчета приводятся итоговые суммы по всем графам по всей совокупности объектов, числящихся на балансе организации.

Исследуемый отчет приведен в приложении к курсовой работе.(приложение 5)

Таким образом, начисление амортизации должно сопровождаться составлением регистров бухгалтерского учета. В первую очередь рекомендуется применять регистры, формы которых содержатся в инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов. Это карточка расчета амортизационных отчислений от стоимости объектов основных средств (нематериальных активов) и разработочная таблица "Расчет амортизации основных средств (нематериальных активов)". Также организация может разрабатывать собственные формы, которые должны содержать обязательные реквизиты, быть утверждены руководителем организации, а также описаны в организационно-техническом аспекте учетной политики и приложены к ней.

**2.3 Порядок образования и использование амортизационного фонда воспроизводства основных средств**

В целях контроля использования начисленной амортизации используется амортизационный фонд, учет формирования и использования которого ведется на забалансовом счете 010 "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств" .По дебету данного счета отражаются амортизационных отчислений в составе полной себестоимости, с учетом общехозяйственных расходов и расходов на реализацию, реализованных услуг.

Сумма амортизационных отчислений в составе полной себестоимости реализованных услуг по перевозке пассажиров и грузов рассчитывается умножением удельного веса суммы амортизации основных средств (с учетом допускаемой индексации) в затратах на производство с учетом общехозяйственных расходов и расходов на реализацию нарастающим итогом с начала отчетного года на полную себестоимость реализованных услуг с начала отчетного года.



где, – сумма амортизационного фонда за текущий месяц;



ПС – полная себестоимость реализованных работ, услуг с учетом коммерческих расходов нарастающим итогом с начала года; УД – удельный вес амортизационных отчислений в затратах на производство с учетом общехозяйственных и коммерческих расходов; – сумма амортизационного фонда, созданного до отчетного месяца.[3, c.47]



Удельный вес амортизационных отчислений в общей сумме затрат на производство определяется нарастающим итогом с начала года следующим образом:

УД= АО/ЗП100,



где, АО – амортизационные отчисления в составе полной себестоимости с начала года с учетом возможной индексации; ЗП – затраты на производство нарастающим итогом с начала года.

Затраты на производство определяются как сумма оборотов по дебету счетов учета затрат на производство: 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" (по их предпринимательской деятельности), в случае, если в составе организации таковые имеются.[6,c.42]

Согласно данным бухгалтерского учета ООО " " за 9 месяцев текущего года полная себестоимость реализованных услуг составила 2908 миллионов рублей, в том числе сумма начисленной амортизации – 65 миллионов рублей. Удельный вес амортизационных отчислений в затратах на производство таким образом составляет 2,235% (65/2908\*100%).

Коммерческие организации, в структуру которых входят обособленные подразделения, вправе своей учетной политикой устанавливать как централизованный (в целом по организации), так и децентрализованный (по организации без включения обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению в отдельности) порядок формирования амортизационных фондов, их использования и отражения на забалансовых счетах.

При установлении централизованного порядка величина амортизационных фондов определяется исходя из полной себестоимости услуг, реализованных организацией другим организациям, и рассчитанного в целом по организации удельного веса суммы амортизации в затратах на производство (с учетом общехозяйственных расходов). Формирование и использование амортизационных фондов учитываются в целом по организации и в бухгалтерском учете обособленных подразделений не отражаются.

При установлении децентрализованного порядка величина амортизационных фондов определяется организацией (без включения обособленных подразделений) и отдельно каждым обособленным подразделением исходя из полной себестоимости услуг по перевозке, реализованных организацией и каждым обособленным подразделением другим организациям, и рассчитанного в целом по организации удельного веса суммы амортизации в затратах на производство. Формирование и использование амортизационных фондов отражаются в бухгалтерском учете как организации, так и каждого ее обособленного подразделения.

В структуре ООО " " не выделяется обособленных подразделений, поэтому амортизационный фонд формируется в централизованном порядке.

Для учета формирования и использования амортизационного фонда воспроизводства основных средств исследуемой организацией используется предусмотренный планом счетов забалансовый счет 010 "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств".

По кредиту забалансового счета "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств" в соответствии с учетной политикой организации отражается направление средств указанного амортизационного фонда на финансирование фактически произведенных в отчетном периоде:

* Капитальных вложений производственного характера
* Затрат организации на жилищное строительство, в том числе на выдачу ссуд и приобретение жилья работникам, стоящим на учете по улучшению жилищных условий.
* Погашение кредитов и займов, полученных на капитальные вложения производственного назначения и жилищное строительство, и процентов по ним (при их отнесении в течение отчетного года на увеличение стоимости объектов)

При полном использовании привлеченных источников финансирования капитальных вложений, отсутствии или недостаточности собственных источников (средств амортизационных фондов воспроизводства основных средств и нематериальных активов, нераспределенной прибыли) перерасход амортизационного фонда отражается организацией со знаком минус на счете 010, а также в бухгалтерской отчетности.

При отчуждении и ликвидации амортизируемого имущества в течение года с даты постановки на учет использование амортизационного фонда сторнируется на соответствующую сумму.[16]

Сумма сформированного амортизационного фонда воспроизводства основных средств отражается в балансе организации по строке 010 "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств" в разделе "Активы и обязательства, учитываемые за балансом". Согласно балансу ООО " " на начало отчетного 2010 года амортизационный фонд был сформирован в размере 469379 миллионов рублей. За прошедшие 9 месяцев его сумма возросла на 64064 миллиона и составила 533985 миллионов рублей. (приложение 1)

Также для анализа формирования и использования амортизационного фонда воспроизводства может быть использована предлагаемая программой "1С:Бухгалтерия" форма "Анализ счета". В данной форме указывается начальный фонд, его изменение за период и конечный результат. Например, согласно анализу счете 010 "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств" на начало 2010 года амортизационный фонд был сформирован в размере 469378660 рублей. За прошедшие 9 месяцев отчетного года фонд был увеличен на 64605653 рубля(оборот по счету) и составил 533984613 рубля на конец анализируемого периода. Корреспондирующие счета в данной форме не указываются, так как счет является забалансовым и здесь не соблюдается принцип двойной записи.

В сентябре 2010 года в инструкцию о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов были внесены изменения и дополнения. Согласно данным изменениям, с 1 января 2011 года организации больше не формируют амортизационные фонды воспроизводства .

Таким образом, амортизационный фонд создавался за счет амортизационных отчислений, включенных в полную себестоимость готовой продукции. Данный фонд мог формироваться в централизованном и децентрализованном порядке. Для отражения его формирования и движения был предназначен забалансовый счет 010 "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств". Средства сформированного фонда могли направляться на строго определенные цели.

**3. Бухгалтерский учет амортизации основных средств**

**3.1 Синтетический и аналитический учет амортизации основных средств**

Для обобщения информации об амортизации основных средств в ООО " " используется предусмотренный типовым планом счетом бухгалтерского учета регулирующий контрактивный пассивный счет 02 "Амортизация основных средств".К нему могут быть открыты следующие субсчета:

02-1 "Амортизация собственных основных средств"

02-2 "Амортизация арендуемых и полученных по лизингу основных средств"

По кредиту данного счета отражается начисление сумм амортизации, а по дебету — их списание.

Сальдо по счету означает сумму накопленной амортизации основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, полученных в аренду (лизинг), доверительное управление, а так же имущества, передаваемого в аренду (лизинг).[3,c.46]

Корреспонденция по счету 02, применяемая в исследуемой организации, представлена в таблице 1.

Таблица 3 - Корреспонденция счетов по счету 02 "Амортизация основных средств "

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| №№ п/п | Содержание операции  (по дебету счета) | Корреспондирующий счет |
| 11 | Списание сумм амортизации по взятым в лизинг объектам, возвращенным лизингодателю | 01 |
| 22 | Списание сумм накопленной амортизации по выбывшим объектам по причине продажи, списания, недостачи, порчи и т.д. | 01 |
| 33 | Списание излишне начисленных сумм амортизационных отчисление за предыдущие годы( предшествующие отчетному) | 92 |
| 4 | Содержание операции  (по кредиту счета) |  |
| 44 | Начисление амортизации основных средств, используемых при строительстве объектов хозяйственным способом | 08 |
| 55 | Начисление амортизации основных средств, используемых в основном производстве (оказании услуг) | 20 |
| 66 | Начисление амортизации по объектам, используемым во вспомогательных производствах. | 23 |
| 77 | Начисление амортизации основных средств общехозяйственного назначения | 26 |
| 88 | Корректировка начисленной амортизации при проведении переоценки | 83 |
| 99 | Начисление амортизации по объектам, находящимся на консервации сроком свыше 1 года, в простое свыше 3 месяцев, в запасе | 91 |
| 110 | Начисление амортизации объектов, не участвующих в предпринимательской деятельности | 92 |

(примечание: [3, c.47; 2, c. 68])

Регистрами аналитического учета по счету 02 "Амортизация основных средств" являются указанные в предыдущей главе карточки расчета амортизационных отчислений от стоимости объектов основных средств и отчет по основным средствам. В данных формах группируется и накапливается информация о начисленных и подлежащих начислению суммах амортизации.

При использовании журнально-ордерной формы учета для организации синтетического учета по счету 02 "Амортизация основных средств" используют журнал-ордер № 10 . Он открывается на месяц с использованием вкладных листов. Журнал-ордер № 10 по данному счету заполняется на основании регистров аналитического учета.[3,c.46]

Однако, в исследуемой организации применяется автоматизированная форма учета с использованием программы "1С:Бухгалтерия". Данная программа позволяет упростить ведение бухгалтерского учета, автоматизировать проведение операций, снизить уровень допускаемых ошибок. Также она предлагает свой набор отчетов и выходных форм, одной из которых является описанный выше отчет по основным средствам.

Для более детального изучения движения средств организации может быть использована выходная машинограмма "Анализ счета". Рассмотрим данную выходную форму на примере анализа счета 02 "Амортизация основных средств" за 9 месяцев 2010 года. В данном документе приводится информация о суммах начисленной амортизации по каждому амортизируемому объекту. Также здесь указываются начальное и конечное сальдо по каждому объекту и обороты с указанием корреспондирующих счетов. Например строка, где находится информация о компьютере MaxSelect AMD. На начало исследуемого периода сальдо составляло 755732 рубля. В течение отчетного периода с кредита счета 02 в дебет счета 20 было списано 188937 рублей. Таким образом, обороты за исследуемый период составили 188937 рублей, а конечное сальдо 944669 рублей. Аналогично приводится информация по каждому объекту основных средств. В конце формы выводится итоговая строка с подсчетом итогов по всей совокупности амортизируемых объектов организации. В данном случае итоговое сальдо по счету 02 "Амортизация основных средств" за 9 месяцев 2010 года составило 1751407667 рублей.( приложение 6)

В балансе организации сумма начисленной амортизации отражается по строке 102 "Амортизация". В балансе первоначальная стоимость объектов основных средств и сумма начисленной амортизации ( строки 101 и 102 соответственно) приводятся справочно. Для подсчета валюты баланса берется сумма указанная в строке 110 "Остаточная стоимость", что представляет собой разницу между первоначальной стоимостью и амортизацией. В нашем примере, амортизация на конец отчетного периода составляет 1751 миллион рублей, а первоначальная стоимость – 2049 миллиона рублей. Таким образом, остаточная стоимость объектов равна 298 миллионов рублей (2049 – 1751). Причем сумма начисленной амортизации на конец отчетного периода равна конечному сальдо по счету 02 за тот же период времени. (приложение1)

Таким образом, для отражения информации о начислении амортизации предназначен пассивный счет 02 "Амортизация основных средств". Регистром синтетического учета по данному счету является журнал – ордер 10. При ведении бухгалтерского учета в автоматизированной форме с помощью программы "1С:Бухгалтерия" могут применяться выходные формы, предлагаемые данной программой.

**3.2 Совершенствование учета амортизации основных средств**

Современное общество характеризует тенденция к глобализации, стандартизации и унификации. Данные течения не минуют и экономическую сферу жизни общества. В последнее время сфера учета и анализа также подвергается изменениям и дополнениям. Республика Беларусь является активным участником международных отношений, имеет большое количество постоянных и надежных партнеров. Деловые отношения с различными странами подразумевают приведение документальных данных к единому стандарту. В настоящее время в нашей стране все более актуальным становится использование Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

В ходе использования объекта в производстве в соответствии с принятыми методиками определения амортизируемой стоимости, объект основных средств амортизируется полностью. Это подразумевает полное перенесение стоимости объекта на стоимость производимой продукции. Однако на практике не всегда возможна такая ситуация. Зачастую, даже при полной потере своих эксплуатационных качеств объектом основных средств, он все же может быть разобран на более мелкие детали, узлы, лом, которые целесообразно использовать в производственной деятельности либо возможно реализовать на сторону. Так, инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, предполагает принятие к учету лома или иных материалов, образовавшихся в ходе ликвидации объекта, по цене возможного использования.

Однако существующие методики начисления амортизации не принимают во внимание данную особенность, что приводит к завышению начисленной амортизации, а, следовательно, и к необоснованному завышению себестоимости продукции (работ, услуг) и занижению конечного финансового результата деятельности организации на сумму возвратных материалов при выбытии объектов основных средств.

Принимая во внимание все вышеизложенное, целесообразно было бы применять на практике и в теоретических исследованиях понятие "ликвидационная стоимость", определенное МСФО-16 "Основные средства".

Ликвидационная стоимость амортизируемого объекта - это стоимость его реализации в конце срока эксплуатации или стоимость тех полезных остатков, которые могут быть проданы или иначе использованы с выгодой для организации после снятия объекта с эксплуатации или списания его за счет суммы накопленной амортизации.[15, c.113]

В соответствии с данным стандартом амортизационная стоимость должна определяться как разница между первоначальной стоимость объекта и ликвидационной стоимость при неизменных условиях функционирования и как разница между остаточной стоимость объекта и ликвидационной стоимостью при изменении способов и методов начисления амортизации.

Использование предложенной методики определения стоимости объектов основных средств с учетом их ликвидационной стоимости на практике приблизит отечественный учет к Международным стандартам статистической и финансовой отчетности, а так же позволит получать более достоверную величину амортизационных отчислений основных средств, что будет способствовать снижению себестоимости продукции (работ, услуг).

Принимая во внимание все вышеизложенное можно предложить следующие варианты совершенствования учета амортизации основных средств в ООО " ":

Во-первых, при определении амортизируемой стоимости объектов основных средств принимать во внимание их ликвидационную стоимость, что позволит более реально определять сумма начисляемой амортизации и остаточную стоимость объекта. Это необходимо принимая во внимание тот факт, что большинство объектов основных средств организации являются транспортными средствами, которые даже износившись полностью, имеют достаточно высокую стоимость при реализации их как металлолома или по запчастям. Однако, данное нововведение не регламентировано существующей нормативно-правовой базой.

Во-вторых, пересмотр действующей амортизационной политики. По результатам проведенных исследований, можно сделать вывод, что применение лилейного способа начисления амортизации не всегда оправдано экономически. При начислении амортизации по объектам транспортных средств более целесообразно было бы применять ускоренные методы начисления амортизации, например метод уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения 2,5. Применение ускоренных способов начисления амортизации позволяет за более короткий срок накопить достаточные амортизационные отчисления, а затем использовать их для реконструкции и технического перевооружения производства. У предприятия появляются большие инвестиционные возможности. Это первый положительный момент ускоренной амортизации. Второй выигрыш у предприятия при ускоренной амортизации заключается в том, что себестоимость продукции в первые годы эксплуатации увеличивается на величину дополнительной амортизации, а прибыль снижается на эту же величину, следовательно, предприятие заплатит меньший налог на прибыль. Также изменение способа начисления амортизации по объектам транспортных средств может быть обусловлено тем, что эти объекты постоянно находятся в эксплуатации, а следовательно подвергаются большему износу, а появление новых инвестиционных источников повлияет на скорейшее обновление транспортного парка.

В-третьих, можно порекомендовать изменить способ начисления амортизации по объектам электронно-вычислительной техники. Здесь также уместно было бы применять один из методов ускоренной амортизации, так как данные объекты в очень большой степени подвержены моральному старению. Ускоренная же их амортизации позволит чаще обновлять офисную технику, а также может служить источником для приобретения новых объектов. Например, нового программного обеспечения.

Таким образом, для совершенствования учета амортизации основных средств в исследуемой организации можно предложить при определении амортизируемой стоимости использовать понятие ликвидационной стоимости, а также применять методы ускоренной амортизации.

**Заключение**

В ходе проделанной работы были рассмотрены вопросы экономической сущности амортизации объектов основных средств, теоретические аспекты методики начисления, документальное оформление, а также синтетический и аналитический учет начисления амортизации.

Было проведено исследование существующей практики бухгалтерского учета операций по начислению амортизации основных средств, а также рассмотрены пути совершенствования данного вопроса.

В процессе выполнения работы сделаны следующие выводы.

Основными методами начисления амортизации являются линейный, нелинейный (метод суммы чисел лет, метод уменьшаемого остатка) и производительный. Организация вправе самостоятельно выбрать метод начисления амортизации в соответствии с нормативно-правовыми актами, регулирующими организацию учета начисления амортизационных отчислений, и собственной учетной политикой.

При начислении амортизации составляется специальный расчет. В настоящее время используется карточка расчета амортизационных отчислений от стоимости объекта основных средств, данные которых служат основанием для составления таблиц по расчету амортизации основных средств. Также организация имеет право использовать индивидуальные формы для расчета амортизации.

Для обобщения информации об амортизации основных средств предназначен счет 02 "Амортизация основных средств" . для обобщения информации о формировании и движении амортизационного фонда предназначен забалансовый счет 010 "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств".

Амортизация является составной частью себестоимости изделий, фондом на обновление производства, который должен покрывать расходы на капитальные вложения; одним из показателей, формирующим налогооблагаемые базы по многим налогам, фактором, определяющим своевременность замены оборудования. Здесь затрагиваются противоречивые моменты деятельности предприятия. К примеру, для того, чтобы иметь значительный фонд для обновления, амортизационные начисления необходимо увеличивать, но одновременно эту величину нужно снижать, чтобы обеспечить конкурентоспособный спрос на продаваемые изделия за счет снижения себестоимости. В связи с такой комплексностью возникает необходимость в формировании амортизационной политики организации, логичным, целенаправленным, обоснованным выбором метода амортизации основных средств.

**Список использованных источников**

1. Байкова З. Выбор оптимального способа начисления амортизации.//Главный Бухгалтер. – 2010. - №26
2. Бухгалтерский учет в организациях автомобильного транспорта: учебно-методическое пособие./ под общ ред А.Д. Молоковича, Мн..: ФУАинформ, 2006- 720 стр.
3. Бухгалтерский учет на автотранспорте : учебное пособие /под. ред. П.Я. Папковской. – Минск: БГЭУ, 2007.- 367с.
4. Временный республиканский классификатор основных средств и нормативных сроков их службы. Утвержден постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 21 ноября 2001г. N 186 (в редакции постановления Министерства экономики Республики Беларусь от 01.11.2009 № 173)
5. Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности". Учетная политика организации: сб. норматив. док. 7-е изд. Мн.: Информпресс, 2008. 27 с.//НРПА РБ № 2/449,- 19.03.2001
6. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов (в редакции постановлений Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики, Министерства строительства и архитектуры от 27.02.2009 № 37/18/6; от 02.12.2009 № 191/144/27)//НРПА РБ № 8/21719,- 18.12.2009.
7. Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами: постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 20 декабря 2001 г., № 127 //НРПА РБ №14, - 8/7664
8. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001 г. №118 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 №183)//НРПА РБ № 10,- 8/7602
9. Кондакова Н. Составляем регистры бухгалтерского учета для начисления амортизации основных средств.//Главный Бухгалтер. Учетная и отчетная документация.-2006.-№1
10. Курдукова, Юлия Михайловна Современные организационно-методические подходы к учету амортизации основных средств.// Автореферат к диссертации кандидата экономических наук.- Москва, 2006
11. Ладутько Н.И., Борисевский Г.Е., Крупнова А.В., Ладутько Е.Н. Бухгалтерский учет/Под общ. ред. Н.И. Ладутько. – 5-е изд., перераб. и доп. – Мн.: ООО "ФУАинформ", 2005. 742 с.
12. Левкович О.Л., Тарасевич И.Н. Бухгалтерский учет: учебное пособие/ О.Л. Левкович., И.Н. Тарасевич. – 6-е изд., перераб. и доп. – Минск.: Амалфея, 2010. 503с.
13. Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств: постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 23 марта 2004 г., № 41 // НРПА РБ № 70,- 8/10863.
14. Основные средства:учет и амортизация. – 3-е изд., перераб. – Мн.: ООО "Информпресс", 2003. 344с.
15. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2004. 472 с
16. Сафонова Г. Использование амортизационных фондов.//Главный Бухгалтер. – 2008. - №48
17. Стражева Н.С., Стражев А.В. Бухгалтерский учет: Учебно-методическое пособие/ Н.С. Стражева, А.В. Стражев. – 11-е изд., перераб. и доп. – Мн.: Книжный Дом, 2005. 608 с.
18. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета. – Мн.: Информпресс, 2009. – 216с.
19. Черва А. Амортизационная политика организации.//Главный Бухгалтер.-2007.- №30.
20. http://www.faito.ru/pages/infresources/fkglossary/glossary. Информационно-обозреваетльный портал. Финансовый словарь.
21. http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ\_dict/2914 Экономический словарь.