КУРСОВАЯ РАБОТА

по дисциплине «Аудит и бухгалтерский учет»

по теме:

**«Поступление и учет основных средств»**

**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1.1 Сущность основных средств как объекта учета

1.2 Классификация и оценка основных средств

2. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

2.1 Документальное оформление поступления основных средств

2.2 Организация учета наличия и движения основных средств

2.3 Сравнительный анализ учета наличия, движения и поступления основных средств в соответствии с ПБУ и МСФО

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

**ВВЕДЕНИЕ**

С точки зрения особенностей обращения капитала его различные составные части распадаются на основной и оборотный капитал.

Те элементы реального капитала, которые целиком участвуют в процессе производства, но по частям переносят свою стоимость на продукт, называются основным капиталом. Стоимость этой части реального капитала поступает в процесс обращения после каждого производственного цикла не полностью, а частично. Соответственно и возвращается она предпринимателю после реализации товаров частями. Вся стоимость этой части капитала может вернуться лишь после ряда актов производства и обращения.

Особенность основного капитала состоит в том, что в процессе оборота его стоимость раздваивается, существуя одновременно в двух формах – в форме реального капитала, функционирующего в процессе производства, и в денежной форме.

Основной капитал вкладывается в основные фонды.

Основные средства составляют значительную часть активов компаний, занятых во многих сферах предпринимательской деятельности. Информация о них имеет большое значение для характеристики финансового положения и результатов деятельности компании. Поэтому тема учета основных средств актуальна. Цель работы – проанализировать процесс учета основных средств. На основании цели поставлены следующие задачи:

дать определение основных средств и произвести их классификацию;

описать методы оценки основных средств;

выявить методы документального оформления основных средств;

проанализировать организацию учета наличия основных средств, их амортизации и выбытия;

проанализировать сходства и различия учета основных средств в российском бухгалтерском учете и в МСФО.

**1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

**1.1 Сущность основных средств как объекта учета**

Основные средства – это средства труда, которые многократно участвуют в производственном процессе, сохраняя при этом свою натуральную форму, постепенно изнашиваясь, переносят свою стоимость по частям на вновь создаваемую продукцию[[1]](#footnote-1).

Основные средства подразделяются на производственные и непроизводственные фонды.

Производственные фонды участвуют в процессе изготовления продукции или оказания услуг. К ним относятся: станки, машины, приборы, передаточные устройства и т.п[[2]](#footnote-2).

Непроизводственные основные фонды не участвуют в процессе создания продукции. К ним относятся: жилые дома, детские сады, клубы, стадионы, поликлиники, санатории и т.п[[3]](#footnote-3).

Рассматривая учет основных средств, в первую очередь, необходимо понять, что представляет собой данная категория активов. В тексте Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.01 № 26н) сначала говорится о доходных вложениях в материальные ценности, а затем о критериях признания актива в качестве основных средств. Поэтому мы будем рассматривать данные категории в том же порядке.

Согласно Плану счетов счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму (далее – материальные ценности), предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода.

Если проанализировать состав материальных ценностей, которые могут предоставляться во временное пользование, то станет понятно, что ими могут быть только основные средства: «в аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи)» (ст. 607 ГК РФ). Предметы труда в процессе производства либо изменяются (теряют свои натуральные свойства), либо утрачиваются (потребляются). Это происходит именно потому, что предметом труда является объект, над которым осуществляется производственное воздействие. Иное дело средства труда – в процессе производства их натуральные свойства не теряются (речь об износе здесь не идет), поэтому только они и могут предоставляться в пользование по договору аренды (проката). В свою очередь, в бухгалтерском учете средствами производства признаются только основные средства (с учетом того, что МБП перестают быть учетной категорией). Отсюда становится понятной необходимость включения в стандарт по учету основных средств фразы о том, что на доходные вложения в материальные ценности распространяются все его требования. Причем в данном случае мы имеем дело не с нововведением, а с более четкой формулировкой ранее действовавшего порядка. Иными словами, основные средства, учитываемые на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», подлежат принятию к учету, оценке, амортизации, переоценке и списанию с учета по тем же правилам, что и объекты, учтенные по счету 01 «Основные средства», не с момента ввода в действие ПБУ 6/01, а с момента внедрения в учетную практику самого счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

При принятии к учету объекта основных средств бухгалтеру надо определить, на каком счете данный объект должен учитываться. Если обычным видом деятельности для организации является производство продукции (работ, услуг), то основные средства, приобретаемые для эксплуатации на данном предприятии, принимаются к учету по счету 01. Если же обычным видом деятельности является передача активов во временное пользование, то объекты, приобретенные для сдачи в аренду (в лизинг), принимаются к учету по счету 03.

В первую очередь, ПБУ 6/01 исключает из состава основных средств объекты, которые либо еще не готовы к эксплуатации, либо вообще для эксплуатации не предназначены – готовые изделия на складах организаций-изготовителей, товары на складах торговых организаций, предметы, сданные в монтаж или подлежащие монтажу, находящиеся в пути, капитальные и финансовые вложения. Далее приводятся условия, при которых активы признаются основными средствами:

а) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

б) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (п.4 ПБУ 6/01).

Приказом МФ РФ от 12.12.05 № 147н (далее – Приказ МФ РФ № 147н) в ПБУ 6/01, были внесены некоторые изменения.

До внесения изменений в ПБУ 6/01 было четко установлено, что объекты, которые организация предоставляет за плату во временное пользование или временное владение и пользование (аренда, лизинг, прокат) с целью получения дохода, основными средствами (ОС) не признавались, но к ним применялись правила указанного ПБУ (это было определено п. 2 ПБУ 6/01).

Начиная с отчетности 2006 года п. 2 ПБУ 6/01 отменен, при этом внесен ряд изменений. В частности, дополнены условия, при одновременном выполнении которых актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств. Теперь к основным средствам будут относиться объекты, предназначенные для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Основные средства организации делятся на две составляющие – активную (машины и оборудование, транспортные средства и проч.) и пассивную (земельные участки, здания и сооружения, автодороги и т.п.).

Для правильного понимания принципов построения учета важно разделить все активные счета на счета учета имущества и калькуляционные счета. **Имущественные счета** – это те счета, на которых отражаются активы, уже способные приносить организации экономические выгоды, то есть пригодные к эксплуатации (использованию в производстве) или к продаже. Более правильно было бы назвать имущественные счета счетам «завершенных» или «сформированных» активов. К «завершенным активам», например, относятся:

* счета внеоборотных активов (01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы»);
* счета материально-производственных запасов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные»).

Принципиальной особенностью имущественных счетов является то, что после принятия имущества к учету по данным счетам его оценка (учетная стоимость) может меняться только в специально оговоренных случаях. Такое требование содержится во всех специальных ПБУ – в ПБУ 6/01 (п.14), в ПБУ 5/01 (п.12), в ПБУ 14/2000 (п. 12). Таким образом, надо подчеркнуть, что после того, как объект был принят к учету на имущественном счете, его стоимость изменяется только в предусмотренных законодательством случаях (например, для основных средств это переоценка, реконструкция, модернизация или частичная ликвидация)[[4]](#footnote-4).

После того, как выполнена запись по дебету счета 01, все дополнительно выявляемые расходы должны квалифицироваться в качестве прочих и отражаться по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Иное дело – **калькуляционные счета** – это те счета, на которых отражаются активы, еще не полностью подготовленные к эксплуатации (использованию в производстве) или к продаже. Процесс подготовки означает необходимость совершения над этим «незавершенным» активом каких-то действий, а значит, осуществления каких-то затрат (вложений), поэтому и стоимость такого актива постоянно увеличивается в зависимости от объемов этих затрат (вложений). То есть ни о какой неизменности оценки стоимости активов, отраженных на калькуляционных счетах, не может быть и речи – они именно для того и предназначены, чтобы сформировать (сосчитать, скалькулировать) эту стоимость. Именно поэтому Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России содержит следующее условие:

«Имущество признается в бухгалтерском балансе, когда вероятно получение организацией экономических выгод в будущем от этого имущества и когда стоимость его может быть измерена с достаточной степенью надежности» (п.8.3).

Иными словами, каждый «завершенный» актив принимается к учету по имущественному счету только после того, как его стоимость будет сформирована на калькуляционном счете, поскольку до этого стоимость не может быть «измерена с достаточной степенью надежности».

Стоимость основных средств и нематериальных активов формируется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», стоимость материально-производственных запасов – на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и т.д.

Таким образом, принципиальной особенностью калькуляционных счетов является то, что оценка (учетная стоимость) имущества на них только формируется (калькулируется), поэтому не только может, но и должна постоянно меняться[[5]](#footnote-5).

Отсюда становится понятным, что амортизация (как процесс переноса стоимости объекта на стоимость производимой продукции) может осуществляться только применительно к «завершенным» активам, поскольку переносить стоимость, не зная ее окончательной величины, довольно затруднительно.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

в эксплуатации;

в запасе (резерве);

в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации;

на консервации (п.17).

Вряд ли правильно базировать квалификацию объектов учета не на их роли в процессе производства (в процессе кругооборота активов), а на том факте, оформили должностные лица тот или иной документ, или еще не оформили. Напротив, «первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным – непосредственно после ее окончания» (Закон «О бухгалтерском учете», п.4 ст.9). Однако именно критерия того факта, совершилась операция или не совершилась, ПБУ 6/01 и не содержит.

Корректное описание момента принятия объекта к учету представлена в Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций:

«Здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, а также земельные участки, объекты природопользования зачисляются в размере инвентарной стоимости в состав основных средств по поступлении их на предприятие и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приемки-передачи основных средств» (п.5.2.3).

Здесь речь идет о том, что первичный документ (акт приемки-передачи) является не условием, а именно основанием для зачисления в состав основных средств, а сама операция выполняется тогда, когда объекты доведены до состояния пригодного к использованию в запланированных целях.

Выделение инвентарных объектов основных средств является одной из самых сложных и нормативно не урегулированных проблем. Сложность ее в том, что перед принятием объекта к учету бухгалтер должен определить, какие составные части объекта будут являться самостоятельными объектами, а какие – запасными частями или сменным оборудованием.

Наибольшее количество вопросов вызывает требование учитывать в случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждую такую часть как самостоятельный инвентарный объект (п.6 ПБУ 6/01). Обратим здесь внимание на следующее:

* Выделение объектов основных средств следует осуществлять, учитывая отраслевые нормативные документы и сложившуюся в каждой отрасли учетную практику;
* Не выделяется в качестве объектов основных средств сменное оборудование, запасные части, емкости с расходными материалами;
* Выделяя объекты основных средств, следует учитывать особенности их эксплуатации[[6]](#footnote-6).

**1.2 Классификация и оценка основных средств**

Для учета основных средств, определения их состава и структуры необходима их классификация. Выделяются следующие группы и подгруппы основных производственных фондов[[7]](#footnote-7):

1. Здания (архитектурно-строительные объекты производственного назначения: корпуса цехов, складские помещения, производственные лаборатории и т.п.).

2. Сооружения (инженерно-строительные объекты, создающие условия для осуществления процесса производства: тоннели, эстакады, автомобильные дороги, дымовые трубы на отдельном фундаменте и т.д.).

3. Передаточные устройства (устройства для передачи электроэнергии, жидких и газообразных веществ: электросети, теплосети, газовые сети, трансмиссии и т.п.).

4. Машины и оборудования.

5. Транспортные средства (тепловозы, вагоны, автомобили, мотоциклы, кары, тележки и т.д., кроме конвейеров, транспортеров, включаемых в состав производственного оборудования).

6. Инструмент (режущий, ударный, давящий, уплотняющий, а также различные приспособления для крепления, монтажа и т.д.), кроме специального инструмента и специальной оснастки.

7. Производственный инвентарь и принадлежности (предметы для облегчения выполнения производственных операций: рабочие столы, верстаки, ограждения, вентиляторы, тара, стеллажи и т.п.).

8. Хозяйственный инвентарь (предметы конторского и хозяйственного обеспечения: столы, шкафы, вешалки, пишущие машинки, сейфы, множительные аппараты и т.п.).

9. Прочие основные фонды. В состав этой группы включают библиотечные фонды, музейные ценности и т.д.

При отражении основных средств в отчетности используются следующие виды оценок:

* фактическая стоимость;
* ликвидационная стоимость;
* амортизируемая стоимость;
* справедливая стоимость;
* балансовая (учетная) стоимость;
* возмещаемая сумма.

Фактическая стоимость основных средств представляет собой уплаченную сумму денежных средств или эквивалентов денежных средств или справедливую стоимость другого возмещения, передаваемого для приобретения (создания) данного объекта, на момент их приобретения или создания. Эта оценка представляет первоначальную стоимость объекта основных средств.

Амортизируемая стоимость представляет собой фактическую стоимость объекта основных средств или другую его оценку, отраженную в финансовой отчетности, вместо фактической стоимости за вычетом ликвидационной стоимости. Если величина ликвидационной стоимости незначительна, то при расчете амортизационной стоимости ею можно пренебречь.

Ликвидационная стоимость определяется как чистая сумма, которую компания рассчитывает получить за объект основных средств в конце предполагаемого периода использования его компанией за вычетом ожидаемых затрат по ликвидации объекта. Использование показателей амортизируемой и ликвидационной стоимости позволяет более обоснованно определить часть стоимости объекта, которая должна быть отнесена на расходы в течение периода его использования компанией (при условии достаточно точного определения ликвидационной стоимости).

Справедливая стоимость объекта основных средств равняется сумме денежных средств, на которую можно обменять объект при совершении сделки между информированными, заинтересованными и независимыми сторонами.

Балансовой (учетной) стоимостью основных средств считается сумма, в которой объект числится в балансе компании (т.е. фактические затраты за минусом суммы накопленной амортизации).

Возмещаемой называется сумма, которую компания рассчитывает возместить при дальнейшем использовании объекта основных средств, включая его ликвидационную стоимость. Данный показатель связан с корректировкой балансовой стоимости основных средств, производимой, когда снижается функциональная полезность их или когда действие факторов, вызвавших снижение функциональной полезности, прекращается. Необходимость корректировки обусловлена тем, что стоимость объекта должна быть полностью возмещена в течение срока использования его компанией. В связи с этим возмещаемая сумма не должна быть меньше балансовой стоимости. Показатель «возмещаемая сумма» не может быть непосредственно измерен, он определяется путем условной (приближенной) оценки.

Остановимся подробнее на фактической стоимости основных средств. Принятие объектов основных средств к учету осуществляется на основании оценки их стоимости, выполненной в соответствии с требованиями статьи 11 Закона «О бухгалтерском учете»: оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования. Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета.

В ПБУ 6/01 подробно изложены принципы изменения первоначальной стоимости основных средств. С этой целью выделен самостоятельный раздел «Последующая оценка основных средств». Согласно ПБУ 6/01 стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 6/01. Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Кроме вышеприведенного, в ПБУ 6/01 отмечается, что затраты, связанные с модернизацией, реконструкцией, достройкой, дооборудованием основных средств, осуществляются на счете учета вложений во внеоборотные активы и по мере завершения вышеуказанных работ либо увеличивают первоначальную стоимость конкретного объекта, либо учитываются на счете учета основных средств в качестве отдельного инвентарного объекта.

В Методические указания введен новый пункт, касающийся основных средств, полученных по договору доверительного управления имуществом, которые учитываются в соответствии с приказом Минфина России от 28.11.2001 N 97н «0б утверждении Указаний об отражении в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом».

Приведенная в ПБУ 6/01 корреспонденция счетов при совершении отдельных хозяйственных операций с объектами основных средств приведена в соответствие с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н. Так, раскрыт порядок отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с формированием фактических затрат, связанных с приобретением, сооружением и изготовлением основных средств, за исключением НДС, и списанием вышеуказанных затрат при принятии объектов к бухгалтерскому учету; с поступлением вклада в уставный (складочный) капитал в качестве объектов основных средств, формированием уставного капитала (уставного фонда, паевого фонда) организации в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, включая стоимость основных средств; с принятием основных средств к бухгалтерскому учету.

Приказом МФ РФ № 149н внесены корректировки в п. 8 ПБУ 6/01, определяющие правила оценки основных средств. Так, с 2006 года в первоначальную стоимость основных средств, приобретенных за плату, включаются:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;

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

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

таможенные пошлины и таможенные сборы;

невозмещаемые налоги, государственные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

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

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

**2. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

**2.1 Документальное оформление поступления основных средств**

Для синтетического учета основных средств, принадлежащих субъекту хозяйственной деятельности на праве собственности, используется счет 01 «Основные средства». Информация о наличии и движении долгосрочно арендуемых либо поступивших в порядке лизинга основных средств отражается на счете 03 «Долгосрочно арендуемые основные фонды», краткосрочно арендуемых – на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

При проверке сравниваются данные о наличии основных средств, отраженные в бухгалтерских отчетах, с данными Главной книги по счетам 01, 03. В свою очередь, данные Главной книги должны соответствовать аналитическому учету.

Аналитический учет основных средств, принадлежащих предприятию, ведется по каждому объекту, которому присваивается отдельный инвентарный номер в целях правильной организации учета и обеспечения контроля за их сохранностью независимо от того, находится ли объект в запасе или в эксплуатации. На каждый объект заводится инвентарная карточка, которая регистрируется в описи инвентарных карточек по учету основных средств, и хранится в бухгалтерии. Для учета основных средств используются типовые формы документов, утвержденные законодательно.

Каждое поступление или перемещение основных средств должно быть оформлено первичным документом. Приобретаемые основные средства или капитальные вложения оплачиваются на основании договоров, счетов-фактур; оприходование средств от поставщиков – на основании товарных, товарно-транспортных накладных, а также актов приема передачи основных средств. Ввод в эксплуатацию основных средств оформляется актом приемки-передачи основных средств, который составляется комиссией, назначаемой руководителем. К утвержденному акту прилагается техническая документация, на основании чего заводится инвентарная карточка и оприходованный объект отражается в регистрах синтетического учета.

Выделение инвентарных объектов основных средств является одной из самых сложных и нормативно не урегулированных проблем. Сложность ее в том, что перед принятием объекта к учету бухгалтер должен определить, какие составные части объекта будут являться самостоятельными объектами, а какие – запасными частями или сменным оборудованием[[8]](#footnote-8).

В Приказе МФ РФ № 147н изменен п. 6 прежней редакции ПБУ 6/01, в котором говорилось о том, как учитывать инвентарный объект в случае наличия у него нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования. Согласно поправкам теперь недостаточно, чтобы сроки эксплуатации были только разные, они должны «существенно отличаться». Правда, как определить такую «существенность», законодатель не указал.

Обратим внимание на следующее:

* Выделение объектов основных средств следует осуществлять, учитывая отраслевые нормативные документы и сложившуюся в каждой отрасли учетную практику;
* Не выделяется в качестве объектов основных средств сменное оборудование, запасные части, емкости с расходными материалами;
* Выделяя объекты основных средств, следует учитывать особенности их эксплуатации.

Поступление основных средств оформляется соответствующими проводками. Так безвозмездно поступившие основные средства отображаются следующими проводками:

**дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 2 «Безвозмездные поступления»** – отражается безвозмездное поступление объектов основных средств и признание доходов будущих периодов, проводка выполняется на сумму текущей рыночной стоимости безвозмездно полученного объекта;

**дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» кредит счетов 23 «Вспомогательные производства», 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.** – отражаются затраты на доставку безвозмездно полученных объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования;

**дебет счета 01 «Основные средства» кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»** – отражается принятие безвозмездно полученного объекта основных средств к бухгалтерскому учету.

**дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 2 «Безвозмездные поступления»** – отражается увеличение текущей рыночной стоимости безвозмездно полученного объекта на дату его принятия к учету. В случае уменьшения текущей рыночной стоимости проводка делается красным.

**дебет счетов учета затрат или счета 44 «Расходы на продажу» кредит счета 02 «Амортизация основных средств»**, – начислена амортизация объектов основных средств;

**дебет счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 2 «Безвозмездные поступления» кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Внереализационные доходы и расходы»** – отражается признание внереализационного дохода на сумму амортизации безвозмездно полученных объектов основных средств.

**2.2 Организация учета наличия и движения основных средств**

Прежде всего, рассмотрим, как происходит амортизация основных средств. Согласно Методическим указаниям, разделу «Амортизация основных средств» стоимость объектов основных средств, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (включая объекты основных средств, переданные в аренду, безвозмездное пользование, доверительное управление), погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено ПБУ 6/01.

На основании п. 51 Методических указаний «амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету». При этом под «принятием к учету» понимается отражение этого имущества в качестве объекта основных средств, то есть выполнение записи по дебету счета 01 «Основные средства». Принятие основных средств к учету может не совпадать с моментом их ввода в эксплуатацию – это именно тот случай, когда объекты числятся в запасе (резерве). Однако права их не амортизировать у организации нет.

Методические указания (п.66) требуют включать суммы начисленной амортизации в издержки производства или обращения и содержат только одно исключение из этого правила, а именно – для объектов, сданных в аренду. Поэтому для целей бухгалтерского учета амортизационные отчисления по основным средствам в запасе (новым) включаются в себестоимость продукции.

При начислении амортизации для целей налогообложения следует руководствоваться Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (утв. Постановлением Правительства РФ от 05.08.92 № 552, с учетом последующих редакций). В п.1 Положения указано, что «себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию». Отсутствие факта использования основных средств в процессе производства будет трактоваться как препятствие для включения амортизации этих объектов в «налоговую» себестоимость продукции.

Амортизация объектов основных средств производится одним из следующих способов начисления амортизационных начислений:

линейный способ;

способ уменьшаемого остатка;

способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Организация вправе выбирать способ начисления амортизации. Однако для целей налогообложения начисление амортизационных отчислений по основным средствам осуществляется в соответствии со ст.258 и 259 гл.25 Налогового кодекса РФ.

При линейном методе сумма амортизации за месяц определяется умножением первоначальной стоимости объекта на норму амортизации для данного объекта, а при нелинейном – умножением остаточной стоимости объекта на норму амортизации для соответствующего объекта.

Линейный метод начисления амортизации применяют по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в группы 8-10 амортизируемого имущества, к остальному амортизируемому имуществу организация вправе применять любой из двух указанных методов начисления амортизации.

Для учета амортизации основных средств используют пассивный счет 02 «Амортизация основных средств», предназначенный для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

Начисленную сумму амортизации по собственным основным средствам производственного назначения отражают по дебету счетов издержек производства и обращения (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

По основным средствам, сданным в текущую аренду, сумма амортизации отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 (если арендная плата формирует операционные доходы), а по основным средствам непроизводственного назначения – по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и кредиту счета 02.

По объектам жилищного фонда, внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного и дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.), а также у некоммерческих организаций сумма износа начисляется по нормам амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов в конце года на забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

Сумма амортизации по полностью амортизированным основным средствам не начисляется.

При выбытии собственных основных средств сумму амортизации по ним списывают в дебет счета 02 «Амортизация основных средств» с кредита счета 01 «Основные средства».

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

Схема проводок по выбытию основных средств следующая:

**дебет счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие объектов основных средств» кредит счета 01 «Основные средства»** – отражается списание учетной стоимости выбывающего объекта;

**дебет счета 02 «Амортизация основных средств» кредит счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие объектов основных средств»** – отражается списание накопленной по данному объекту амортизации;

**дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Операционные расходы» кредит счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие объектов основных средств»** – отражается списание остаточной стоимости выбывающего объекта;

**дебет счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Операционные доходы»** – отражаются доходы от выбытия объекта (платежи покупателей);

**дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «НДС» кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»** – отражается НДС по реализации объекта основных средств;

**дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Операционные расходы» кредит счетов 23 «Вспомогательные производства», 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.** – отражаются расходы по выбытию объекта (на демонтаж, перевозку к покупателю и др.).

Из приведенной схемы следует несколько выводов[[9]](#footnote-9).

1. Новый механизм отражения реализации и прочего выбытия имущества максимально приближен к формированию Отчета о прибылях и убытках, то есть теперь заполнение формы 2 полностью соответствует оборотам по счету 91. Совершенно четко видны и доходы (поступления) от выбытия объектов (платежи покупателей), и расходы – остаточная стоимость объектов, расходы на демонтаж, доставку покупателю и т.п. Если ранее только прибыль формировалась на счете 80 нарастающим итогом, а доходы и расходы закрывались пообъектно, то чтобы получить сумму доходов или расходов за год, следовало сложить кредитовые или дебетовые обороты по счету 47. Теперь эти данные формируются нарастающим итогом как кредитовый (доход) и дебетовый (расход) обороты по счету 91, который не закрывается до конца года.

2. Остаточная стоимость объекта может быть списана только на счет 91 «Прочие доходы и расходы» (откуда она потом попадает на счет 99 «Прибыли и убытки»), но не на счета учета собственного капитала. Теперь ситуация погашения остаточной стоимости выбывающего актива за счет собственных источников исключена (речь идет о проводке Дт88 или Дт87 субсчет «Безвозмездно полученные ценности» Кт47). Такая корреспонденция являлась неправомерной уже в старом Плане счетов (см. Инструкцию о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности (в настоящее время уже не действует), утвержденную приказом Минфина РФ от 12.11.96 № 97н, и более ранние инструкции). Сегодня она вообще невозможна (проводка Дт84 Кт91 недопустима, поскольку означает формирование операционного дохода (Кт91) за счет использования нераспределенной прибыли (Дт84)).

Схема «недоходного» выбытия основных средств следующая:

**дебет счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие объектов основных средств» кредит счета 01 «Основные средства»** – отражается списание учетной стоимости выбывающего объекта;

**дебет счета 02 «Амортизация основных средств» кредит счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие объектов основных средств»** – отражается списание накопленной по данному объекту амортизации;

**дебет счетов 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Внереализационные расходы» или 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Чрезвычайные расходы» кредит счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие объектов основных средств»** – отражается списание остаточной стоимости выбывающего объекта;

**дебет счета 10 «Материалы» кредит счетов 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Внереализационные доходы»** или 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Чрезвычайные доходы» – отражаются доходы от выбытия объекта (полезные возвраты);

**дебет счетов 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Внереализационные расходы» или 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Чрезвычайные расходы» кредит счетов 23 «Вспомогательные производства», 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.** – отражаются расходы по выбытию объекта (на демонтаж, перевозку в случае безвозмездной передачи и др.).

**2.3 Сравнительный анализ учета наличия, движения и поступления основных средств в соответствии с ПБУ и МСФО**

Основные средства составляют значительную часть активов компаний, занятых во многих сферах предпринимательской деятельности. Информация о них имеет большое значение для характеристики финансового положения и результатов деятельности компании. Этим обусловлена роль МСФО 16 «Основные средства», принятого в 1993 году.

В разных видах учета в понятие «основное средство» вкладывается разный смысл. В российском учете объект основных средств – это в первую очередь средство труда со сроком полезного использования, превышающим 12 месяцев, а трактовка по МСФО № 16 «Основные средства» вовсе не предусматривает в качестве критерия обязательное использование актива как средства труда. Это позволяет относить к основным средствам объекты, которые в действительности не могут служить средством труда в буквальном значении. Согласно МСФО объект основных средств должен признаваться активом только в том случае, когда с большой степенью вероятности можно утверждать, что организация получит связанные с ним экономические выгоды и что фактические затраты на приобретение актива для нее могут быть надежно оценены. Таким образом, рассматриваемый нами стандарт № 16 «Основные средства» может применяться даже к объектам незавершенного строительства, а также объектам, находящимся на реконструкции[[10]](#footnote-10). В соответствии же с РПБУ до тех пор, пока строительство не закончено, объекты не могут быть отнесены к категории основных средств и поставлены на баланс. Тот же международный стандарт распространяется на все виды инвестиций в недвижимость на стадии строительства или реконструкции, что никак не вписывается в рамки основного средства по российским понятиям.

Таким образом, очевидно, что два множества, одно из которых включает объекты, относящиеся к основным средствам согласно РПБУ, а другое – к Международным стандартам финансовой отчетности, пересекаются, но не совпадают: не все основные средства, которые учитываются на балансе в отечественных кредитных учреждениях, можно считать таковыми согласно МСФО, и наоборот.

Согласно российским правилам объект учитывается по первоначальной стоимости. Можно проводить его переоценку по восстановительной или рыночной стоимости, но не чаще чем один раз в год. В МСФО для повышения объективности оценки, наряду с этим, учитывают накопленный убыток от обесценения. Определяют его как разность балансовой (учетной) стоимости объекта и его возмещаемой стоимости (т.е. рассчитываемого по определенному алгоритму денежного эквивалента экономической выгоды, которую может принести данный объект). Такой подход позволяет выполнить важное условие, которое заключается в том, что балансовая стоимость основного средства не должна превышать возмещаемую. Балансовая стоимость объекта равна его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Алгоритмы амортизации, установленные в МСФО 16, аналогичны российским. Возможно применение разных способов амортизации основных средств:: прямолинейного списания, способ списания пропорционально объему продукции и способ уменьшаемого остатка.

Способ прямолинейного списания предполагает, что функциональная полезность объекта зависит от времени использования его и не меняется на протяжении срока полезной службы. Амортизация производится путем равномерного распределения амортизируемой стоимости объекта в течение срока полезной его службы. При этом способе годовая норма и годовая сумма амортизации остаются постоянными весь срок полезной службы объекта, накопленная амортизация увеличивается, а балансовая стоимость объекта уменьшается равномерно.

Способ списания пропорционально объему продукции основывается на предположении, что функциональная полезность объекта зависит от результатов, а не от времени его использования. При этом срок полезной службы определяется количеством продукции или объемом услуг, которые компания рассчитывает произвести или оказать с использованием объекта. При применении данного способа амортизация производится путем распределения амортизируемой стоимости объекта прямо пропорционально количеству продукции (объему услуг), произведенной за соответствующие отчетные периоды. Годовая сумма амортизации может отличаться от года к году. Аналогично накопленная амортизация увеличивается, а балансовая стоимость уменьшается также в зависимости от количества произведенной продукции.

Способ уменьшаемого остатка исходит из того, что полезность и производительность основных средств в начальные периоды использования значительно выше, чем в последующие. Это может быть связано с быстрым моральным устареванием объекта или значительным возрастанием затрат на ремонт и техническое обслуживание в конце срока полезной службы. Для обеспечения адекватного соотнесения расходов с доходами амортизация объекта в каждом текущем периоде должна быть больше, чем в будущем. При этом способе норма амортизации применяется к балансовой, а не к амортизируемой стоимости объекта.

Подходы же к методологии начисления амортизации принципиально различаются[[11]](#footnote-11). В МСФО методология начисления амортизации тесно связана с экономическими выгодами, которые приносит актив, поэтому используемый метод амортизации должен отражать схему, по которой компания потребляет эти выгоды. Так, по отечественным правилам накопленная амортизация никогда не превышает балансовой стоимости объекта учета, а однажды выбранный метод следует применять вплоть до полной амортизации объекта. По международным же стандартам амортизация начисляется в течение того периода, пока объект реально используется (то есть приносит экономическую выгоду). Другими словами, в ситуации, когда основное средство полностью «амортизировалось», но продолжает использоваться без переоценки, амортизация продолжает начисляться по его справедливой стоимости. Более того, в соответствии с МСФО метод расчета амортизации, применяемый к основным средствам, нужно периодически пересматривать, изменяя его в том случае, если стал иным принцип использования объекта (способ получения экономической выгоды). Срок полезного использования объектов также следует пересматривать с учетом предполагаемой выгоды от данного актива. Причем как в сторону увеличения – при модернизации (это предусмотрено в РПБУ), так и в сторону уменьшения – при переходе на новую технологию или вследствие иных изменений на рынке (кстати говоря, это достаточно часто наблюдается в сфере компьютерной техники).

Другая важная операция, которой следует уделить особое внимание, – переоценка. МСФО 16 предписывает использование одного из двух способов переоценки объектов основных средств. Можно сказать, что первый из них – индексирование до восстановительной стоимости с учетом износа – имеет сходство с аналогичным методом, применяемым в российском бухгалтерском учете. Второй – способ прямого пересчета до рыночной стоимости – принципиально отличается от алгоритмов, предусмотренных РПБУ.

Прямой пересчет до рыночной стоимости осуществляется следующим образом:

1) амортизация переоцениваемого объекта списывается;

2) его стоимость переоценивается;

3) расчет амортизации начинается заново с учетом оставшегося срока полезного использования объекта.

Иначе происходит отражение результатов переоценки. Сумма увеличения стоимости основных средств в результате переоценки должна признаваться в качестве дохода в той степени, в какой она компенсирует сумму уменьшения стоимости актива, признанную ранее в качестве расхода. И наоборот – уменьшение балансовой стоимости должно признаваться в качестве расхода и вычитаться непосредственно из соответствующей статьи «Результат переоценки», но в таких пределах, чтобы это уменьшение не превышало величину данной статьи в отношении того же самого основного средства.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Подводя итоги, можно сделать следующие выводы:

Порядок учета основных средств определен ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.01 № 26н).

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности, осуществляется на следующих счетах:

«Основные средства» (активный);

«Амортизация основных средств» (пассивный);

«Прочие доходы и расходы» (активно-пассивный).

Счет 01 «Основные средства» предназначен для получения информации о наличии и движении принадлежащих организации на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в текущую аренду.

При выбытии основных средств накопленная амортизация по объекту списывается в уменьшение его первоначальной стоимости. При этом дебетуют счет 02 «Амортизация основных средств» и кредитуют счет 01 «Основные средства».

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено Положением.

При отражении основных средств в отчетности используются следующие виды оценок:

* фактическая стоимость;
* ликвидационная стоимость;
* амортизируемая стоимость;
* справедливая стоимость;
* балансовая (учетная) стоимость;
* возмещаемая сумма.

Амортизация объектов основных средств производится одним из следующих способов начисления амортизационных начислений:

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

Все основные вопросы, посвященные учету основных средств, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) описывают в одном документе – стандарте МСФО 16. Международные стандарты Россия использует в качестве прототипа для своей новой бухгалтерской системы. И между российскими и международными стандартами учета основных средств есть как сходства, так и различия.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Часть I Налогового Кодекса РФ от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.
2. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 №129-ФЗ.
3. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации. Утверждены приказом Минфина России от 28 июня 2000 г. №60н.
4. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. №94н (в ред. от 07.05.2003 №38н).
5. ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.01 № 26н).
6. Приказ МФ РФ от 12.12.05 № 147н.
7. Аксенова А., Гершун А. Основные средства: сравнение российских и международных стандартов. М., 2003.
8. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет. – М.: ИКЦ «Март», 2004.
9. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет. М., 2002.
10. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
11. Вахрушина М.А. Бухгалтерский учет. М.: ОМЕГА-Л, 2003.
12. Гвелесиани Т.В. МСФО – применение в кредитных организациях. М., 2004.
13. **Гроздова О. Три грани учета основных средств, или Реализация требований МСФО в комплексе подсистем RS.// Учет и автоматизация. 2003. №5.**
14. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности. М., 2004.
15. **Ефремова А.А. Комментарии к ПБУ 6/01 «Учет основных средств»//** Сборник «Учетная политика на 2002 год: Бухгалтерский учет. Налоговый учет.» М., 2002.
16. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях. – М.: Финансы и статистика, 2002.
17. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. М., 2004.
18. Попова Р.Г., Самонова И.Н., Доброседова И.И. Финансы предприятий.– СПб.: Питер, 2002.
19. Русакова Е.А. Об учете основных средств.// Налоговый вестник. 2004. №4.
20. Русалева Л.А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие. – Ростов-на-Дону: «Феникс», 2002.
21. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет. М.: Финансы и статистика, 2005.
22. Ульянов И.П., Попова Л.В. Бухучет. Пособие для бухгалтера и менеджера. – М., 2002.
23. Финансовый учет: Учебник / Под. ред. В.Г. Гетьмана. – М.: Финансы и статистика, 2002.
24. Хонгрен Ч.Т., Форстер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М.: Финансы и статистика, 2002.
25. Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих предприятий. – М., 2003.
26. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Финансы предприятия. – М., 2002.

1. Баженов Г.Е., Гнездилова Л.И. Экономика предприятия. Новосибирск, изд. Наука, 2000. Стр. 35. [↑](#footnote-ref-1)
2. Там же. [↑](#footnote-ref-2)
3. Там же. [↑](#footnote-ref-3)
4. **Ефремова А.А. Комментарии к ПБУ 6/01 «Учет основных средств»//** Сборник «Учетная политика на 2002 год: Бухгалтерский учет. Налоговый учет.» М., 2002. С. 37. [↑](#footnote-ref-4)
5. Русакова Е.А. Об учете основных средств.// Налоговый вестник. 2004. №4. [↑](#footnote-ref-5)
6. Русакова Е.А. Об учете основных средств.// Налоговый вестник. 2004. №4. [↑](#footnote-ref-6)
7. Баженов Г.Е., Гнездилова Л.И. Экономика предприятия. Новосибирск, изд. Наука, 2000. Стр. 40. [↑](#footnote-ref-7)
8. **Ефремова А.А. Комментарии к ПБУ 6/01 «Учет основных средств»//** Сборник «Учетная политика на 2002 год: Бухгалтерский учет. Налоговый учет.» М., 2002. С. 73. [↑](#footnote-ref-8)
9. Русакова Е.А. Об учете основных средств.// Налоговый вестник. 2004. №4. [↑](#footnote-ref-9)
10. **Гроздова О. Три грани учета основных средств, или Реализация требований МСФО в комплексе подсистем RS.// Учет и автоматизация. 2003. №5.** [↑](#footnote-ref-10)
11. Аксенова А., Гершун А. Основные средства: сравнение российских и международных стандартов. М., 2003. С. 24. [↑](#footnote-ref-11)