**Введение**

Как известно, хозяйственная деятельность промышленного предприятия складывается из трех непрерывных взаимосвязанных хозяйственных процессов: снабжение (заготовления и приобретения материально-технических ресурсов), производства продукции и ее сбыта (реализации). Эти процессы осуществляются одновременно, для чего используется труд работников, основные и оборотные средства. Следовательно, важнейшие объекты бухгалтерского учета на промышленном предприятии - основные и оборотные средства в их движении. Значение основных средств в общественном производстве определяется тем, какое место занимают орудия труда в развитии производительных сил и производственных отношений.

В условиях экономической реформы повышается роль учета и контроля за рациональным использованием всех ресурсов, в том числе и основных средств. Цель написания работы - рассмотрение вопросов учета основных средств. В ней дается детальная классификация и структура основных средств, представлена оценка основных средств, рассмотрены особенности организации аналитического и синтетического учета объектов основных средств. Отдельное внимание уделено бухгалтерской отчетности предприятия, связанной с учетом основных средств.

Основные средства - это средства труда, за исключением малоцен­ных и быстроизнашивающихся предметов, к которым относят объекты стоимостью до 30-ти минимальных заработных плат.

Основными задачами бухгалтерского учета основных средств явля­ются правильное документальное оформление и своевременное отраже­ние в учетных регистрах поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия; правильное исчисление и отражение в учете суммы износа основных средств; точное определение результатов при ликвидации основных средств; контроль за затратами на ремонт основных средств, за их сохранностью и эффективностью использования.

Цель работы:

- изучить теоретический материал, действующие в настоящее время нормативные акты в сфере учета основных средств;

- проанализировать деятельность действующего предприятия на примере в данной области бухгалтерского учета;

- изучить международную систему финансовых отношений и бухгалтерский учет основных средств в зарубежных странах.

**1. Общие положения по учету основных средств предприятия.**

**1.1. Основные средства как объект учета.**

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 определяет основные средства как совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного времени как в сфере материального производства, так и в непроизводственной сфере и утрачивающие свою стоимость по частям.

До 1 января 2001г. при определении понятие «основные средства» использовали два критерия: срок службы объекта и лимит стоимости. В соответствии с данными критериями не относились к основным средствам и учитывались организацией в составе средств в обороте предметы, используемые в течении периода менее 12 месяцев независимо от их стоимости, и предметы стоимостью на дату приобретения не более 100-кратного установленного законом размера МРОТ за единицу независимо от срока из полезного использования.

Письмо Минфина РФ от 19.10.2001г. № 16-00-13-07 предлагает с 1 января 2001г. отказаться от применения стоимостного критерия для отнесения имущества к основным средствам, сохранив критерий исходя из сроков полезного использования. Поэтому сейчас в действующей практике учёта к основным средствам относятся предметы и объекты материально-вещественного содержания, срок полезного действия которых составляет свыше 12 месяцев или они потребляются в операционном цикле, превышающем 12 месяцев. Предметы же со сроком полезного использования менее 12 месяцев учитываются в порядке, установленном для материалов.

В соответствии с ПБУ 6/01, который вступил в силу начиная с 21 января 2002г., при принятии к бухгалтерскому учёту активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

1. использование их в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

2. использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

3. способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем. [2]

Время, в течение которого предполагается получить доход от эксплуатации конкретного объекта или выполнения им в данном периоде определенных функций, рассматривается в учете как срок полезного использования. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объём работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. Этот срок организация устанавливает самостоятельно (если он не определен в централизованном порядке или не указан в технических документах на конкретный объект), принимая во внимание:

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

2. ожидаемую производительность объекта с учетом его технико – экономических показателей;

3. действующие ограничения на эксплуатацию (например, срок аренды). Одним из показателей эффективного применения основных фондов является увеличение:

1. времени их работы (путем сокращения простоев);

2. коэффициента сменности;

3. производительности (на базе внедрения новой техники и технологии);

4. фондоотдачи (т. е. увеличения выпуска продукции, объема выполняемых работ и услуг на каждый рубль основных фондов).

Единицей учета основных средств является инвентарный объект – законченное устройство со всеми приспособлениями, или конструктивно – обособленный предмет, способный самостоятельно выполнять необходимые функции в соответствии с его предназначением. Если устройство состоит из нескольких частей с различными сроками полезного использования, то каждая их них рассматривается в учете как самостоятельный инвентарный объект. Инвентарные объекты делятся на простые (единичные) и сложные, состоящие из нескольких предметов. Признаком обособления одного вида инвентарных объектов от другого служит выполнение или самостоятельных функций.

В аналитическом учете основные средства показываются исходя из характера использования: в эксплуатации, в запасе, резерве.

Во внимание принимаются также границы прав собственности, в пределах которых организация оказывает влияние на характер их использования: принадлежащие полностью предприятию, включая переданные в аренду, полученные в аренду или находящиеся в оперативном или хозяйственном управлении.

В организации учета основных средств важное значение имеют их классификация и оценка, оказывающее непосредственное влияние на размер амортизации (износа), включаемых в издержки производства. [1]

**1.2. Классификация основных средств и их оценка.**

Классификация основных средств осуществляется по следующим признакам:

1. Имеющие вещественно – натуральную форму, так называемые материальные основные фонды и нематериальные основные фонды (нематериальные активы).

2. По степени участия человека в создании отдельных объектов:

а) непосредственное участие – так называемые «рукотворные основные средства» (здания, машины и т. п.);

б) без участия человека – так называемые «нерукотворные основные средства» (земельные участки и объекты природопользования – вода, недра и другие природные ресурсы).

3. По отрасли народного хозяйства (24 отрасли, в том числе промышленность, операции с недвижимым имуществом, информационно – вычислительное обслуживание, общая коммерческая деятельность по обеспечению функционирования рынка и т. п.).

4. По степени использования в производственном процессе:

а) действующие, т. е. находящиеся в эксплуатации, функционирующие;

б)бездействующие, т. е. установленные, но не эксплуатируемые (например, находящиеся в ремонте, в стадии достройки и т. п.);

в)находящиеся в запасе, т. е. не установленные и предназначенные для пополнения выбывающих из эксплуатации объектов;

г) пребывающие в состоянии консервации.

5.По принадлежности:

а) собственные средства, которые полностью принадлежат предприятию и числятся на его балансе;

б) арендованные средства, временно используемые предприятием в соответствии с договором аренды, которые учитываются за балансом без начисления на данном предприятии амортизации и износа.

6. По функциональному назначению, т. е. характер участия в процессе производства:

а) промышленно – производственные;

б) производственного назначения других отраслей народного хозяйства;

в)непроизводственные (объекты социальной сферы).

7. Основные средства по своему натурально-вещественному составу учитываются по следующим группам:

- здания (производственные корпуса и строения, занятые различными цехами, заводоуправлением, лабораториями, складами и т.д.);

- сооружения (шахты, нефтяные и газовые скважины, мосты и т. д.);

- передаточные устройства (линии электропередачи, теплосети трубопроводы для передачи от объекта к объекту воды, пара, газа, воздуха и т. д.);

- машины и оборудование: а) силовые машины и оборудование (машины - генераторы, машины – двигатели и т. д. ); б) рабочие машины и оборудование (мостовые и металлургические краны, конвейеры и т. д.);

- измерительные и регулирующие приборы и устройства (лабораторное оборудование, также приборы для испытания материалов и т. д.);

- жилища;

- вычислительная техника и оргтехника (электронно-вычислительные, управляющие машины и устройства);

- транспортные средства ( электровозы, морские суда, автомобили и т.д.);

- инструменты и приспособления стоимостью 50 МРОТ (различные инструменты, предназначенные для обработки сырья, материалов, полуфабрикатов);

- производственный и хозяйственный инвентарь (предметы производственного назначения);

- рабочий, продуктивный и племенной скот;

- многолетние насаждения;

- внутрихозяйственные дороги.

Важное значение при постановке на баланс инвентарного объекта и дальнейшей его эксплуатации имеет оценка. Принцип единства и реальности оценки данного вида имущества является определяющим фактором в организации учета основных средств. [10, С.32]

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

1. Первоначальная стоимость представляет собой историческую оценку конкретного наименования объекта при принятии его к учету и складывается в момент вступления объекта в эксплуатацию. Она включает в себя: договорную (продажную) цену ( уплачиваемую покупателем продавцу); сумму информационных и консультационных услуг; таможенные и иные платежи; регистрационные сборы, государственные пошлины и иные аналогичные платежи; стоимость услуг посреднических организаций; невозмещаемые налоги, уплачиваемые при покупке основных средств; другие затраты, включая общехозяйственные расходы (непосредственно связанные с приобретением, сооружением или изготовлением объекта основных средств).

При взносе основных средств в счет вклада в уставный капитал организации первоначальной стоимостью объекта признается договорная его стоимость, согласованная с ее учредителями, если другое не предусмотрено действующим законодательством.

При бартерных сделках первоначальной стоимостью считается стоимость обмениваемого имущества в оценке, принятой в учете передающей стороны.

В случаях безвозмездного получения объект становится на учет по рыночной цене, действующей в данном регионе на дату его оприходования.

Изменение первоначальной стоимости объекта в течение срока его полезного использования не допускается, кроме следующих случаев: достройки; дооборудования; реконструкции; частичной ликвидации.

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

Перевод первоначальной стоимости основных средств в восстановительную производится в результате их переоценки, дату и порядок осуществления которой определяет Правительство РФ.

Остаточная стоимость рассматривается как реальная стоимость (без учета современных условий их воспроизводства) на определенную дату. Она исчисляется путем вычитания из первоначальной стоимости объекта суммы его износа за период эксплуатации.

Ликвидационная стоимость – стоимость полезных отходов (металлолом, запасные части, дрова и т. п.), полученных после ликвидации или реализации объекта и принятых к учету в условной оценке.

Различают также амортизируемую стоимость – стоимость, которая будет перенесена на вновь созданный продукт за период эксплуатации соответствующего объекта.

Для оценки основных средств могут также использоваться:

Страховая стоимость – величина страховой оценки объектов основных средств, подверженных риску повреждения, утраты или уничтожения (определяется на основании договора страхования);

Налогооблагаемая стоимость – стоимость основных средств, определяемая для целей налогообложения. [15, С.54]

**1.3. Формы первичных документов по учету основных средств.**

Формы первичной документации для учета основных средств утверждены постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. (в редакции от 2 июля 1999 г.) № 71а. В соответствии с данным постановлением организации обязаны применять следующие первичные учетные документы для оформления операций по движению основных средств:

- акт (накладную) приемки – передачи основных средств по форме №ОС – 1 – для оформления поступления, выбытия и внутреннего перемещения основных средств;

- акт приемки – сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов по форме № ОС – 3 – для оформления операций по передаче в ремонт и приемке из ремонта основных средств;

- акт на списание основных средств по форме № ОС – 4 – для оформления операций по ликвидации основных средcтв (кроме автотранспорта);

- акт на списание автотранспортных средств по форме № ОС – 4а – для оформления операций по ликвидации автотранспорта;

- инвентарную карточку учета основных средств по форме № ОС – 6 – для оформления пообъектного учета основных средств;

- акт о приемке оборудования по форме № ОС – 14 – для оформления принятого на учет оборудования, предназначенного для капитального строительства;

- акт приемки – передачи оборудования в монтаж по форме № ОС – 15 – для оформления операций по сдаче оборудования, требующего монтажа, строительным организациям;

- акт о выявленных дефектах оборудования по форме № ОС – 16 – для оформления приемки оборудования, по которому необходимо составлять рекламацию поставщику.

На каждый объект основных средств должна вестись карточка учета с подробной характеристикой. В организациях, имеющих небольшое число объектов основных средств, разрешается вести учет в инвентарной книге с указанием необходимых сведений об объекте. За каждым объектом закрепляется ответственное лицо.

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

- при смене материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при реорганизации или ликвидации организации;

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года).

Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года. Порядок проведения инвентаризации регламентирован в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. [4, С.43]

**2. Организация бухгалтерского учета основных средств.**

**2.1. Учет наличия, поступления и выбытия основных средств.**

Учет основных средств организуется централизованно в бухгалтерии предприятия по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов. Инвентарный номер является единицей учета основных средств. Обязательные реквизиты инвентарных карточек - наименование объекта, его инвентарный номер, завод-изготовитель, номер акта и дата приема, первоначальная стоимость, источник приобретения, краткая характеристика и др.

Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому объекту присваивается инвентарный номер при принятии его к учету, который наносится на объект, и сохраняется на весь период нахождения объекта на данном предприятии. В случае выбытия объекта его инвентарный номер не присваивается вновь поступившим объектам.

Аналитический учет основных средств ведется в бухгалтерии на карточках инвентарного учета основных средств ( ОС-6). Они открываются в бухгалтерии на основании формы ОС-1 на каждый объект. Акт составляется на каждый объект, к нему прилагается техническая документация на данный объект, которая после открытия бухгалтерией инвентарной карточки передается в соответствующий отдел, цех предприятия по месту эксплуатации.

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

Это обеспечивается аналитическим учетом основных средств на карточках, открываемых для каждого инвентарного объекта, и синтетическим учетом в целом по счету 01 "Основные средства".

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

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

Причинами выбытия основных средств могут быть: ликвидация инвентарного объекта полностью при разборке или демонтаже в силу ветхости и износа, а также уничтожения при стихийных бедствиях; ликвидация части инвентарного объекта в связи с модернизацией; передача другим предприятиям; недостача основных средств.

Ликвидацию объектов ( слом, разборку, демонтаж) постоянно действующая комиссия оформляет актом о ликвидации. На основании акта, утвержденного руководителем предприятия, бухгалтерия отмечает в инвентарной карточке и в описи инвентарных карточек дату выбытия объекта и номер акта о его ликвидации. Затраты по ликвидации объекта (разборка, снос, перевозка) также указываются в акте. Бухгалтерия обрабатывает этот акт с выявлением результатов от ликвидации объекта.

Операции по списанию всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют актом на списание основных средств (форма ОС-4), а списание грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа – актом на списание автотранспортных средств( форма ОС-4а).

В актах на списание указывают техническое состояние и причину списания объекта, первоначальную стоимость, сумму амортизации, затраты на списание, стоимость материальных ценностей (запасных частей и т.п.), полученных от ликвидации объекта, результат от списания.

Бухгалтерия заполняет карточку движения основных средств по их видам и группам на основе инвентарных карточек на поступившие и выбывшие объекты. [7, С.63]

В случае приобретения основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости, включающей в себя все фактические затраты по приобретению, за исключением возмещаемых налогов, в частности НДС (согласно пункту 21 Методических указаний).

Учет наличия и поступления основных средств. Основные средства могут поступить на предприятие одним из следующих способов:

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

2.Сооружением и изготовлением;

3.Внесением учредителями в счет вкладов в уставный капитал;

4.Безвозмездным получением;

5.В других случаях.

Рассмотрим порядок бухгалтерского учета и налогообложения операций по приобретению основных средств на примере:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 51 | 66, 67 | получен кредит в банке |
| 08 | 60 | оприходован объект основных средств |
| 19 | 60 | выделен НДС по оприходованному объекту основных средств |
| 60 | 51 | оплачен счет поставщика основных средств |

В отличие от материалов, сырья, по которым НДС возмещается из бюджета после их оприходования и оплаты, для возмещения НДС по основным средствам недостаточно оприходования их на счет 08 и оплаты. Одним из необходимых условий является также ввод основных средств в эксплуатацию с обязательным составлением акта приемки-передачи по форме № ОС-1.

При приобретении автомобиля должен быть уплачен в дорожные фонды налог на приобретение автотранспортного средства в размере 20 процентов от стоимости объекта без НДС. Сумма налога на приобретение автотранспортных средств отражается по дебету счета 19 и кредиту счета 60, эта сумма увеличивает первоначальную стоимость основного средства.

При приобретении основных средств у физических лиц, в том числе у предпринимателей без образования юридического лица, НДС к зачету не принимается, а включается в первоначальную стоимость, поскольку физические лица не являются плательщиками НДС.

При приобретении объекта непроизводственного назначения (для медпункта, базы отдыха и других целей) НДС относится на собственные источники.

Дальнейшая схема бухгалтерских проводок выглядит следующим образом:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 08 | 76 | отнесена плата за регистрацию при приобретении основного средства на увеличение первоначальной стоимости |
| 76 | 51 | оплачен регистрационный сбор |
| 08 | 60 | отражена стоимость услуг подрядной организации по монтажу оборудования (в том числе НДС) |
| 60 | 51 | оплачены услуги подрядной организации |
| 08 | 60 | отражена стоимость услуги подрядной транспортной организации по доставке объекта основных средств (в том числе НДС) |
| 60 | 51 | оплачены услуги сторонней транспортной организации |
| 08 | 60 | получены консультационные услуги |
| 60 | 51 | оплачены консультационные услуги |
| 08 | 76 | отражены посреднические услуги сторонней организации |
| 76 | 51 | оплачены посреднические услуги |

Так же на первоначальную стоимость основных средств могут быть отнесены другие затраты, непосредственно связанные с их приобретением, как то: регистрационные сборы, государственная пошлина, страховая пошлина, страховые платежи, оплата услуг оценщиков. В Методических указаниях не содержится исчерпывающего перечня таких затрат. Главный критерий при определении затрат, относимых на первоначальную стоимость, - они должны быть непосредственно связаны с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств и доведением их до состояния, в котором они пригодны к использованию.

При вводе объекта основных средств в эксплуатацию были сделаны проводки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 68 | 19 | принят к зачету НДС |
| 01 | 08 | списываются все затраты на первоначальную стоимость объекта основных средств |

Необходимым условием зачета НДС, кроме оплаты и производственного характера объекта, является факт ввода объекта в эксплуатацию с обязательным составлением акта приемки-передачи по форме № ОС-1. Кроме того, на практике предприятий встречается сооружение и изготовление основных средств хозяйственным способом (частично с привлечением подрядчиков). При этом в учете делаются следующие бухгалтерские записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 08 | 10 | списываются материалы, отпущенные на строительство (НДС по ним возмещается после оприходования и оплаты) |
| 08 | 02 | списывается износ основных средств, участвующих в строительстве |
| 08 | 23 | списываются услуги вспомогательных производств (ремонт оборудования, занятого в строительстве) |
| 66 | 51 | уплачены проценты по кредиту банка, полученному для строительства |
| 08 | 70 | начислена заработная плата своим работникам, занятым в строительстве (строительная группа, отдел капитального строительства, охрана объекта и др.) |
| 08 | 69 | произведены отчисления во внебюджетные фонды социального страхования на зарплату своим работникам |

При вводе объекта основных средств в эксплуатацию в бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 01 | 08 | включена стоимость работ, выполненных подрядчиками в первоначальную стоимость основных средств |
| 01 | 08 | включена стоимость оборудования в первоначальную стоимость основных средств |
| 01 | 08 | включена стоимость работ, выполненных хозяйственным способом в первоначальную стоимость основных средств |

Как видно, сложность учета капитальных вложений при строительстве заключается в основном в том, чтобы разделить работы, выполняемые подрядчиками, и работы, производимые своими силами, то есть хозяйственным способом. [3]

Учет выбытия основных средств. Основные средства выбывают из организации в результате: продажи; списания или ликвидации; передачи в виде вклада в уставный капитал других организаций; безвозмездной передачи; по другим причинам.

В соответствии с пунктом 93 "Методических указаний по учету основных средств" списание и ликвидация в случае морального и (или) физического износа являются одним из способов выбытия основных средств. Предприятие имеет право списать основные средства даже в том случае, если объект годен для использования и не изношен физически или морально.

Предприятие может самостоятельно списать только основные средства, принадлежащие ему на праве собственности. В случае аренды необходимо разрешение собственника. Для определения целесообразности списания основных средств оформляется акт на списание основных средств по форме № ОС-4 (для транспорта – по форме № ОС-4а), который утверждается руководителем предприятия. В нем указываются наименование объекта, год изготовления или постройки, даты поступления на предприятие и ввода в эксплуатацию, инвентарный номер, место эксплуатации, первоначальная стоимость, износ, обоснование необходимости списания с баланса. Акт подписывается всеми членами комиссии, после чего передается в бухгалтерию для отражения в учете.

Согласно пункту 54 "Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ", материальные ценности, остающиеся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию основных средств и предметов, приходуются по рыночной стоимости на дату списания и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты.

При выбытии основных средств вследствие продажи, по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи остаточная стоимость объекта списывается со счёта 01 «Основные средства» в дебет счёта 91 «Прочие доходы и расходы». Кроме того, по дебету счёта 91 отражают все расходы, связанные с выбытием основных средств, а по кредиту – все поступления, связанные с выбытием основных средств (выручка от продажи объектов, стоимость материалов, лома, утиля, полученных при ликвидации объекта).

Таким образом, на счёте 91 «Прочие доходы и расходы» формируется финансовый результат от выбытия основных средств. По окончанию отчётного периода определяют разность между дебетовыми и кредитовыми оборота и по каждому субсчёту счёта 91 и списывают её на счёт 99 «Прибыли и убытки». Превышение дебетового оборота над кредитовым отражают по дебету счёта 99 и кредиту счёта 91, а превышение кредитового оборота над дебетовым – по дебету счёта 91 и кредиту счёта 99.

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 02 | 01 | списание основного средства на сумму амортизации объекта |
| 91 | 01 | списание основного средства на остаточную стоимость объекта |
| 08 | 01 | списание основного средства на стоимость полученных от списания объектов материалов |
| 01 | 91 | неучтённые объекты основных средств, выявленные при инвентаризации (приходуются по рыночной стоимости |

Внутреннее перемещение основных средств отражается только в аналитическом учете, делать записи об этом перемещении в синтетическом учете нет необходимости. [7, С.70]

**2.2. Учет амортизации основных средств.**

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

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

Во – первых, это связано с тем, что объекты основных средств не переносятся непосредственно на продукцию (работы, услуги).

Во – вторых, срок эксплуатации основных средств превышает один год.

В – третьих, стоимость основных средств, как правило, высока и включение ее сразу в себестоимость вызовет нежелательные финансовые последствия.

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 20, 23, 25, 26 | 02 | начислен износ основных средств |

Начисляя износ, предприятие переносит часть стоимости основных средств на себестоимость основных средств, которая равна разнице между первоначальной (восстановительной) стоимостью и износом.

Порядок амортизации основных средств определен разделом 3 "Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств". Объектами амортизации являются основные средства, принадлежащие предприятию на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Не начисляется износ на:

- машины, оборудование и другие подобные средства труда, которые числятся на предприятии как товар или готовая продукция;

- основные средства, полученные безвозмездно и по договорам дарения, а также объекты, полностью приобретенные за счет бюджетных ассигнований (если объект приобретен частично за счет бюджетных ассигнований, то износ рассчитывается с части стоимости, равной собственным затратам предприятия).

Амортизация приостанавливается в случаях перевода основных средств на консервацию на срок не менее трех месяцев. Порядок консервации основных средств, числящихся на балансе, устанавливается и утверждается руководителем организации, при этом могут быть переведены на консервацию, как правило, основные средства, находящиеся в определенном комплексе, объекте, имеющие законченный цикл производства. Амортизация приостанавливается также в период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев. Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания.

В сезонных производствах годовая сумма износа начисляется равномерно в течение периода работы предприятия в отчетном году.

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

1)Линейный способ. Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяются исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования данного объекта. Суммы отчислений одинаковы за весь период эксплуатации.

2)Способ уменьшаемого остатка. Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из сроков полезного использования данного объекта.

3)Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Годовая сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости объекта и годового соотношения, где в числителе число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока службы объекта.

4)Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Годовая сумма амортизации определяется исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования объекта.

Выбранный метод должен быть обязательно отражен в приказе об учетной политике. При этом не обязательно использовать один и тот же метод по всем основным средствам, который применяться внутри группы однородных объектов. Способ амортизации в течение всего срока полезного использования не должен изменяться. [11, С.392]

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 20, 23, 25, 26, 29 | 02 | начислена сумму амортизации по собственным основным средствам. |
| 91 | 02 | начислена сумма сумма амортизации по основным средствам, сданным в текущую аренду |

При вводе объекта основного средства в эксплуатацию должен быть обязательно составлен акт приемки – передачи по форме № ОС – 1. Дата составления акта и будет являться датой ввода. Начисление износа начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода, и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия. [3]

**2.3. Виды ремонта основных средств и организация их учета.**

Для поддержания в рабочем состоянии основные средства требуют ремонта. Различают текущий, средний и капитальный ремонт.

1. Под текущим и средним ремонтом понимаются работы по систематическому и своевременному предохранению основных средств от преждевременного износа и поддержанию их в рабочем состоянии.

2. Капитальный ремонт производится периодически и включает в себя работы по разборке агрегатов оборудования, замены изношенных деталей на более современные, испытание агрегата, смену изношенных конструкций и деталей зданий и сооружений и др. работы.

Ремонт основных средств может осуществляться хозяйственным и подрядным способами. В зависимости от выбранного варианта учетной политики, затраты на текущий ремонт основных средств производственного назначения могут включаться в издержки производства (обращения) одним из способов: путем включением фактических затрат в издержки производства (обращения); путем создания резерва на ремонт; путем создания ремонтного фонда; путем отношения фактических затрат по ремонту на счет расходов будущих периодов с последующим равномерным списанием.

При первом способе все затраты относятся на издержки производства (обращения) в том же периоде, когда произведен ремонт. В основном, этот способ применяют при небольшом объеме ремонтных работ. При проведении ремонта подрядным способом делаются записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 20, 23, 25, 26, 44 | 60, 76 | при предъявлении подрядчиком счета |
| 19 | 60 | на сумму НДС |
| 60, 76, | 51 | перечисление за выполненные работы |

При проведении ремонта хозяйственном способе делаются записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 20, 23, 25, 26 | 10 | переданы материалы в производство |
| 20, 23, 25, 26 | 70 | начислена заработная плата |
| 20, 23, 25, 26 | 69 | начислен ЕСН |

При втором способе для финансирования ремонта начисляется резерв. Нормативы отчислений в резерв предприятие устанавливает самостоятельно. При подрядном способе:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 20, 23, 25, 26, 44 | 96 | образование резерва |
| 96 | 60, 76 | предъявлен счет подрядчика |
| 19 | 60, 76 | на сумму НДС |
| 60, 76 | 51 | перечисление за выполненные работы |
| 96 | 99 | списание в конце года излишне начисленного резерва |

При хозяйственном способе аналогично:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 20, 25, 26, 44 | 96 | образование резерва |
| 96 | 10, 69, 70 | списание фактических затрат |
| 96 | 99 | списание в конце года излишне начисленного резерва |
| 20, 25, 26,97 44 | 10, 69, 70 | затраты на ремонт при недостаточности ремонтного резерва |
| 20 | 96 | списание затрат |

При третьем способе для финансирования ремонта основных средств создается ремонтный фонд. Он создается для обеспечения в течение ряда лет равномерного включения затрат на проведение особо сложных видов ремонта основных средств. При этом варианте учете ремонта делаются такие же записи, как и во втором варианте, кроме записи по закрытию счета 96 (Д 96 К 99).

Четвертый способ используется, когда организацией не создается резерв или фонд и необходимо провести крупный внеплановый ремонт. В этом случае, чтобы не искажать величину себестоимости продукции, затраты по ремонту основных средств относят на сч. 97 “Расходы будущих периодов”. При подрядном способе:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 97 | 60, 76 | фактические затраты на ремонт |
| 20, 23, 25, 26, 44 | 97 | списание затрат (равномерно) |

При хозяйственном способе:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 97 | 10, 69, 70 | отражение фактических затрат на ремонт |
| 20, 23, 25, 26, 44 | 97 | списание затрат (равномерно) |

Выбранный метод учета затрат на ремонт основных средств должен найти отражение в приказе об учетной политике организации.

Приемка отремонтированных основных средств оформляется актом ф. ОС-3. Реконструкция - полное или частичное переустройство и переоборудование существующих зданий, сооружений и других объектов основных средств. Реконструкция приводит к изменению основных технических и экономических показателей объекта.

Дооборудование - дополнение основных средств новыми частями, деталями и другими механизмами, которые будут составлять единое целое с этим оборудованием, придадут ему дополнительные функции или изменят показатели работы, и раздельное их применение будет невозможно.[14, С.16]

Согласно ПБУ 6/01, затраты на дооборудование основных средств могут увеличивать их первоначальную стоимость. Увеличение первоначальной стоимости основных средств относится на добавочный капитал предприятия.

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств затраты на дооборудование основных средств увеличивают их первоначальную стоимость только после того, как соответствующие работы полностью выполнены.

До этого все расходы отражаются на счете 08:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 08 | 10, 23, 29, 60, 69, 70, 76 | дооборудование основного средства |
| 01 | 08 | увеличена первоначальна стоимость |
| 84 | 83 | увеличение добавочного капитала |

Затраты на дооборудование основного средства некапитального характера могут включатся в себестоимость продукции. [6, С.124]

**3. Направления совершенствования системы учета основных средств.**

**3.1. Международная система финансовых отношений (МСФО) по**

**учету основных средств.**

Согласно МСФО 16 "Основные средства" "главными вопросами в сфере учета основных средств являются признание активов; определение балансовой стоимости, амортизационных отчислений и убытков от обесценения. В России вопросам учета основных средств посвящено ПБУ 6/01 "Основные средства".

Объект основных средств в МСФО признается в качестве актива, если существует высокая вероятность получения экономических выгод от его использования в будущем и его стоимость может быть достоверно определена.

Объекты основных средств принимаются к учету по первоначальной стоимости (первоначальная оценка), которая включает покупную цену, в т.ч. импортные пошлины и невозмещаемые налоги, а также прямые затраты по приведению объекта в рабочее состояние для использования по назначению.

Признание затрат прекращается, когда объект основных средств находится на месте и используется, независимо от того сдан ли он в эксплуатацию. Затраты, связанные с использованием и перемещением объекта основных средств, не включаются в балансовую стоимость этого объекта. В российском учете затраты капитализируются (включаются в стоимость актива) до момента документально подтвержденного ввода объекта в эксплуатацию.

Последующая оценка осуществляется для каждого класса основных средств одним из способов: по фактической стоимости - объект основных средств учитывается по его фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения; по переоцененной стоимости - объект учитываться по переоцененной (справедливой) стоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения. Переоценки должны проводиться регулярно, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату.

ПБУ 6/01 также предусматривает оба метода последующей оценки, но не предписывает рассчитывать убытки от обесценения. [13, С.25]

Согласно МСФО срок полезного использования основного средства определяется организацией самостоятельно и должен регулярно пересматриваться в процессе эксплуатации актива.

Амортизации подлежит амортизируемая стоимость основного средства, которая представляет собой разницу между первоначальной стоимостью и ликвидационной стоимостью, которая представляет собой сумму, "которую организация ожидает получить за актив в конце срока его полезного использования, за вычетом ожидаемой себестоимости продажи".

МСФО предписывает начислять амортизацию одним из способов: метод равномерного начисления, метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства. Применяемый способ может пересматриваться на протяжении всего срока полезного использования актива. [15, С.115]

Согласно ПБУ 6/01 срок полезного использования объектов основных средств подлежит пересмотру только после реконструкции и модернизации объекта, выбранный способ начисления амортизации применяется в течение всего срока службы объекта и не подлежит пересмотру. [2]

**3.2. Бухгалтерский учет основных средств в зарубежных странах.**

В условиях перехода к рыночной экономике бухгалтерский учет необходимо ориентировать на международные стандарты. В международных стандартах по бухгалтерскому учету излагаются принципы и основные правила ведения бухгалтерского учета. Они используются в качестве международных ориентиров национальными и региональными постоянными органами при разработке стандартов учета, биржами и компаниями. Учетный стандарт можно определить как свод основных правил, устанавливающий порядок учета определенного объекта или их совокупности.

В соответствие со международными стандартами основные средства отражаются по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость включает все неизбежные затраты, связанные с монтажом, установлением и испытанием оборудования. Периодические затраты (такие как лицензирование оборудования) относятся на расходы по мере их возникновения. Затраты, не являющиеся неизбежными, следует относить на расходы или включать в состав других активов.

На первоначальную стоимость приобретенного оборудования в бухгалтерии будет сделана следующая запись:

Дебет счета «Оборудование»

Кредит счета «Денежные средства».

Согласно международными стандартами все основные средства (за исключением земли) амортизируются, и амортизация трактуется как систематическое распределение стоимости актива в течение срока полезного использования.

Амортизацию списывают на затраты отчетного периода бухгалтерской проводкой:

Дебет счета «Амортизационные расходы»

Кредит счета «Накопленная амортизация».

Непригодные для дальнейшего использования внеоборотные активы подлежат списанию. Их выбытие отражается проводкой:

Дебет счета «Накопленная амортизация по оборудованию»

Кредит счета «Оборудование».

Такая проводка составляется на сумму полностью самортизированной стоимости оборудования. [8, С.102]

Система стандартов учета США, с одной стороны, достаточно объемна и сложна, что создает определенные сложности в приминении действующих документов, с другой стороны сильно детализирована, что позволяет найти учетное решение многих проблем. В США в качестве национальных стандартов выступают Общепринятые принципы учета – ГААП.

В Великобритании учет регулируется рядом документов, имеющих статус законов или разработанных профессиональными организациями. Иногда их называют ГААП, однако расшифровываются как Общепринятая практика учета. Кроме того, стандарты учета Великобритании находятся под сильным влиянием МСФО, разрабатываются с учетом международных тенденций и часто содержат ссылки на МСФО.

Налоговый учет Великобритании и США отделен от финансового и регулируется отдельным законодательством.

В отличие от ряда стран континентальной Европы (Франция, Германия и др.), где применяют единые национальны планы счетов, в США, Великобритании и ряде других стран каждое предприятие имеет право создавать индивидуальный счетный план, ориентируясь на рекомендации негосударственных национальных профессиональных органов бухгалтеров.

Наиболее полным, охватывающим как финансовую, так и управленческую бухгалтерию, представляется общенациональный план счетов Франции. Он построен на десятичной системе классифицирования. Для учета основных средств предназначены счета класса 2 «Счета основных средств, нематериальных активов и финансовых активов». В этом классе отражаются основные средства, износ основных средств, резерв на обесценение основных средств и др. Основные средства принимаются к учету в оценке на момент составления учетной записи.

Французское законодательство разрешает отражать в учете переоценку внеоборотных активов. При переоценке одновременно с увеличением балансовой стоимости объекта увеличивается резерв на переоценку.

Амортизацию французские организации обычно начисляют линейным способом в течение срока полезного использования актива.

Немецкий бухгалтерский учет основных средств – это учет всех поступлений, сбыта и списания по каждому отдельному предмету основного имущества.

Счета основных средств упорядочены в соответствие с директивами Торгового регистра с учетом структуры баланса.

Снижение стоимости основных средств учитывается путем списаний. Списание является производственным расходом и уменьшает прибыль. С помощью списания стоимость приобретения имущества распределяется на срок его эксплуатации.

В немецком бухгалтерском учете существуют следующие способы списания: линейный, дегрессивный или в зависимости от выработки. Списание основывается на нормах списания, соответствующих налоговому праву. Учетная карточка основных средств содержит все необходимые для списания данные. Проводка при прямом списании (продажа по учетной стоимости):

Дебет счета «Собственные средства»

Кредит счета «Расчеты с заказчиками».

Проводка при косвенном списании (наряду с учетной стоимостью необходимо иметь в виду стоимость приобретения и корректировки стоимости):

Дебет счета «Расчеты с заказчиками»

Кредит счета «Основные средства».

Организация и постановка бухгалтерского учета Республики Беларусь аналогичны, как и в странах СНГ. Вместе с тем имеются некоторые различия. Так, например, для оценки основных средств кроме первоначальной, восстановительной и остаточной стоимости могут также использоваться страховая стоимость, налогооблагаемая стоимость и ликвидационная стоимость. [12, С.106]

**Заключение**

В процессе написания работы, сделан вывод, что бухгалтерский учет основных средств — очень важное направление бухгалтерского учета вообще. Получение достоверной информации об имуществе предприятия обретает первостепенную важность именно сейчас, на этапе становления и развития рыночных отношений.

В настоящее время предприятия получают возможность проявления инициативы в области постановки и ведения бухгалтерского учета, что требует от бухгалтеров некоторых творческих способностей и много знаний для оптимизации учета.

Многое затрудняет деятельность бухгалтеров: трудность перехода к современной системе и работы в условиях развивающихся рыночных отношений, недостаточность опыта работы в таких условиях, отсутствие положительных примеров, несовершенство и противоречивость подзаконных актов.

Данная курсовая работа рассматривает широкий круг вопросов, связанных с организацией ведения учета основных средств. В результате проделанной работы можно сделать следующие выводы:

- для учета основных средств вследствие их разнообразия по составу и назначению необходима классификация. Наиболее значимой является типовая классификация, на основании которой установлены нормы амортизации, в соответствие с ней ведется учет основных фондов, составляется отчетность о наличии и движении основных средств;

- независимо от организационно-правовой формы собственности предприятия, учет основных средств организуется в бухгалтерии в разрезе инвентарных объектов, каждому из которых присваивается инвентарный номер;

- основные средства могут оцениваться как в натуральных, так и в стоимостных показателях. Последние являются базой для составления баланса и годового отчета и могут быть следующих видов: первоначальная, восстановительная и остаточная стоимость;

- аналитический учет, организованный с применением вычислительной техники, позволяет сократить трудоемкость, затраты времени, повысить качество контроля, обеспечивает быстрый доступ к информации;

- основным счетом, по которому отражается движение основных средств, является счет 01 "Основные средства". При этом перемещение основных фондов внутри хозяйственного органа не оформляется системно, т.е. записями по счетам;

- особенность учета основных средств, в частности выбытия, является определение финансового результата по данной операции с последующим его отнесением либо на прибыль, либо на убытки;

- при составлении годовой отчетности на предприятии данные об основных средствах отражаются в балансе предприятия,

Основные средства всегда играли большую роль в процессе труда, так как они являются основной базой производственного процесса. В наше время, в период кризиса и нестабильности в стране, необходимо более серьезно относится к учету основных средств, обеспечивать бережное отношение к ним, рациональное их использование.

**Список использованной литературы**

**I. Нормативно-правовые материалы:**

1. Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» №123 от 23.07.1998 г.

2. ПБУ 6/01 «Основные средства» (приказ МФ РФ от 9 июня 2001 г. №44н)

3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению (приказ МФ РФ от 07.05.2003 г.)

**II. Специальная литература:**

4. Астахов, В. П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие: Гриф УМО МО РФ для студ. Вузов.- М.: Ростов на Дону: Издательский центр «Март», 2005.-960 с.

5. Бабаев, Ю. А. Бухгалтерский учет. Учебник.- М.: Издательство Проспект. 2009.-382 с.

6. Богаченко, В. М., Кирилова, Н. А. Бухгалтерский учет. Учебник.-М.: Феникс, 2006.-608 с.

7. Бочкарева, В. А., Левина Г. Г. Бухгалтерский учет. Учебник.- М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2006.-368 с.

8. Гуляев, Н. С. , Ветров, Л. Н. Основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах: Учебное пособие.- М.: КНОРУС, 2005.-144 с.

9. Гусева, Т. М., Шелна, Т. Н., Нурмухамедова, Х. Ш. Бухгалтерский учет: учебно-практическое пособие.- 4-е изд., перераб. и доп.- М.: Проспект, 2008.-576 с.

10. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет: Учебник – 2-е изд., перераб. и доп.- М.: ИНФРА – М, 2008.-720 с.

11. Ларионова, А. Д. Бухгалтерский учет. Учебник. М.: Проспект, 2008-394 с.

12. Мазуренко, А. А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит. Учебное пособие.- М.: КНОРУС. 2005.- 240 с.

13. Никонова, А. Н. Материальные запасы в российском учете и МСФО// Главбух. 2008.-№2.-С.77-81.

14. Полякова, С. И. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. - М.: Инфра - М, 2006.-72 с.

15. Соколов, Ф. Ф., Бутынец, Л. Л. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. Учебник. М.: ТК Велби, издательство Проспект, 2005.- 664 с.