**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ 2

1. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ, ОЦЕНКА И ЗАДАЧИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ 3

1.1. Основные средства и их группировка 3

1.2. Оценка основных средств 5

1.3. Задачи учета основных средств 6

ГЛАВА 2. УТЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ 8

2.1. Аналитический и синтетический учет наличия и движения основных средств 8

2.1.1. Инвентарный учет основных средств. 8

2.1.2. Синтетический учет поступления и выбытия основных средств 11

2.1.1.1. Синтетический учет поступления основных средств 12

2.1.2.1. Синтетический учет выбытия основных средств 17

2.2. Учет вложений во внеоборотные активы 23

2.3. Учет амортизации основных средств 30

2.4. Учет затрат на ремонт основных средств 38

2.5. Учет аренды основных средств 43

2.5.1. Отражение операций финансовой аренды. 45

2.6. Инвентаризация и переоценка основных средств 47

3. ОТРАЖЕНИЕ МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В ОТЧЕТНОСТИ 52

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 56

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 57

# ВВЕДЕНИЕ

Предметом изучения данной работы является учет материальных внеоборотных активов (далее основные средства) и отражение их в отчетности. Методика отражения в учете и отчетности основных средств изложена в МСБУ-16 "Основные средства".

Основные средства (имущество, машины и оборудование) определяются в стандарте как материальные активы, необходимые для производства или продажи товаров и услуг, для административно-управленческих целей или для сдачи в аренду, срок полезного использования которых превышает годовой отчетный период.

Если бы не было возможным использовать основные средства при производстве, то, следовательно, и не имело бы место само производство, тем самым от того, на сколько полезно средства будут использоваться в хозяйственной деятельности, будет зависеть, принесут ли организации экономические выгоды в будущем.

Поэтому не менее важно правильно учитывать материальные внеоборотные активы, чем и определяется актуальность данного вопроса.

В представленной работе мы рассмотрим действующие принципы классификации, оценки и задачи учета основных средств, методологические основы организации синтетического и аналитического учета поступления, выбытия, начисления амортизации, учета затрат на восстановление основных средств, проведения их инвентаризации и переоценки; методологию учета вложений в основные средства и учета арендных операций, включая финансовую аренду.

## 1. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ, ОЦЕНКА И ЗАДАЧИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Переход к рыночной экономике и требования к конкурентоспособности продукции предполагают техническое перевооружение организаций разных отраслей, обновление и реконструкцию основных средств, улучшение использования действующих мощностей, ускорение замены устаревшей техники и освоение вновь вводимых мощностей. Это предъявляет новые требования к качеству учетной информации о формировании, движении, использовании и сохранности основных средств.

### 1.1. Основные средства и их группировка

Основные средства - часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве и реализации продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев; способная приносить организации экономические выгоды (доход); при этом организацией не предполагается последующая перепродажа данных объектов.

Срок полезного использования - это период, в течение которого объекты основных средств должны приносить доход организации или служить для выполнения целей ее деятельности. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования исчисляется исходя из количества продукции или иного натурального показателя.

Действующее положение ПБУ 6/01 не применяется в отношении:

* машин, оборудования и иных аналогичных предметов, учитываемых как готовые изделия на складах торговых организаций;
* объектов, сданных в монтаж либо подлежащих монтажу и находящихся в пути;
* капитальных и финансовых вложений или иных долгосрочных инвестиций.

К основным средствам относятся:

Здания (кроме жилых) - архитектурно-строительные объекты, назначением которых является создание условий для труда, хранения материальных ценностей, социально-культурного обслуживания населения.

Сооружения - инженерно-строительные объекты, назначением которых является выполнение тех или иных технических функций в процессе производства без изменения предмета труда или для осуществления различных непроизводственных функций.

Машины и оборудование - устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию. В зависимости от основного назначения они подразделяются на энергетические (силовые) и рабочие.

Измерительные и регулирующие приборы и устройства предназначены для измерения производственных процессов и управления (регулирования).

Вычислительная техника - все виды вычислительной и оргтехники, а также оборудование систем связи, коммуникационные системы для передачи информации любого вида, средства визуального и акустического отображения информации, средства хранения информации и др.

Транспортные средства предназначены для перемещения людей и грузов. Следует отметить, что автомобили и прицепы, железнодорожные вагоны, имеющие специализированное назначение не являются транспортными средствами, а учитываются как здания либо как соответствующее оборудование.

Инвентарь производственный и хозяйственный - средства труда, Предназначенные для облегчения производственных процессов.

Скот рабочий - лошади, волы, верблюды и др.

Насаждения многолетние - все виды искусственных многолетних насаждений независимо от их возраста, породы, включая индивидуальные ограждения каждого насаждения.

К основным средствам относятся также капитальные вложения и коренное улучшение земель.

В состав основных средств включаются земельные участки и объекты природопользования, находящиеся в собственности организации.

Для характеристики использования основные средства группируются по ряду признаков.

В зависимости от отношения к уставной деятельности организации основные средства подразделяются на производственные и непроизводственные.

По степени использования в хозяйственной деятельности организации основные средства подразделяются на объекты, находящиеся в эксплуатации, в запасе, на консервации, в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, а по принадлежности - на собственные, арендованные и объекты в оперативном управлении или хозяйственном ведении.

### 1.2. Оценка основных средств

Длительное участие в процессе производства обусловливает необходимость использования двух оценок основных.

Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату, включает сумму фактических затрат организации на их приобретение, сооружение и изготовление, доставку и доведение до состояния пригодности к использованию за вычетом НДС и других возмещаемых налогов.

К фактическим затратам могут быть отнесены:

* суммы, уплачиваемые поставщикам (продавцам) в соответствии с договором;
* суммы, уплачиваемые организациям за выполнение работ по договору строительного подряда или иным договорам;
* суммы, уплачиваемые за информационно-консультационные услуги организациям, связанным с приобретением основных средств;
* государственные пошлины, регистрационные сборы и иные аналогичные платежи, связанные с приобретением права собственности на объекты основных средств;
* таможенные пошлины и другие платежи;
* невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
* вознаграждения посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств.

Остаточная стоимость основных средств представляет разницу между первоначальной их стоимостью и суммой начисленной на них амортизации.

Изменение цен на материалы, заработной платы вызывает необходимость использования третьего вида - восстановительной стоимости - оценка основных средств в возможных затратах их приобретения на данный момент. При этом полная восстановительная стоимость представляет собой стоимость создания (приобретения) новых видов основных средств, аналогичных имеющимся, а остаточная восстановительная стоимость - это полная восстановительная стоимость за вычетом начисленной амортизации.

Исчисление восстановительной стоимости основных средств связано с их переоценкой по состоянию на определенную дату. (Будет рассмотрена далее).

### 1.3. Задачи учета основных средств

Экономическую информацию о наличии, движении, сохранности и финансовых результатах хозяйственных операций с основными средствами организации получают из данных бухгалтерского учета, которые необходимы для оперативного руководства и управления, а также для использования инвесторами, кредиторами, налоговыми и финансовыми органами, банками и иными заинтересованными организациями и лицами. Поэтому учет должен обеспечить:

* правильное документальное оформление, своевременное отражение в регистрах синтетического и аналитического учета наличия и движения основных средств;
* контроль над сохранностью основных средств, в том числе находящихся на консервации и в запасе;
* контроль над правильностью учета амортизации с применением избранного способа начисления в течение срока полезного использования основных средств;
* контроль над правильностью отражения результатов продаж и прочего выбытия основных средств, включая передачу их в аренду;
* контроль над соблюдением сметы и полным отражением в учетных регистрах фактических затрат на восстановление основных средств;
* контроль над правильностью формирования и списания затрат на техническое обновление и реконструкцию объектов основных средств за счет соответствующих источников финансирования;
* контроль над своевременностью и полнотой отражения в учетных регистрах операций, "связанных с ежегодными вложениями в коренное улучшение земель, многолетние насаждения, в арендованные основные средства;
* контроль над объективным отражением в учете результатов инвентаризации балансовых и забалансовых объектов основных средств;
* контроль над правильностью осуществления перманентной переоценки основных средств с исчислением восстановительной стоимости;
* контроль над своевременностью и правильностью уплаты налогов по операциям с основными средствами и отражением их в учете;
* обеспечение объективной информации для заполнения форм квартальной и годовой бухгалтерской отчетности.

## ГЛАВА 2. УТЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

##

### 2.1. Аналитический и синтетический учет наличия и движения основных средств

#### 2.1.1. Инвентарный учет основных средств.

Инвентарный объект как единица учета основных средств представляет собой объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенного вида работ. Если объект включает несколько частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Для правильной организации аналитического учета и обеспечения контроля над сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту находящемуся в эксплуатации или в запасе, присваивается инвентарный номер.

Он проставляется на всех первичных документах оформляющих наличие движения объекта. При выбытии объекта его номер считается ликвидированным и вновь поступившему объекту не присваивается в течение пяти лет. По арендованным объектам учет может осуществляться по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем.

В настоящее время аналитический учет базируется на использовании унифицированных форм первичной учетной документации, разработанных Государственным комитетом РФ по статистике и согласованных с Министерством финансов РФ.

Для первичного учета используются следующие унифицированные формы.

"Акт (накладная) приемки-передачи основных средств" (ф. № ОС-1) применяется для зачисления в состав основных средств отдельных объектов.

При оформлении приемки объекта акт составляется в одном экземпляре и подписывается членами приемочной комиссии, а затем имеете с приложенной технической документацией передается в бухгалтерию. Акт утверждается руководителем организации. Выбытие основных средств оформляется аналогичным актом (накладной) с отражением в инвентарной карточке учета основных средств. При оформлении внутреннего перемещения объектов акт выписывается м двух экземплярах: первый - с распиской получателя и сдатчика передается в бухгалтерию; второй - структурному подразделению-сдатчику.

"Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов" (ф. №ОС-3) применяется для оформления приемки-сдачи основных средств из ремонта, после реконструкции, модернизации. Акт подписывается представителем принимающего подразделения и представителем подразделения, выполнившего работы по ремонту (реконструкции, модернизации). При выполнении работ сторонней организацией акт составляется в двух экземплярах; первый - остается в организации; второй - передается производителю работ. Оформленные акты сдаются в бухгалтерию, а в технический паспорт объекта вносятся необходимые изменения в раздел характеристики объекта. Акт, подписанный главным бухгалтером, утверждается руководителем организации.

"Акт на списание основных средств" (ф. № ОС-4) применяется для оформления полного или частичного списания основных средств.

Акт составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии, утверждается руководителем организации. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй - остается у материально ответственного лица и является основанием для сдачи на склад материалов, запасных частей после разборки (демонтажа) объекта. Затраты по списанию и стоимость оставшихся материальных ценностей отражаются в разделе акта "Справка о затратах, связанных со списанием основных средств, и о поступлении материальных ценностей от их списания".

"Акт на списание автотранспортных средств" (ф. № ОС-4а) составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии и утверждается руководителем организации. Первый экземпляр вместе с документом, подтверждающим снятие объекта с учета в автоинспекции, передается в бухгалтерию; второй - остается у материально ответственного лица и является основанием для сдачи на склад материальных ценностей, оставшихся после списания.

"Инвентарная карточка учета основных средств" (ф. № ОС-6) применяется для пообъектного учета основных средств. Заполняется в одном экземпляре на основании первичных документов на поступление, выбытие, ремонт, дооборудование основных средств. При значительном изменении качественных и количественных показателен в характеристике объекта может быть открыта новая карточка, а старая как справочный документ.

"Акт о приемке оборудования" (ф. № ОС-14) составляется в двух экземплярах и подписывается членами комиссии, в ее состав включается представитель монтажной организации.

"Акт приемки-передачи оборудования в монтаж" (ф. № ОС-15) выписывается в двух экземплярах для передающей и принимающей сторон.

"Акт о выявленных дефектах оборудования" - (ф. № ОС-16) подписывается представителями заказчика, подрядчика и организации-изготовителя оборудования.

Перечисленные формы первичной учетной документации применяются юридическими лицами всех форм собственности, осуществляющими финансово-хозяйственную деятельность во всех отраслях экономики.

Пообъектный учет основных средств ведется бухгалтерией предприятия на инвентарных карточках на бумажных или электронных носителях информации, на каждый объект. Приспособления и принадлежности, составляющие единое целое с объектом, также отражаются в его инвентарной карточке. Обязательными реквизитами карточек являются: наименование и назначение объекта, инвентарный номер, организация-изготовитель, дата и номер документа на оприходование, первоначальная стоимость, признак собственности, краткая индивидуальная характеристика объекта, срок полезного использования, норма амортизации, ее код и др. При эксплуатации в карточках делаются отметки о перемещении объекта внутри организации, его ремонте, выбытии с указанием причины. При этом обязательными являются подписи должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственных операций. Заполненные инвентарные карточки регистрируются в описях типовой формы, которые ведутся в одном экземпляре по классификационным группам основных средств. При использовании инвентарных книг описи не составляются.

В течение отчетного месяца инвентарные карточки по всем поступившим, выбывшим и перемещенным внутри организации объектам хранятся в особой ячейке картотеки, а по основным средствам, находящимся в запасе или на консервации. По данным инвентарных карточек и ведомостей расчета амортизации в конце месяца заполняются карточки учета движения основных средств.

В конце года по итоговым суммам карточек учета движения составляется оборотная ведомость движения основных средств, итоги которой сверяются с данными Главной книги и служат основанием для заполнения отчетности.

#### 2.1.2. Синтетический учет поступления и выбытия основных средств

Счет 01 "Основные средства" предназначен для учета наличия движения основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, па консервации, в аренде, в доверительном управлении;

Счет 02 "Амортизация основных средств" применяется для отражения накопленной амортизации за время эксплуатации основных средств, принадлежащих организации на правах собственности и сданных в аренду, включая финансовую аренду;

Счет 03 "Доходные вложения в материальные ценности" предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений организации;

Счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" применяется для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые будут затем приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств;

Счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" обобщает информации об уплаченных или причитающихся к оплате организацией суммах налога по приобретенным ценностям. К этому счету могут быть открыты субсчета: 1"НДС при приобретении основных средств"; 2 "НДС по приобретенным нематериальным активам" и др.;

Счет 80 "Уставный капитал" применяется для обобщения информации о состоянии и движении уставного (складочного) капитала организации;

Счет 83 "Добавочный капитал" предназначен для обобщения информации о добавочном капитале организации, на нем отражается прирост стоимости внеоборотных активов по результатам переоценки, а также сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций;

Счет 90 "Продажи" используется для обобщения информации о доходах и расходах в организации;

Счет 91 "Прочие доходы и расходы" предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода.

##### 2.1.1.1. Синтетический учет поступления основных средств

Здания и сооружения, строительство которых завершено, приобретенное оборудование, не требующее монтажа, завершенные работы по достройке, дооборудованию и реконструкции объектов, увеличивающие их первоначальную стоимость, зачисляются в основные средства по дебету счета 01 "Основные средства" с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" по соответствующим субсчетам в сумме фактически произведенных затрат, включая затраты на доставку. Отражение ведется по утвержденному руководителем акту приемки-передачи типовой формы (№ ОС-1), по которому составляется инвентарная карточка объекта, иные документы, подтверждающие их государственную регистрацию в установленных случаях.

Для учета НДС при осуществлении вложений во внеоборотные активы используется счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет 1 "НДС при приобретении основных средств". Нa сумму уплаченного налога по приобретенным объектам дебетуется счет 19, субсчет 1 и кредитуются счета расчетов или счета денежных средств.

Пример. Учет поступления основных средств

Фирма приобрела по договорным ценам у разных организаций отечественное оборудование, не требующее монтажа. Затраты на доставку, погрузку, разгрузку составили 180000 р. НДС по приобретенному оборудованию - 36 000 р. Бухгалтерские записи составляются следующим образом:

♦на сумму фактических затрат по приобретению оборудования - Д-т сч.08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 4 "Приобретение отдельных объектов основных средств" - 180000 р.

К-т сч.76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - 180000 р.

♦ на сумму НДС по приобретенному оборудованию -

Д-т сч. 19 "Налог на добавленную стоимость", субсчет 1 "НДС при приобретении основных средств" - 36000 р.

К-т сч.76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 36000 р.

♦ на стоимость оборудования, принятого к учету -

Д-т сч.01 "Основные средства" - 180000 р.

К-т сч.08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 4 "Приобретение отдельных объектов основных средств" - 180000 р.

При оприходовании имущества, предоставленного в собственность организации в натуральной форме в счет вклада в уставный капитал, в качестве первоначальной стоимости может быть принята оценка, исчисленная исходя из арендной платы за пользование этими объектами основных средств за весь срок деятельности организации, указанной в учредительных документах.

При учреждении акционерного общества поступление объектов основных средств в счет вклада в уставный капитал оформляется записью:

Д-т сч.75 "Расчеты с учредителями", субсчет 1 "Расчеты по вкладам в уставный капитал"

К-т сч.80 "Уставный капитал".

В процессе финансово-хозяйственной деятельности организации поступление такого имущества в денежной форме отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч.08 "Вложения во внеоборотные активы", по соответствующему субсчету

К-т сч.75 "Расчеты с учредителями", субсчет 1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал".

В соответствии с положением "Доходы организации" (ПБУ 9/99) при поступлении объекта по договору дарения или в иных случаях безвозмездного поступления основных средств из первоначальной стоимости признается рыночная стоимость на дату оприходования на основе типовых документов приемки-передачи. В качестве рыночной стоимости могут быть приняты:

а) цены на аналогичную продукцию, представленные в письменной форме организациями-изготовителями;

б) информация об уровне цен, публикуемая статистической службы;

в) данные об уровне цен, опубликованные в СМИ и в специальной литературе;

г) данные торговых инспекций;

д) экспертные заключения оценщиков о стоимости отдельных объектов.

Во всех случаях безвозмездного получения и дарения основных средств затраты по их доставке учитываются организациями-получателями как вложения во внеоборотные активы и относятся на увеличение первоначальной стоимости объекта. При оприходовании такого имущества на счетах производятся следующие записи:

♦ на стоимость безвозмездно полученного имущества по рыночным ценам -

Д-т сч.08 "Вложения во внеоборотные активы"

К-т сч.98 "Доходы будущих периодов", субсчет 2 "Безвозмездные поступления";

♦ по мере начисления амортизации по безвозмездно полученным основным средствам -

Д-т сч.98 "Доходы будущих периодов", субсчет 2 "Безвозмездные поступления"

К-т сч.91 "Прочие доходы и расходы";

♦ на стоимость оприходования безвозмездно поступивших объектов основных средств -

Д-т сч.01 "Основные средства"

К-т сч.08 "Вложения во внеоборотные активы".

Например, если стоимость объекта составляет 200000 р., годовая норма амортизации - 12%, то ежемесячные зачисления на кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" составят 2 000 р.

При организации налогового учета безвозмездно полученное имущество, включая договоры дарения, должно рассчетно учитываться при определении налогооблагаемой базы.

Однако в облагаемый оборот не включаются основные средства, безвозмездно предоставленные иностранными организациями для осуществления целевых программ с последующим отчетом об их использовании.

При определении налоговой базы не учитывается также имущество, относящееся к основным средствам, полученное в рамках целевого финансирования (в редакции ФЗ № 57-ФЗ от 29 мая 2002 г).

Следует отметить, что законно безвозмездное получение основных средств возможно только от некоммерческих организаций и физических лиц.

Приобретение и использование основных средств, принадлежащих нескольким собственникам на правах долевого участия, отражаются в бухгалтерском учете в порядке долевой собственности участников на основе соответствующего соглашения между сторонами. При невозможности распределения принимаются на учет в равных долях.

Учет объектов долевой собственности ведется каждым участником на счете 01 "Основные средства" в соответствии с вкладом участника. При этом участники могут увеличить свою долю за счет так называемых отделимых улучшений общего имущества либо могут продать, передать в залог свою долю собственности. Операции по учету долевой собственности можно проиллюстрировать на примере долевого участия в строительстве объекта основных средств. Приведем бухгалтерские записи, которые при этом составляются:

♦ на сумму перечисления вклада участников на строительство объекта -

Д-т сч.76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

К-т сч.51 "Расчетные счета";

♦ на сумму оприходования долей участников капвложений в строительство объекта - Д-т сч.08 "Вложения во внеоборотные активы"

К-т сч.76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами";

♦ на стоимость объекта основных средств в размере доли участия каждого собственника после ввода объекта в эксплуатацию -

Д-т сч.01 "Основные средства"

К-т сч.08 "Вложения во внеоборотные активы".

При формировании уставного фонда унитарного предприятия стоимость основных средств, отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч.75 "Расчеты с учредителями"

К-т сч.80 "Уставный капитал";

♦ после принятия этих объектов на учет - Д-т сч.01 "Основные средства"

К-т сч.75 "Расчеты с учредителями".

Для учета расчетов унитарного предприятия с учредителями - государственными или муниципальными органами также используется счет 75 "Расчеты с учредителями". При начислении доходов оформляется запись:

Д-т сч.84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

К-т сч.75 "Расчеты с учредителями".

Объекты полученные организацией в ведение или управление от государственных органов, отражаются при принятии к учету бухгалтерской записью:

Д-т сч.01 "Основные средства"

К-т сч.98 "Доходы будущих периодов", субсчет 2 "Безвозмездные поступления".

По мере амортизации объекта производится бухгалтерская запись по увеличению прочих доходов организации:

Д-т сч.98 "Доходы будущих периодов", субсчет 2 "Безвозмездные

поступления"

К-т сч.91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы".

##### 2.1.2.1. Синтетический учет выбытия основных средств

Списанию с бухгалтерского баланса подлежат объекты основных средств, которые передаются или постоянно не используются для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, для управленческих нужд организации.

В соответствии с действующим порядком с балансов организаций на основе первичных документов могут быть списаны основные средства, пришедшие в состояние непригодности и подлежащие ликвидации вследствие износа, аварий, стихийных бедствий, нарушений эксплуатации, а также в связи с продажей, безвозмездной передачей, реконструкцией, перевооружением предприятий и др.

Для учета выбытия объектов основных средств к счету 01 "Основные средства" может открываться субсчет "Выбытие основных средств". По дебету отражается стоимость выбывшего объекта, а в кредит списывается сумма накопленной амортизации. По окончании процесса остаточная стоимость объекта списывается на дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" с кредита счета 01 "Основные средства".

Причины выбытия группируются следующим образом:

* продажа объектов юридическим или физическим лицам;
* передача по договорам дарения объектов другим организациям и лицам в соответствии с законодательством;
* ликвидация аварий, стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций;
* передача объектов в виде вклада в уставный капитал других организаций;
* списание в случаях физического или морального износа;
* списание объектов, сданных в аренду с правом выкупа;
* другие причины.

Для определения непригодности основных средств, невозможности и экономической нецелесообразности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления документации на списание таких объектов в организациях создаются постоянно действующие комиссии: главный инженер, начальники соответствующих структурных подразделений, главный бухгалтер, а также лица, на которых возложена материальная ответственность за сохранность основных средств.

При ликвидации объекта в связи с реконструкцией, расширением и техническим перевооружением действующих организаций комиссия проверяет соответствие предъявленных к списанию объектов программе реконструкции и делает в акте на списание ссылку на конкретный пункт программы.

Согласно ПБУ 9/99 "Доходы организации", величина поступлений от продажи основных средств и иных активов (кроме иностранной валюты), доходы от участия в уставных капиталах других организаций в виде вкладов объектов основных средств рассматриваются как операционные доходы. Доходы и расходы от списания подлежат зачислению на счет 99 "Прибыли и убытки" как операционные доходы и расходы.

Выбытие объектов вследствие продажи или передачи сторонним организациям оформляется актом приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1), на основе которого бухгалтерия производит запись в инвентарной карточке (ф. № ОС-6) и прилагает ее к акту. Выбытие объектов вследствие их полного или частичного списания оформляется актом на списание (ф. № ОС-4).

Пример. Учет выбытия основных средств вследствие их списания

Ликвидировано вследствие полной амортизации здание гаража на территории организации. Первоначальная стоимость - 7000 р., сумма начисленной амортизации - 6200 р. Разборка произведена силами рабочих самой организации, и расходы составили 400 р., стоимость непригодных к дальнейшему использованию материалов после демонтажа здания по рыночным ценам вторичного сырья - 300 р.

На счетах будут произведены следующие бухгалтерские записи:

♦ на первоначальную стоимость выбывшего объекта - Д-т сч.91 "Прочие доходы и расходы" - 7000 р.

К-т сч.01"Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств"-7000р;

♦ на сумму начисленной амортизации на момент ликвидации - Д-т сч.02 "Амортизация основных средств" - 6200 р.

К-т сч.91 "Прочие доходы и расходы" - 6200 р.;

♦ на сумму расходов по разборке и вывозу строительного мусора силами самой организации -

Д-т сч.91 "Прочие доходы и расходы" - 400 р.

К-т сч.23 "Вспомогательные производства" - 400 р.;

♦ списывается сальдо по счету 91 "Прочие доходы и расходы" как результат ликвидации сооружения (6200 р.) - (7000 р. +.400 р) -

Д-т сч.99 "Прибыли и убытки" - 1200 р.

К-т сч.91 "Прочие доходы и расходы" - 1200 р.;

♦ стоимость материалов, полученных от сноса здания гаража и непригодных к использованию, по рыночным ценам вторичного сырья на дату оприходования

Д-т сч.10 "Материалы", субсчет 6 "Прочие материалы" - 300 р.

К-т сч.99 "Прибыли и убытки" - 300 р.

Списание основных средств в связи с их недостачей или порчей по вине материально ответственных лиц или по неустановленным причинам регулируется в соответствии со ст.12 Федерального закона "О бухгалтерском учете" и Положением по учету основных средств.

Все выявленные расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах следующим образом:

* излишек имущества приходуется с зачислением его суммы на кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы";
* недостача относится на виновных лиц, а если судом отказано во взыскании с них убытков, то на дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Последовательность записей при списании недостающих основных средств по вине материально ответственных лиц рассмотрим на примере.

Пример. Учет при списании недостающих основных средств по вине материально ответственных лиц

При проведении инвентаризации была обнаружена пропажа компьютера, который был передан материально ответственному лицу по разовой доверенности для ремонта. Первоначальная стоимость компьютера - 12 000 р., сумма накопленной амортизации на момент пропажи - 6000 р. Претензии признаны материально ответственным лицом. Производятся на счетах бухгалтерского учета следующие записи:

♦ на остаточную стоимость объекта, выбывшего вследствие недостачи -

Д-т сч.94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - 6000 р.

К-т сч.01 "Основные средства" - 6000 р.;

♦ на сумму недостачи, отнесенную на материально-ответственное лицо -

Д-т сч.73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" - 6000 р.

К-т сч.94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - 6000 р.;

♦ на сумму возмещения недостачи внесено наличными деньгами в кассу предприятия -

Д-т сч.50 "Касса" - 4000 р.

К-т сч.73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" - 4000 р.;

♦ на сумму разницы между стоимостью недостающего компьютера и суммой, внесенной наличными деньгами -

Д-т сч.94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - 2000 р.

К-т сч.98 "Доходы будущих периодов" - 2000 р.;

♦ при рассрочке платы на один год на сумму ежемесячных удержаний из заработной платы виновника -

Д-т сч.70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - 167 р. К-т сч.73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" - 167 р.;

♦по мере ежемесячного взыскания платежей - Д-т сч.98 "Доходы будущих периодов" - 167 р.

К-т сч.91 "Прочие доходы и расходы" - 167 р.

В ситуациях, когда виновные лица не установлены или во взыскании отказано судом, убытки от не возмещенной недостачи (порчи) объектов списываются на финансовые результаты организации, т.е. дебетуется счет 91 "Прочие доходы и расходы" и кредитуется счет 94 "Недостачи по потери от порчи ценностей".

Недостачи ценностей, выявленные в текущем году, но относящиеся к прошлым периодам, по которым имеются решения судебных органов о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов". Одновременно на эти суммы дебетуется счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" и кредитуется счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". По мере погашения задолженности дебетуется счет 98 "Доходы будущих периодов" и кредитуется счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Выбытие основных средств, связанное с продажей, отражается на счете 91 "Прочие доходы и расходы", который предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах организации и выявления финансового результата за отчетный период. К этому счету могут быть открыты субсчета: 1 "Прочие доходы"; 2 "Прочие расходы"; 9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

При осуществлении продажи производятся бухгалтерские записи:

♦ на остаточную стоимость проданного объекта -

Д-т сч.91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы

К-т сч.01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств";

♦ на сумму выручки от продажи объекта -

Д-т счетов 51 "Расчетные счета", 62 "Расчеты с покупателями

и заказчиками"

К-т сч.91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы";

♦ на сумму финансового результата от продажи -

Д-т сч.91 "Прочие доходы и расходы" (сальдо по субсчету 9 "Прочие доходы и расходы")

К-т сч.99 "Прибыли/убытки".

Налогообложение прибыли от продажи основных средств регулируется действующим законодательством (Налоговый кодекс РФ, часть вторая, гл.25 в редакции ФЗ № 57-ФЗ от 29 мая 2002 г).

Суммы НДС, фактически полученные от покупателей за проданные объекты основных средств, отражаются по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

### 2.2. Учет вложений во внеоборотные активы

Под вложениями во внеоборотные активы, в частности в основные средства, понимаются затраты на их создание, увеличение размеров, связанные с капитальным строительством новых объектов, реконструкцией, расширением и техническим перевооружением действующих предприятий, а также с приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей).

Организация строительства объектов и учет затрат по каждому объекту (по их видам) осуществляются застройщиком (инвестором). Он может осуществлять долгосрочное инвестирование подрядным или хозяйственным способом.

При хозяйственном способе строительно-монтажные работы выполняются самим застройщиком, при подрядном - специализированной строительно-монтажной организацией, выступающей в роли подрядчика. Застройщик в этом случае является заказчиком, который заключает договор с подрядчиком на выполнение строительно-монтажных работ, а при выполнении работ "под ключ" - обеспечивает также разработку технической документации.

Учет вложений во внеоборотные активы ведется заказчиком по фактическим затратам на строительство и приобретение объектов основных средств. Отдельно ведется учет по договорной стоимости выполненных работ.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на калькуляционном счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", предназначенном для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые будут приняты к учету в качестве основных средств, земельных участков, объектов природопользования, нематериальных активов и др. К этому счету могут быть открыты субсчета:

"Приобретение земельных участков" - для учета затрат по приобретению организацией земельных участков;

"Приобретение объектов природопользования" - для учета затрат по приобретению организацией объектов природопользования;

"Строительство объектов основных средств" - для учета затрат по возведению зданий, сооружений, монтажу оборудования, по передаче оборудования в монтаж и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами на капитальное строительство независимо от способа выполнения работ;

"Приобретение отдельных объектов основных средств" - для учета затрат по приобретению оборудования, машин, инструмента и других объектов основных средств, не требующих монтажа;

"Приобретение нематериальных активов";

"Перевод молодняка животных в основное стадо" - для учета затрат по выращиванию молодняка рабочего и продуктивного скота, переводимого в основное стадо;

"Приобретение взрослых животных" - для учета стоимости взрослого продуктивного и рабочего скота, приобретенного для основного стада или полученного безвозмездно, включая расходы по его доставке.

Аналитический учет затрат по возведению и приобретению объектов основных средств ведется по каждому строящемуся, реконструируемому или приобретаемому объекту.

Учет затрат на строительно-монтажные работы ведется в зависимости от способа выполнения работ - подрядного или хозяйственного. Учет этих затрат ведется на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство объектов основных средств".

Стоимость принятых строительно-монтажных работ оформляется справками о законченных технологических этапах и комплексах работ, актами приемки выполненных и сданных работ (ф. № ОС-1), составляемых приемочной комиссией.

На стоимость принятых работ по акцептованным счетам подрядных организаций дебетуется счет 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" и кредитуется счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

На выполненный подрядчиком объем строительно-монтажных работ НДС относится заказчиком на счета следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч.08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство объектов основных средств"

К-т сч.60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Учтенная сумма НДС на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" списывается с кредита этого счета на дебет счета 01 "Основные средства", т.е. включается в первоначальную стоимость объекта. После сдачи его в эксплуатацию сумма НДС относится на себестоимость через сумму начисленной амортизации.

При хозяйственном способе фактические затраты по мере их осуществления также относятся на дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" с кредита счета 10 "Материалы", субсчет 8 "Строительные материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и других на основе первичных документов. При этом к строительным материалам, кроме кирпича, цемента, краски, металлоизделий и других, относятся строительные конструкции и детали.

При выполнении работ по строительству объекта хозяйственным способом сумма начисленного НДС у заказчика отражается на счетах бухгалтерской записью:

Д-т сч.08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство объектов основных средств"

К-т сч.68 "Расчеты по налогам и сборам".

После ввода объектов в эксплуатацию и определения их инвентарной стоимости (с учетом НДС) производится бухгалтерская запись:

Д-т сч, 01 "Основные средства"

К-т сч.08 "Вложения во внеоборотные активы".

Работы по возведению хозяйственным способом временных (титульных) зданий и сооружений, относящихся к основным средствам, отражаются застройщиком в сумме фактических затрат по строительству по дебету счета 01 "Основные средства" с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство объектов основных средств".

Кроме строительно-монтажных работ застройщики в соответствии с заключенными договорами на строительство осуществляют затраты, связанные с приобретением и вводом в эксплуатацию оборудования для строящегося объекта.

При этом учет затрат по приобретению оборудования, требующего монтажа, осуществляется застройщиком на счете 07 "Оборудование к установке". Этот счет ведется организациями-застройщиками.

Поступление оборудования к установке может быть отражено либо непосредственно на счете 07 "Оборудование к установке", либо с использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей".

Основанием для отражения в учете расходов по монтажу оборудования является акт приемки-передачи оборудования в монтаж (ф. №ОС-15).

Расходы по доставке оборудования, которое требует монтажа, до предобъектного склада и заготовительно-складские расходы также учитываются предварительно на счете 07 "Оборудование к установке". Эти расходы представляют сумму отклонений фактической стоимости приобретения оборудования от его стоимости по счетам поставщиков.

Приобретение оборудования к установке за плату у других организаций и лиц отражается по дебету счета 07 "Оборудование к установке" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", а при передаче учредителями такого оборудования в счет вклада в уставный капитал организации - по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями".

Стоимость оборудования сданного в монтаж, списывается с кредита счета 07 "Оборудование к установке" на дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" только после начала работ по его установке на постоянном месте эксплуатации. При этом подрядчик принимает завезенное оборудование, требующее монтажа, на забалансовый счет 005 "Оборудование, принятое для монтажа". Стоимость оборудования подрядчик списывает со счета 005 "Оборудование, принятое для монтажа".

В настоящее время Министерством финансов РФ даны разъяснения по вопросу возмещения НДС по приобретаемому оборудованию, требующему монтажа (письмо Минфина РФ "О налоге на добавленную стоимость" № 04-03-10 от 30 июня 1999 г). Действующий порядок предусматривает, что суммы налога, уплаченные при приобретении основных средств, в полном объеме вычитаются из сумм налога, подлежащих уплате в бюджет, в момент принятия на учет основных средств.

Суммы налога, уплаченные подрядным организациям по строительно-монтажным работам, из бюджета не возмещаются, а относятся на увеличение балансовой стоимости объекта основных средств.

При приобретении оборудования, требующего монтажа, и передаче его специализированной монтажной организации оформляются бухгалтерские записи:

♦ на стоимость приобретенного оборудования -

Д-т сч.07 "Оборудование к установке"

К-т сч.60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

♦ на сумму НДС по приобретенному оборудованию -

Д-т сч. 19 "Налог на добавленную стоимость", субсчет 1 "НДС при приобретении основных средств"

К-т сч.60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

на сумму оплаты счета поставщика оборудования - Д-т сч.60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" К-т сч.51 "Расчетные счета";

на стоимость оборудования, переданного в монтаж подрядной организации -

Д-т сч.08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство объектов основных средств"

К-т сч.07 "Оборудование к установке";

♦ на стоимость работ по монтажу оборудования -

Д-т сч.08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство объектов основных средств"

К-т сч.60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

♦ на сумму НДС по монтажным работам -

Д-т сч. 19 "Налог на добавленную стоимость", субсчет 1 "НДС

при приобретении основных средств"

К-т сч.60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

♦ на стоимость объекта основных средств, введенного в эксплуатацию -

Д-т сч.01 "Основные средства"

К-т сч.08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство объектов основных средств";

♦ на сумму НДС, подлежащего перечислению в бюджет - Д-т сч.68 "Расчеты по налогам и сборам"

К-т сч. 19 "Налог на добавленную стоимость", субсчет 1 "НДС при приобретении основных средств".

При продаже, списании, безвозмездной передаче оборудования к установке другим организациям его стоимость вписывается в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" с кредита счета 07 "Оборудование к установке".

Затраты застройщика, связанные с приобретением оборудования, не требующего монтажа, отражаются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" в сумме оплаченных или принятых к оплате счетов поставщиков после оприходования указанных ценностей.

При этом списание инвентарной стоимости оборудования, требующего и не требующего монтажа, со счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" производится одновременно с вводом в эксплуатацию построенного или реконструированного объекта. Оборудование, не поступившее на склад застройщика после оплаты счетов, отражается на счете 07 "Оборудование к установке" как соответствующее имущество в пути.

Учет других капитальных затрат осуществляется по их видам на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство объектов основных средств". При этом дебетуется счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции с кредитом следующих счетов: 26 "Общехозяйственные расходы" - на сумму затрат по организованному набору рабочей силы, по содержанию дирекции строящегося предприятия и др.; 51 "Расчетные счета", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму затрат на отвод земельных участков и переселение; расходов па перевозку рабочих и служащих строительных организаций к месту работы и обратно; на сумму премий подрядчикам в соответствии с условиями договора подряда и других расходов, связанных с применением доплат, льгот и т.п.

При этом денежные средства, полученные заказчиком, согласно договорам от организаций, в порядке долевого участия в строительстве объектов, в том числе жилья, являются источником целевого финансирования и не облагаются налогом на прибыль при условии, что в момент подписания акта выполнения этапов работ или сдачи объекта "под ключ" полученные средства не превышают фактических затрат на строительство переданной части объекта этим организациям.

Вложения во внеоборотные активы организаций любой формы собственности, связанные с многолетними насаждениями, вложениями в коренное улучшение земель (осушение, орошение, мелиорация), за исключением горно-капитальных работ, ежегодно отражаются по дебету счета основных средств с кредита счета вложений во внеоборотные активы в сумме затрат по принятым в эксплуатацию площадям независимо от окончания всего комплекса работ.

При продаже, безвозмездной передаче другим организациям вложений, учитываемых на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", их стоимость списывается с кредита этого счета в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы". При этом аналитический учет по счету 91 должен обеспечить определение финансового результата в системном порядке по каждой операции выбытия активов.

### 2.3. Учет амортизации основных средств

Особенность функционирования основных средств, связанная с сохранением длительное времея их натуральной формы с одновременным изменением стоимости, вызывает необходимость определения величины амортизации, показывает размер износа и уменьшения стоимости основных средств при эксплуатации.

В Международных стандартах учета (МСФО 4 "Учет амортизации", МСФО 36 "Обесценение активов" и др.) амортизация определяется как "отнесение утрачивающей ценность стоимости актива в течение оцениваемого срока его службы". Амортизационные отчисления признаются в качестве расхода и прямо или косвенно вычитаются из дохода.

Положения Международных стандартов взаимосвязаны с действующим национальным стандартом - "Расходы организации" (ПБУ 10/99), в котором "расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений".

Стоимость объектов основных средств используемая при производстве в течение периода, превышающего 12 месяцев погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 рублей (НК РФ).

Объектами начисления амортизации служат основные средства, учитываемые на счетах 01 "Основные средства", 03 "Доходные вложения в материальные ценности", 08 "Вложения по внеоборотные активы" по эксплуатируемым объектам капитального строительства, не оформленным актами приемки.

Амортизация не начисляется по основным средствам, переведенным по решению руководителя организации на консервацию, продолжительность не менее з месяцев.

При формировании амортизационной политики организации важным моментом является установление сроков полезного использования объектов основных средств. Срок полезного использования - период, в течение которого объекты основных средств призваны приносить доход организации или служить для достижения целей организации, определяемый для учета основных средств в соответственном порядке.

Расчет срока полезного использования осуществляется на основе:

* ожидаемого срока использования объекта в соответствии с его предполагаемой производительностью или мощностью;
* ожидаемого физического износа в соответствии с режимом эксплуатации, влиянием агрессивной среды, системой планово-предупредительного ремонта;
* нормативно-правовых ограничений использования объекта (например, срока аренды). В случае улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объектов в результате его реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования.

Амортизация начисляется до полного погашения стоимости объекта основных средств или его списания в установленном порядке со счетов бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права. Начисление амортизации прекращается в следующих случаях:

1) проведения работ по восстановлению объекта основных средств, продолжительность которых превышает 12 месяцев;

2) нахождения объектов на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации;

3) перевода объекта на консервацию по решению руководителя организации на срок более трех месяцев.

Начисление амортизации по объектам основных средств начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объектов к бухгалтерскому учету, а прекращение - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объектов или их списания со счетов бухгалтерского учета.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

* при линейном способе - на основе первоначальной стоимости или восстановительной (текущей) стоимости при переоценке объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования;
* при способе уменьшаемого остатка - на основе остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования и коэффициента ускорения, устанавливаемого в соответствии с законодательством РФ;
* при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования - на основе первоначальной или восстановительной стоимости, умноженной на коэффициент годового соотношения, где в числителе - число лет, оставшихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока службы объекта;
* при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) - исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта.

Ежемесячная сумма амортизации независимо от применяемого способа начисления составляет 1/12 годовой нормы. В сезонных отраслях годовая сумма амортизации начисляется равномерно в течение периода деятельности организации в отчетном году.

Порядок расчета сумм амортизационных отчислений при разных способах начисления рассмотрим на примерах.

Пример. Порядок расчета амортизационных отчислений (Линейный способ):

* первоначальная стоимость объекта - 20 000 р.;
* срок полезного использования - 5 лет;
* годовая норма амортизации - 20%;
* годовая сумма амортизации - 4000 р.

Расчет амортизации:

1 - й год - 20000 р. х 20% = 4000 р. и т.д. равномерно.

Способ уменьшаемого остатка:

* первоначальная стоимость - 20000 р.;
* срок полезного использования - 5 лет;
* годовая норма амортизации - 20%;
* коэффициент ускорения - 2.

Расчет амортизации:

1-й год - 20 000 руб. х 20% х 2 = 8000 р. (остаточная стоимость - 12 000 руб.);

2-й год - (12000 р. х 20% х 2 = 4800 р. (остат. ст-сть - 12000 р. -4800 р. = 7200 р.);

3-й год - 7200 р. х 20% х 2 = 2880 р. (остат. сто-сть-7200 р. - 2880 р. = 4320 р.) и т.д.

Способ начисления по сумме чисел лет срока полезного использования:

* первоначальная стоимость - 20 000 руб.;
* срок полезного использования - 5 лет;
* сумма чисел лет эксплуатации объекта - 15 лет (1 + 2+3 + 4 + 5).

Расчет амортизации:

1-й год-5/15 х 20000 р. = 6667 р. (ежемесячная сумма амортизации - 556 р);

2-й год-4/15 х 20 000 руб. = 5334 р. (ежемесячная сумма амортизации-445 р) и т.д.

Способ списания стоимости объекта пропорционально объему продукции (работ):

* первоначальная стоимость объекта - 200 000 р.;
* срок полезного использования объекта - 5 лет;
* предполагаемый объем выпуска продукции в течение срока полезного использования - 100000 ед.

Соотношение первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования объекта равен 2 (200000: 100000).

Выпуск продукции в отчетном году - 20 000 ед.

Сумма амортизационных отчислений в отчетном периоде -

40 000 р. (20 000 х 200 000: 100 000).

В соответствии с федеральным законом "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" субъекты малого предпринимательства могут начислять амортизацию по нормам, превышающим в два раза установленные для соответствующих групп основных средств, а так же списывать дополнительно как амортизацию до 50% первоначальной стоимости основных средств со сроком полезного использования более 3 лет.

В бухгалтерском учете для отражения сумм амортизационных отчислений по объектам основных средств путем их накопления за весь срок полезного использования применяется отдельный счет 02 "Амортизация основных средств".

В бухгалтерском учете начисление амортизации отражается на счетах: .

♦ на сумму амортизации по объектам основных средств, используемых в капитальном строительстве (кроме строительных организаций) -

Д-т сч.08 "Вложения во внеоборотные активы"

К-т сч.02 "Амортизация основных средств";

♦ на сумму амортизации по объектам производственного и непроизводственного назначения -

Д-т счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 44 "Расходы на продажу"

К-т сч.02 "Амортизация основных средств";

♦ на сумму амортизации по объектам основных средств, сданным в аренду -

Д-т сч.91 "Прочие доходы и расходы"

К-т сч.02 "Амортизация основных средств".

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности в разрезе наиболее важных групп основных средств должна содержаться информация о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации на начало и конец отчетного года, а также стоимость прироста и выбытия объектов. При раскрытии учетной политики в пояснительной записке к годовому отчету обязательно включить информацию об:

* изменениях стоимости основных средств, по которой они были приняты на учет;
* установленных сроках полезного использования основных средств (по группам);
* объектах, стоимость которых не амортизируется;
* объектах основных средств, предоставленных и полученных по . договору финансовой аренды;
* способах начисления амортизации по отдельным объектам основных средств.

Важно отметить, что к амортизируемому имуществу не относится земля, объекты природопользования (вода, недра), материально-производственные запасы, товары, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок.

В целях налогообложения прибыли в состав амортизируемого имущества не включаются:

* имущество бюджетных организаций и приобретенное с использованием бюджетных ассигнований;
* имущество некоммерческих организаций;
* объекты внешнего благоустройства;
* продуктивный скот, волы, буйволы, олени (кроме рабочего скота);
* приобретенные произведения искусства, книги и иные подобные объекты;
* имущество с первоначальной стоимостью до 10 тыс. руб., стоимость которого включается по мере ввода в эксплуатацию в со став материально-производственных запасов;
* имущество, полученное за счет целевого финансирования;
* основные средства, переданные (полученные) безвозмездно по договорам;
* основные средства, переведенные на консервацию на срок более 3 месяцев по решению руководства организации;
* основные средства, находящиеся на реконструкции и модернизации, на срок более 12 месяцев по решению руководства организации.

Важным моментом при начислении амортизации является порядок определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества как базы налогообложения.

Первоначальной стоимостью основных средств является сумма расходов на их приобретение, сооружение, изготовление и доведение до состояния пригодности к использованию за вычетом суммы налогов, учитываемых в составе расходов.

В ст.259 Налогового кодекса РФ определена методология применения линейного и нелинейного методов и порядок расчета нормы амортизации. При использовании линейного метода норма амортизации рассчитывается по формуле

К = 1/n 100%,

где К - норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта;

п - срок полезного использования объекта, в месяцах.

При использовании нелинейного метода норма амортизации рассчитывается по формуле

К= 2/n 100%,

где К - норма амортизации;

п - срок полезного использования объекта, в месяцах.

В Налоговом кодексе РФ оговорено, что когда остаточная стоимость амортизируемого объекта достигнет 20% от первоначальной (восстановительной) стоимости этого объекта, то амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

В Налоговом кодексе РФ определен порядок начисления амортизации по имуществу вновь созданной, ликвидированной, реорганизованной или преобразованной организации. В этих случаях амортизация начисляется с учетом:

* по ликвидируемой организации - с 1-го числа месяца, в котором завершена ликвидация, амортизация не начисляется;
* по реорганизуемой организации - с 1-го числа месяца, в котором завершена реорганизация, амортизация не начисляется;
* по организации, образующейся в результате реорганизации - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем государственной регистрации (обычном порядке);
* по вновь учрежденной организации - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ее государственной регистрации, амортизация начисляется в обычном порядке.

### 2.4. Учет затрат на ремонт основных средств

Под текущим ремонтом понимают исправление или замену отдельных узлов или деталей для поддержания объектов в рабочем состоянии. Под капитальным ремонтом понимают одновременную смену всех износившихся узлов и деталей с разборкой ремонтируемых объектов.

В соответствии с ПБУ10/99 "Расходы организации" работы по восстановлению основных средств и соответствующие расходы относятся к расходам по обычным видам деятельности.

Восстановление основных средств может осуществляться подрядным или хозяйственным способом. При подрядном способе работы по восстановлению производятся специализированными организациями на основе договора подряда. При хозяйственном способе они выполняются вспомогательными ремонтными цехами организации или ремонтными бригадами цехов основного производства.

Для контроля над своевременным проведением ремонтных работ инвентарные карточки объектов основных средств размещаются в карточке в разделе "Основные средства в ремонте", а после оформления акта приемки-сдачи (ф. № ОС-3) перемещаются в раздел действующих объектов.

Финансирование затрат на восстановление основных средств зависит от принятой в организации учетной политики. Затраты на постановление объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся. Резерв на ремонт формируется за счет ежемесячных отчислений в резерв предстоящих расходов, включаемых в издержки производства исходя из сметной стоимости ремонта.

В соответствии с федеральным законом организации имеют право создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств для обеспечения в течение двух или более налоговых периодов равномерного включения расходов на осуществление ремонта основных средств.

При определении норматива отчислений в резерв следует установить предельную сумму отчислений на основе периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены узлов, деталей, конструкций и сметной стоимости ремонта. Но предельная сумма не может превышать среднюю величину фактических затрат на ремонт за последние года.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств списываются на расходы равными долями в течение отчетного периода.

При хозяйственном способе выполнения работ по восстановлению все фактические затраты, учтенные на счете 20 "Основное производство" или 23 "Вспомогательные производства", списываются за счет резерва расходов на ремонт основных средств. В этом случае оформляются такие бухгалтерские записи:

Д-т сч.96 "Резервы предстоящих расходов"

К-т сч.20 "Основное производство" (при выполнении работ ремонтными рабочими основных цехов)

К-т сч.23 "Вспомогательные производства" (при выполнении работ ремонтными цехами организаций).

Пример. Учет затрат на капитальный ремонт

Ремонтным цехом предприятия произведен капитальный ремонт самого цеха.

Израсходованы материалы и комплектующие изделия на выполнение работ:

Д-т сч.23 "Вспомогательные производства" 93000 р.

К-т сч.10 "Материалы", субсчета 1 "Сырье и материалы", 2 "Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали" 93000 р.

Начислена по наряду сумма оплаты труда рабочим цеха:

Д-т сч.23 "Вспомогательные производства" 39000 р.

К-т сч.70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" 39 000 р.

Произведены отчисления в фонды:

а) в Фонд социального страхования РФ

Д-т сч.23 "Вспомогательные производства" 2106 р.

К-т сч.69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", субсчет 1 "Расчеты по социальному страхованию" 2106 р.

б) в Пенсионный фонд РФ

Д-т сч.23 "Вспомогательные производства" 10 920 р.

Д-т сч.70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" 390 р.

К-т сч.69, субсчет 2 "Расчеты по пенсионному обеспечению" 10530 р.

в) в Фонд обязательного медицинского страхования Д-т сч.23 "Вспомогательные производства" 1404 р.

К-т сч.59, субсчет 3 "Расчеты по обязательному медицинскому страхованию" 1404 р.

Списываются разные расходы, оплаченные наличными деньгами из кассы предприятия, в связи с проведением ремонтных работ:

Д-т сч.23 "Вспомогательные производства" 2280 р.

К-т сч.50 "Касса", субсчет 1 "Касса организации" 2280 р.

Списываются за счет резерва расходов на ремонт основных средств i; i граты по законченному капитальному ремонту объекта:

Д-т сч.96 "Резервы предстоящих расходов" 148710 р.

К-т сч.23 "Вспомогательные производства" 148710 р.

При подрядном способе осуществления работ по восстановлению фактические затраты определяются по счетам подрядчиков за выполненные работы, и расчеты производятся на основе актов приемки выполненных работ. В случае, если фактические затраты превышают суммы, зарезервированные на восстановление основных средств, то по счету 96 "Резервы предстоящих расходов" образуется дебетовое сальдо - списывается с кредита этого счета на дебет счета 97 "Расходы будущих периодов".

Эти расходы делают необходимым увеличение отчислений в резерв. По мере образования в следующем году расходы будущих периодов дебетуются счет 96 "Резервы предстоящих расходов" и кредитуется счет 97 "Расходы будущих периодов".

Излишне начисленные суммы резерва в конце года сторнируются. При переходящих объемах ремонтных работ остаток резерва не сторнируется, а по окончании работ в следующем отчетном периоде излишне зарезервированная сумма относится на финансовые результаты отчетного периода.

Если резерв не формируется, то фактические затраты по неравномерно проводимому в течение года ремонту основных средств отражаются по дебету счета 97 "Расходы будущих периодов" с кредита счетов 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и др. По окончании ремонтных работ и оформлении их соответствующими документами расходы списываются на дебет счетов 20 "Основное производство"; 23 "Вспомогательные производства"; 25 "Общепроизводственные расходы"; 26 "Общехозяйственные расходы" и др. с кредита счета 97 "Расходы будущих периодов".

Фактические затраты на законченные работы по ремонту отражаются в инвентарных карточках учета основных средств на основании актов приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов. Один экземпляр акта обязательно сдается в бухгалтерию организации для отметок в инвентарных карточках и определения фактической себестоимости законченных работ. Итоговая сумма затрат на восстановление объекта при выполнении работ хозяйственным способом уменьшается на стоимость замененных конструкций, деталей, узлов и материалов, пригодных для дальнейшего использования и подлежащих оприходованию. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию основных средств, улучшающие ранее принятые нормативные показатели по мощности, качеству, сроку полезного использования, могут привести к увеличению первоначальной стоимости объектов, а потому относятся на дебет счета 01 "Основные средства" и кредит счета 83 "Добавочный капитал", субсчет 1 "Прирост стоимости имущества по переоценке".

Изменения и дополнения, внесенные во вторую часть Налогового кодекса РФ (Федеральный закон №110-ФЗ от 6 августа 2001 г), дают четкую трактовку состава важнейших групп затрат, включаемых в себестоимость продукции и признанных для целей налогообложения.

К таким группам относятся, в частности, расходы на ремонт основных средств. Эти расходы признаются для целей налогообложения в том отчетном периоде, к которому они относятся, и рассматриваются в составе прочих расходов (ст.260 Налогового кодекса РФ).

Организациями промышленности, агропромышленного комплекса, лесного хозяйства, транспорта, связи, строительства, геологии и разведки недр, геодезической и гидрометеорологической служб, жилищно-коммунального хозяйства указанные расходы включаются в себестоимость в размере фактических затрат. Прочими организациями они включаются в себестоимость в размере, не превышающем 10% первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемых основных средств. Если эти расходы превышают указанный размер, то они включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов следующим образом:

* при ремонте основных средств с первой по третью группу включительно - равномерно в течение срока полезного использования объекта основных средств;
* при ремонте основных средств с четвертой по десятую группу включительно - равномерно в течение 5 лет.

По амортизируемым объектам основных средств, сданным в аренду но договору, в котором предусмотрено возмещение расходов на ремонт на счет арендатора, применяется тот же порядок признания расходов.

### 2.5. Учет аренды основных средств

Учет и отражение в финансовой отчетности операций по аренде регулируются МСБУ-17 "Аренда". Главный вопрос заключается в классификации арендных отношений на финансовую аренду и операционную аренду, независимо от правовой формы контракта и иных правоотношений. Классификация аренды на финансовую и операционную определяется характером операции и зависит от того, в какой степени риски и экономические выгоды, связанные с владением арендуемым имуществом, переходят от арендодателя к арендатору.

Классификация аренды производится в начале арендной операции, и чаще всего она одинакова для арендатора и арендодателя, поскольку осуществляется по единому договору. Форма финансовой аренды возникает, если арендные отношения отвечают одному из следующих требований: период аренды совпадает или весьма близок к сроку полезной службы арендованного имущества; сумма арендной платы за весь арендный период превышает или близка к стоимости арендованного имущества; право собственности переходит к арендатору в конце арендного периода; договором аренды предусмотрено право арендатора выкупить арендованное имущество по цене, намного ниже справедливой, 164 в конце срока аренды или в любой иной момент в течение арендного срока; арендованное имущество настолько специфично, что может использоваться только арендатором. Для его передачи другому арендатору потребуются существенные дополнительные затраты, зачастую экономически совершенно неоправданные.

Дополнительно к перечисленным требованиям на финансовую форму аренды указывают следующие обстоятельства: при расторжении арендатором договора аренды он обязался принять на себя все убытки арендодателя, вызванные этим шагом; арендатор имеет право возобновить арендный договор на следующий период с арендной платой ниже существующего рыночного уровня; прибыли и убытки от колебаний справедливой стоимости остатка в конце арендного договора переходят к арендатору.

Аренда земли и недвижимости также может классифицироваться как финансовая. Но следует иметь в виду, что земля не имеет экономически обоснованного срока службы. Если договор не предусматривает ее передачу в собственность арендатора, то нельзя считать, что все риски и все выгоды, связанные с владением землей, переходят к арендатору. Аренда земли чаще всего классифицируется как операционная. Арендная плата, выплаченная за весь срок аренды или за часть такого срока, должна рассматриваться как авансовые платежи.

Рассмотрим некоторые новые определения, введенные в новую редакцию МСБУ-17 "Аренда", важные для установления условий аренды.

Срок полезной службы - это срок, в течение которого от использования актива одним или несколькими пользователями ожидается экономическая выгода либо количество единиц продукции или подобных единиц, получение которых ожидается от использования актива одним или несколькими пользователями.

Срок полезного использования - это расчетный оставшийся срок от начала срока аренды (не ограниченный его окончанием), в течение которого организация, использующая актив, ожидает получения заключенных в нем экономических выгод. Срок аренды - это период, в течение которого договор аренды не может быть расторгнут (на который арендатор договорился арендовать актив), а также любые дополнительные сроки продолжения аренды актива с оплатой или без оплаты.

Минимальные арендные платежи - платежи в течение всего срока аренды, которые требуются или могут быть затребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, оплаты 165 услуг и налогов, выплачиваемых арендодателем и возмещаемых ему вместе с любыми суммами, гарантированными арендатором или стороной, с ним связанной.

Условная арендная плата - та часть арендных платежей, которая не фиксируется в сумме, а основывается на иных факторах, чем срок аренды, например, объем продаж, индекс цен, рыночная ставка процента и т.п.

Гарантированная остаточная стоимость - та часть остаточной стоимости арендованного актива, погашение которой гарантируется арендатором или третьей стороной; негарантированная остаточная стоимость - это та часть остаточной стоимости арендного актива, получение которой арендатором не гарантируется.

Валовые инвестиции в аренду - совокупная сумма минимальных арендных платежей по договору финансового лизинга, получаемых арендодателем, и любая негарантированная остаточная стоимость, ему причитающаяся. Чистые инвестиции в аренду - валовые инвестиции в аренду, дисконтированные по расчетной ставке процента, подразумеваемой в договоре аренды. Незаработанный финансовый доход определяется как разница между суммой валовых и чистых инвестиций в аренду.

Нужно также иметь в виду, что согласно новой редакции МСБУ-17 первоначальные прямые затраты арендатора увеличивают стоимость материального актива, полученного по договору финансовой аренды и признаваемого в балансе арендатора в качестве амортизируемого актива. Арендодателя данное правило не касается.

#### 2.5.1. Отражение операций финансовой аренды.

По юридической форме арендованное имущество не является собственностью арендатора, но по сути операции, когда экономические выгоды арендатор получает на протяжении большей части срока полезной службы арендованного имущества в обмен на обязательство оплатить арендодателю справедливую стоимость имущества и вознаграждение за использование чужого имущества, оно является таковой. Поэтому стандарт требует, чтобы арендатор отразил финансовую аренду в своем бухгалтерском балансе и как актив, и как обязательство. В начале срока аренды стоимость арендованного имущества и сумма арендных обязательств должны быть равны. В дальнейшем эти суммы отличаются одна от другой, так как балансовая стоимость арендованного имущества определяется за вычетом амортизационных отчислений; арендные обязательства уменьшаются по мере уплаты арендной платы.

Стандарт предусматривает: "Сумма арендной платы должна разделяться на финансовую плату и уменьшение неоплаченного обязательства. Финансовая плата должна распределяться по периодам в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента на оставшееся сальдо обязательства для каждого периода". Для распределения финансовой платы по периодам допускаются приближенные расчеты. Рассмотрим это распределение на практическом примере.

Арендная плата определяется обычно в процентах к сумме оставшегося долга, отсюда - необходимость вычислить величину платежа по срокам выплаты задолженности. Расчет производят по формуле

где N – сумма, подлежащая выплате по срокам в течение дого вора аренды;

n – процентная ставка арендной платы;

K – стоимость имущества, переданного в аренду;

t – число сроков выплаты в арендном периоде.

Каждый взнос арендной платы рассматривается как частичное погашение основного долга, исходя из полной текущей оценки арендованных основных средств и процента с неоплаченной части их стоимости. Арендатор производит амортизационные отчисления, исходя из принятой на баланс первоначальной стоимости основных средств и срока их аренды, а сумму процентов начисляет на счет прибыли, полученной в текущем периоде.

Сумму полученных процентов арендодатель зачисляет в прибыль текущего года.

### 2.6. Инвентаризация и переоценка основных средств

Достоверность данных текущего бухгалтерского учета и отчетности по основным средствам обеспечивается проведением инвентаризации.

В соответствии со ст.12 Закона "О бухгалтерском учете" и Положением №107н по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ количество проводимых в отчетном году инвентаризаций основных средств, даты их проведения и перечень проверяемых объектов определяются самой организацией. Однако инвентаризация основных средств может осуществляться не реже одного раза в 3 года, а библиотечных фондов - один раз в 5 лет; исключение составляют случаи, когда проведение инвентаризации обязательно:

а) при передаче объектов основных средств в аренду, при их выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

б) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, имея в виду, что организации имеют право не чаще одного раза в год (на начало года) производить переоценку основных средств по восстановительной стоимости;

в) при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

г) при установлении фактов недостачи, хищения или порчи имущества;

д) в случае пожара, стихийных бедствий, других чрезвычайных ситуаций;

е) при ликвидации предприятия перед составлением ликвидационного баланса и в других случаях в соответствии с законодательством;

ж) при проведении переоценки по решению организации-собственника на начало года;

з) при передаче организаций, а также зданий и сооружений другому собственнику.

Инвентаризация проводится либо постоянно действующей, либо рабочей инвентаризационной комиссией, утвержденной приказом руководителя организации. Комиссия проверяет наличие и использование основных средств, выявляет неиспользуемое имущество и составляет инвентаризационную опись основных средств.

Если при инвентаризации выявляются объекты, которые не отражены в учете, то они оцениваются по ценам воспроизводства и вносятся в опись. На основные средства, принятые в аренду, составляется отдельная опись.

Если в процессе инвентаризации установлено, что по отдельным объектам основных средств изменилась первоначальная стоимость, например, пристройка новых, надстройка этажей или снос некоторых конструктивных элементов, которые не нашли отражения в бухгалтерском учете, то необходимо составить акт и указать причины, виновных в несвоевременном отражении изменений в учетных регистрах.

Основные средства, не пригодные к эксплуатации вследствие полной амортизации, порчи, показываются в отдельной описи, где приводится информация о времени их ввода в эксплуатацию и о причинах непригодности.

Излишки основных средств подлежат оприходованию по рыночной стоимости как неучтенные основные средства по дебету счета 01 "Основные средства" и отражаются на финансовых результатах хозяйственной деятельности организации по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Недостачи списываются за счет виновных лиц по дебету счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 3 "Расчеты по возмещению материального ущерба" и кредиту счета 01 "Основные средства", а при отсутствии виновников или отказе суда во взыскании - по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Все организации имеют право переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости не чаще одного раза в год. Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей стоимости. С этой целью проводится обязательная инвентаризация с исчислением восстановительной стоимости двумя способами: путем пересчета балансовой стоимости на установленные индексы изменения стоимости, разработанные; путем прямого пересчета балансовой стоимости основных средств по рыночным ценам на дату переоценки, где организациям необходимо имен, справки торгующих или снабженческих организаций об уровне цеп либо экспертные заключения о рыночной стоимости объектов основных средств, подтвержденные специализированной организацией не зависимых экспертов-оценщиков.

Переоценку осуществляют все организации независимо от форм собственности и вида деятельности. Переоценке подлежат все виды основных средств независимо от технического состояния, как действующие, так и находящиеся на консервации, в резерве, запасе или незавершенном строительстве, а также подготовленные к списанию, но не оформленные актами.

Таблица № 1. Ведомость результатов инвентаризации.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Наименованиесчета | Номерсчета | Результатинвентаризации | Установлена порча имущества | Из общей суммы недостачи потерь от порчи имущества |
| недостача | излишек | Зачтено по пересортице | Списано в пределах норм убыли | Отнесено на виновных лиц | Списано на финансовые результаты |
| сумма | сумма |  |
| 1.  | Основныесредства | 01 |  | 12000 | - | - | - | - | 12000 |
| 2.  | Нематериаль-ные активы | 04 | 5000 |  | - | - | - | 5000 | - |
| И т.д. РуководительГлавный бухгалтерПредседатель инвентаризационной комиссии |

Метод прямой оценки полной восстановительной стоимости основных фондов является наиболее точным и позволяет нивелировать неточности, образовавшиеся вследствие применения среднегрупповых индексов при проведении предшествующих переоценок.

Разницы, возникающие при переоценке основных средств, относятся на добавочный капитал организации, если иное не установлено законодательством Российской Федерации. На сумму увеличения стоимости основных средств дебетуется счет 01 "Основные средства" и кредитуется счет 83 "Добавочный капитал", субсчет 1 "Прирост стоимости имущества по переоценке".

Сумма уценки объектов основных средств в результате переоценки относится на счет 99 "Прибыли и убытки" в качестве расходов. При этом сумма уценки объекта относится на уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки данного объекта в предшествующие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал в результате переоценки в предшествующие отчетные периоды, списывается на счет 99 "Прибыли и убытки" в качестве операционного расхода.

При выбытии объекта сумма его дооценки переносится со счета добавочного капитала на счет нераспределенной прибыли организации.

Результаты переоценки балансовой стоимости основных средств отражаются в бухгалтерской и статистической отчетности начиная с квартала, следующего за кварталом, в котором проведена переоценка. В соответствии с изменениями в ПБУ 6/01 результаты переоценки по состоянию на 1-е число отчетного года отражаются в учете обособленно. Результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. При этом следует отметить, что в соответствии с действующим порядком увеличение стоимости основных средств в результате их переоценки, проводимой по решению правительства РФ не увеличивает оборот, облагаемый налогом на добавленную стоимость.

О результатах переоценки организации должны сообщать органам налоговой.

В результате инвентаризации уточняются фактическое наличие и оценка основных средств. В бухгалтерской отчетности подлежат раскрытию следующие основные положения учетной политики организации:

* о первоначальной стоимости в сумме начисленной амортизации по основным группам объектов на начало и конец отчетного года;
* о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);
* о способах оценки объектов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами;
* об изменениях стоимости объектов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, реконструкция, частичная ликвидация, переоценка);
* о принятых в организации сроках полезного использования объектов (по основным группам);
* об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
* об объектах, предоставленных и полученных по договору аренды;
* о способах начисления амортизации по отдельным группам объектов основных средств;
* об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

## 3. ОТРАЖЕНИЕ МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В ОТЧЕТНОСТИ

Методика отражения в учете и отчетности основных средств изложена в МСБУ-16 "Основные средства". Основные средства (имущество, машины и оборудование) определяются стандарте как материальные активы, необходимые для производства или продажи товаров и услуг, для административно-управленческих целей или для сдачи в аренду, срок полезного использования которых превышает годовой отчетный период. Стандарт не распространяется на учет и отчетность лесных угодий и других восстанавливаемых объектов природопользования, прав на минеральные ископаемые и аналогичные невосстанавливаемые природные ресурсы, их поиск и добычу, хотя объекты основных средств, к которым применяется МСБУ-16, могут использоваться для производственной деятельности с этими активами.

Раскрытие информации в примечаниях к финансовой отчетности осуществляется по видам основных средств. Стандарт предусматривает, что по виду и способу использования основные средства должны объединяться как минимум в следующие группы: земельные участки, земля и здания, оборудование, суда, самолеты, автотранспортные средства, мебель и прочие принадлежности, оборудование административных помещений.

Таблица №2

Сверка балансовой стоимости на начало и конец отчетного года

В примечаниях к финансовой отчетности необходимо указать:

• дисконтируются ли ожидаемые денежные потоки при расчетах возмещаемой суммы по объектам;

• порядок учета затрат на восстановление природных ресурсов и окружающей природной среды, нарушенной в процессе применения основных средств;

• стоимость заложенных объектов основных средств и ограничения прав собственности на них или определение их стоимости;

• сумму затрат на строительство объектов основных средств и сумму обязательств по операциям приобретения основных средств;

• балансовую стоимость неиспользуемых объектов, хотя бы и временно, в том числе балансовую стоимость объектов, предназначенных к списанию, продаже, другим формам выбытия;

• балансовую стоимость без вычета амортизационных отчислений объектов, используемых в хозяйственной деятельности, по которым амортизируемая стоимость погашена полностью.

По результатам переоценки основных средств необходимо раскрывать следующую информацию, объединенную нами в отдельную таблицу.

Таблица №3

Совершенствование пообъектного аналитического учета основных средств связано с использованием мини- и макроЭВМ, что приводит, с одной стороны, к увеличению объема аналитической информации, повышению ее достоверности и объективности, а с другой - к устранению дублирования постоянной информации, содержащейся в различных первичных документах, и к отказу от ведения в бухгалтерии инвентарных карточек (книг), инвентарных списков, так как данные. политического пообъектного учета основных средств формируются и хранятся на электронных носителях. При этом вычислительные установки обеспечивают оперативную выдачу работникам бухгалтерии и других подразделений необходимой информации в форме соответствующих справок или видеограмм, выводимых на экран дисплеев непосредственно на рабочих местах потребителей.

Особое значение имеет применение технических средств, с помощью которых первичная информация по учету движения объектов может быть зафиксирована на электронном носителе с соблюдением порядка и условий оформления, придающих ему юридически доказательную силу. Первичные учетные документы на электронном носителе могут использоваться наравне с традиционными первичными документами на бумажном бланке. Они содержат закодированные обязательные реквизиты (наименование, дату, место, содержание хозяйственной операции и ее основание). Допускается не фиксировать, на них те характеристики хозяйственных операций, которые представляют собой производную информацию и могут быть получены на основании нормативно-справочных данных или расчетов. В необходимых случаях возможно получение наряду с электронными носителями тождественных по содержанию бумажных копий, которые должны быть удостоверены соответствующими подписями, а также штампом или печатью организации.

Для каждого вида выходной информации устанавливается свой режим и алгоритм формирования с учетом периодичности ее получения, а по информации, получаемой в запросном режиме, - по срокам ее выдачи после запроса. При этом обеспечивается ограничение доступа к программным средствам, реализующим алгоритмы формирования выходной информации. Ответственность за это несет отдел автоматизированных систем управления, а бухгалтерия систематически контролирует соблюдение регламента формирования информации.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В работе был в полной мере рассмотрен вопрос относительно учета материальных внеоборотных активов: определено что к внеоборотным средствам (активам) относятся основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения и прочие внеоборотные активы, многократно используемые в производственной и иной хозяйственной деятельности, рассмотрены задачи учета материальных активов, примеры расчета и прочая дополнительная информация.

Таким образом, учитывая изложенный материал, можно сделать вывод, что учет материальных активов является очень ответственным этапом в ведении финансовых отчетов хозяйственных операций, и от того на сколько правильно и точно ведется учет, будет зависеть финансовая состоятельность производства той или иной организации.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Терехова В.А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. - СПб.: Питер, 2003. - 272 с. - (Серия "Учебные пособия").
2. Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности:
3. Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2004.
4. Учет по международным стандартам: 4-е издание, переработанное/ Под ред. Л.В. Горбатовой. - М.: "Бухгалтерский учет", - 2006.
5. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. – М.: "ИНФРА-М", - 2007. – 508 с.
6. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности: учеб. Пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ПРОСПЕКТ, 2005. – 432 с.
7. Рожкова О.В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности. – М.: ЭКЗАМЕН, 2002. – 281 с.
8. Правовая система ГАРАНТ.
9. Налоговый кодекс РФ.
10. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 13.10. 2003 г.91н.
11. Банк В.Р., Банк С.В. Сравнение отечественных и международных стандартов учета и отчетности, Аудиторские ведомости, 2, февраль 2005 г.
12. Интернет ресурсы.