

Тема 4. Учет и аудит основных средств (4 часа)

1. Задачи, классификация и оценка основных средств

Основные средства - это средства труда, за исключением малоценных и быстроизнашивающихся предметов, к которым относят объекты стоимостью до 50-кратного, установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда за единицу и сроком службы до 1 года.

Основными задачам и 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.

Для организации учета основных средств, отвечающего поставленным выше задачам, важное значение имеют *наличие* научно обоснованной классификации основных средств; установление принципов оценки основных средств; установление единицы учета предметов основных средств; выбор **форм первичных** документов и учетных регистров.

На предприятиях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой их группируют по отраслевому признаку, назначению, видам, принадлежности, использованию.

Группировка основных средств *по отраслевому признаку* (промышленность, сельское хозяйство, транспорт и др.) позволяет получить данные о их стоимости в каждой отрасли.

По назначению основные средства предприятий подразделяют на производственные основные средства основной деятельности; производственные основные средства других отраслей; непроизводственные основные средства.

По видам основные средства предприятий подразделяют на следующие группы: здания; сооружения; передаточные устройства; машины и оборудование; транспортные Средства; инструмент; производственный инвентарь и принадлежности; хозяйственный инвентарь; рабочий и продуктовый скот; многолетние насаждения; капитальные затраты по улучшению земель; прочие основные средства.

К основным средствам относят также капитальные вложения в арендованные объекты, относящиеся к основным средствам.

Классификация основных средств по видам положена в основу их аналитического учета.

По принадлежности основные средства подразделяют на собственные и арендованные, а *по признаку использования* - на находящиеся в эксплуатации (действующие); в реконструкции и техническом перевооружении; в запасе (резерве); на консервации. Эта группировка обеспечивает исчисление сумм амортизации.

Оценка основных средств. Различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость основных средств.

В бухгалтерском учете и отчетности основные средства отражают, как правило, по первоначальной стоимости, которая определяется для объектов:

изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц - исходя из фактических затрат на возведение или приобретению этих объектов, включая расходы на доставку, монтаж, установку;

внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал (фонд) - по договоренности сторон;

полученных от других организации и лиц безвозмездно, а также в качестве субсидий правительственного органа - экспертным путем или по данным документов приемки-передачи.

Основные средства, бывшие в эксплуатации и приобретенные за плату, принимаются на учет по покупной стоимости с добавлением расходов по доставке и установке а также сумм износа по этим объектам, указанным в документах на куплю-продажу.

Первоначальная стоимость основных средств увеличивается на величину расходов, связанных с технической реконструкцией или капитальной модификацией (перестройкой), если в результате их осуществления увеличится срок полезной службы или производственная мощность объектов, повысится количество выпускаемой продукции или снизится ее производственная себестоимость.

Остаточную стоимость основных средств определяют вычитанием из первоначальной стоимости износа основных средств.

С течением времени первоначальная стоимость основных средств отклоняется от стоимости аналогичных основных средств, приобретаемых или возводимых о современных условиях. Для устранения этого отклонения необходимо периодически осуществлять переоценку основных средств и определять восстановительную стоимость,

Восстановительная стоимость - это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях (при современных ценах, современной технике и др.). **Переоценка основных фондов по восстановительной стоимости производится по соответствующим решениям правительства.**

Последняя переоценка основных средств произведена в соответствии с постановлением Правительства РФ "О переоценке основных фондов" от 25 ноября 1995 г. № 1148.

В соответствии с данным постановлением переоценке подлежали находящиеся на балансе организаций здания, сооружения, передаточные устройства, машины, оборудование, транспортные средства и другие виды основных фондов независимо от технического состояния (степени износа), как действующие, так и находящиеся на консервации, в резерве, запасе или незавершенном строительстве.

На 1 января 1996 г. подлежали переоценке и жилые здания, а также основные фонды, подготовленные к списанию ввиду их физического или морального износа, но неоформленные в установленном порядке актами па списание.

Переоценка основных средств осуществлена двумя методами: путем индексации их балансовой стоимости и путем прямого пересчета балансовой стоимости применительно к цепам, складывающимся на 1 января 1996 г. на соответствующие виды основных средств.

В письме Минфина РФ (7) установлено, что в бухгалтерском учете увеличение первоначальной стоимости введенных в действие до 1 января 1996 г. основных средств до их восстановительной стоимости путем применения индексов изменения стоимости отражается по дебету счета 01 "Основные средства" либо счета 03 "Долгосрочно арендуемые основные средства" (в части долгосрочно арендуемых основных средств с правом выкупа) и кредиту счета 87 "Добавочный капитал" (в части основных средств производственного назначения), либо счета 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", субсчет "Фонд социальной сферы" (в части основных средств непроизводственного назначения).

На этот же индекс изменения стоимости пересчитывается и сумма износа, числящегося по состоянию на 1 января 1996 г. Это сумма отражается по дебету счета 87 "Добавочный капитал" или счета 88, субсчет "Фонд средств социальной сферы", н кредиту счёта 02 "Износ основных средств". **Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект, под которым понимают законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющих вместе одну функцию.**

Каждому инвентарному объекту присваивают определенный инвентарный номер, который сохраняется заданным объектом на все время его нахождения в эксплуатации, запасе или консервации. Инвентарный номер прикрепляют ил и обозначают на учитываемом предмете и обязательно указывают в документах, связанных с движением основных средств.

По сложным инвентарным объектам, т.е. включающим те или иные приспособления, обособленные элементы, составляющие вместе с ним одно целое, как правило, на каждом элементе обозначают тот же номер, что и на основном, объединяющем их объекте.

Инвентарные номера выбывших объектов могут присваиваться другим вновь поступившим основным средствам не ранее чем через три года после выбытия.

Арендные основные средства значатся у арендатора под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем.

2. Учет наличия и движения основных средств. Документальное оформление движения основных средств

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, **внутреннему** перемещению и выбытию основных средств. Указанные операции оформляют типовыми формами первичной учетной документации.

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном **экземпляре акт приемки-передачи основных средств (форма № ОС-1) на каждый объект в отдельности.** Общий акт на несколько объектов можно составлять лишь в том случае, если объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица.

В актах указывают наименование объекта, год постройки или выпуска заводом, краткую характеристику объекта, первоначальную стоимость, присвоенный объекту инвентарный номер, место использования объекта и другие сведения, необходимые для аналитического учета основных средств.

После оформления акт приемки-передачи основных средств передают в бухгалтерию предприятия. К акту прилагают техническую документацию, относящуюся к данному объекту (паспорт, чертежи и др.).

На основании этих документов бухгалтерия производит соответствующие записи в инвентарные: карточки основных **средств**, после чего техническую документацию передают в технический или другой отделы предприятия.

Акт утверждает руководитель организации. При передаче основных средств другой организации акт составляют в двух экземплярах - для сдающей и принимающей основные средства организации.

Приемку законченных работ по достройке и дооборудованию объекта, производимых в порядке капитальных вложений, оформляют актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (Ф. № ОС-3). В акте указывают изменение в технической характеристике и первоначальной стоимости объекта, вызванное ре-) конструкцией и модернизацией. Акт подписывают работник цеха (отдела), уполномоченный на приемку основных средств, и представитель цеха (предприятия), производящего реконструкцию и модернизацию, и сдают его в бухгалтерию предприятия, которая производит соответствующие записи в инвентарной карточке по учету основных средств. Если ремонт, реконструкцию и модернизацию осуществляет сторонняя организация, акт составляют в двух экземплярах (по экземпляру для обеих сторон).

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха (производства, отдела, участка) в другой, а также их передачу из запаса (со склада) в эксплуатацию оформляют **накладной на внутреннее перемещение основных средств** (Ф. № ОС-2). Она должна содержать фамилии, имена, отчества и должности сдатчика и получателя, основание для перемещения основных средств, название, инвентарный номер и краткую характеристику технического состояния объекта; **подписи сдатчика и получателя и некоторые другие данные.** Накладную выписывает в двух экземплярах работник цеха (отдела)-сдатчика. Первый экземпляр передают в бухгалтерию для записи в инвентарной карточке, а второй остается у сдатчика для отметки о выбытии соответствующего объекта в инвентарном списке основных средств.

Операции по ликвидации всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют **актом о ликвидации основных средств** (ф. № ОС-4), а списание грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа - **актом о ликвидации автотранспортных средств** (Ф. № ОС-4а).

В актах о ликвидации основных средств у называют техническое состояние и причину ликвидации объекта, первоначальную стоимость, сумму износа, затраты по ликвидации, стоимость материальных ценностей (запасных частей, металлолома и др.), получение от ликвидации объекта (выручки от ликвидации), результат от ликвидации, превышение выручки над расходами по ликвидации или расходов над суммой выручки. **Аналитический учет основных средств.** Основным регистром аналитического учета основных средств являются **инвентарные карточки**, содержание и форма которых зависят от вида основных средств. Здания и сооружения учитываются в инвентарных карточках ф. № ОС-6, машины, оборудование, инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь - в ф. № ОС-7; животные и многолетние насаждения - в ф. № ОС-8. Указанные инвентарные карточки различаются в основном содержанием оборотной стороны, предназначенной для краткой индивидуальной характеристики объекта (например, если предметом учета является здание, то указывают фундамент, основание, стены, колонны, опоры, кровлю, общую полезную и жилую площадь и др.). На лицевой стороне инвентарных карточек всех видов указывают наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска (рождения, закладки), дату и номер акта о приемке, местонахождение, полную стоимость, нормы износа, шифр затрат (для отнесения сумм износа), сумму износа на дату приемки или переоценки объекта. Впоследствии в карточке отмечают дату и стоимость каждого капитального ремонта (ф. № ОС-6 и № ОС-7), внутреннее перемещение объекта и причину выбытия.

Инвентарные карточки ф. № ОС-6, ОС-7 и ОС-8 составляют в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Учет однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость и поступивших одновременно в один цех или отдел, может осуществляться в инвентарной карточке группового учета основных средств (ф. № ОС-9) с указанием в ней отдельных инвентарных номеров по каждому объекту.

При размещении в одном здании нескольких структурных подразделений (цехов, отделов и др.), по которым затраты планируются отдельно, в дополнение к общей инвентарной карточке следует открыть справочные инвентарные карточки отдельно по каждому направлению (коду) затрат с пометкой "Для начисления износа" в соответствии с утвержденным распределением площади и первоначальной стоимости инвентарного объекта между пользователями.

В организациях, имеющих небольшое количество основных средств, по объектный учет может быть организован в **инвентарной книге учета основных средств** (ф. № ОС-11). Записи в книге производят по классификационным группам (видам) основных средств и по местам их нахождения.

Инвентарные карточки (книги) заполняют на основе первичных документов (актов приемки-передачи, технических паспортов и др.), которые передают затем под расписку в соответствующий отдел предприятия.

С целью контроля за сохранностью инвентарных карточек их регистрируют в **описи инвентарных карточек по учету основных средств** (ф. № ОС-10) с указанием в них номера карточки, инвентарного номера объекта и его названия. Организации, учитывающие основные средства в инвентарной книге, описи не составляют.

По месту нахождения (эксплуатации) основных средств, для контроля, за их сохранностью ведут **инвентарные списки основных средств** (ф. № ОГС-13). В них записывают номер и дату инвентарной карточки, инвентарный номер объекта, его полное название, первоначальную стоимость и данные о выбытии (перемещении) - дату и номер документа, и причину выбытия. Разрешается вести учет объектов по месту их нахождения в инвентарных карточках. В этом случае инвентарные карточки выписывают в двух экземплярах, и второй экземпляр передают по месту на-

хождения объекта. Учет объектов основных средств по месту нахождения осуществляют по лицам, ответственным за сохранность этих средств.

На арендованные основные средства в бухгалтерии арендатора инвентарные карточки не открывают. Для аналитического учета поступивших основных средств используют копии инвентарных карточек арендодателя или же выписки из инвентарной книги.

В бухгалтерии инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку, построенную с учетом классификационных групп по видам основных средств.

На основе инвентарной картотеки на каждую классификационную группу основных средств (по отраслям и видам деятельности, признаку использования, видам основных средств) открывают **карточку учета движения основных средств** (ф. № ОС-12). В карточке за каждый и месяц указывают наличие основных средств на начало месяца, поступление и выбытие основных средств, сумму износа и затраты на капитальный ремонт.

Синтетический учет наличия и движения основных средств

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности, осуществляется по следующим счетам:

1 "Основные средства" (активный)

2 "Износ основных средств" (пассивный)

47 "Реализация и прочее выбытие основных средств" (активно-пассивный).

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

Оприходование основных средств, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал (фонд), оформляется следующей бухгалтерской проводкой:

дебет счета 01 "Основные средства",

кредит счета 75 "Расчеты с учредителями".

Основные средства, приобретенные за плату у других предприятий и лиц, а также созданные на самом предприятии, отражают по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту счета 08 "Капитальные вложения".

Основные средства, поступившие от других организации и лиц безвозмездно, а также в качестве субсидии правительственного органа, отражают по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту счета 87 "Добавочный капитал" (по основным средствам производственного назначения) и счета 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (по основным средствам непроизводственного назначения).

Учет операций по выбытию основных средств осуществляют на операционном активно-пассивном счете 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств". По дебету счета 47 отражают первоначальную стоимость основных средств, а также расходы, связанные с выбытием основных средств, налог на добавленную стоимость основных средств, а по кредиту - сумму износа по выбывшим основным средствам, выручку от ликвидации и стоимость материалов по ценам возможного использования,

Схема записей на счете 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств"

Дебет	Кредит
-------	--------

Первоначальная стоимость выбывших основных средств Расходы, связанные с выбытием основных средств НДС по реализуемым основным средствам Прибыль от выбытия основных средств	Сумма износа по выбывшим основным средствам Выручка от реализации основных средств и стоимость полученных от ликвидации основных средств материалов Убыток от выбытия основных средств
--	--

Схема записей на счете 47

НДС по реализуемым основным средствам
Убыток от выбытия основных средств
Прибыль от выбытия основных средств

I

К счету 47 целесообразно открыть четыре субсчета для учета выбытия основных средств по причинам выбытия:

- 1 "Реализация основных средств";
- 2 "Ликвидация и списание основных средств";
- 3 "Безвозмездная передача основных средств";
- 4 "Передача основных средств в уставный капитал (фонд) других организаций".

При реализации основных средств их продажную стоимость отражают по дебету счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счета 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств" (субсчет 1 "Реализация основных средств"). Одновременно первоначальную стоимость основных средств списывают с кредита счета 01 "Основные средства" в дебет счета 47, а сумму износа по реализованным основным средствам - в дебет счета 02 "Износ основных средств" и кредит счета 47. В дебет счета 47 списывают также налог на добавленную стоимость основных средств (с кредита счета 68 "Расчеты с бюджета") и расходы по реализации основных средств с кредита счетов 43 "Коммерческие расходы", 23 "Вспомогательные производства" и др.

Списание основных средств оформляют следующими бухгалтерскими записями:
дебет счета 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств";
кредит счета 01 "Основные средства";
дебет счета 02 "Износ основных средств";
кредит счета 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств";
дебет счета 68 "Расчеты с бюджета";
кредит счета 43 "Коммерческие расходы", 23 "Вспомогательные производства" и др.

кредит счета 01 "Основные средства"
дебет счета 02 "Износ основных средств" на сумму износа основных средств;
кредит счета 47 "Реализация и прочие выбытия основных средств"
дебет счета 10 "Материалы", на стоимость поступивших
дебет счета 12 "Малоценные и быстро- в результате ликвидации изнашивающиеся предметы", основных средств материалов;
дебет других счетов,
кредит счета 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств".
дебет счета 47 "Реализация и прочее на расходы по ликвидации выбытие основных средств", основных средств.
кредит счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда",
кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",
кредит других счетов

При безвозмездной передаче основных средств их первоначальную стоимость списывают с кредита счета 01 "Основные средства" в дебет счета 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", а сумму износа - с кредита счета 47 в дебет счета 02 "Износ основных средств". Расходы по демонтажу, упаковке, транспортировке и др. по безвозмездно передаваемым объектам отражают по дебету счета 47 с кредита соответствующих расчетных и других счетов. Финансовый результат от безвозмездной передачи основных средств списывают на счета 87 "Добавочный капитал" (по основным средствам производственного назначения) и 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (по основным средствам непроизводственного назначения).

Основные средства, переданные в счет вклада в уставный капитал (фонд) других организаций, отражают по стоимости, определяемой по соглашению сторон, по дебету счета 06 "Долгосрочные финансовые вложения" и кредиту счета 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств". Первоначальную стоимость основных средств списывают с кредита счета 01 "Основные средства" в дебет счета 47, а сумму износа по переданным основным средствам - с кредита счета 47 в дебет счета 02 "Износ основных средств". Дополнительные расходы, связанные с передачей основных средств, списывают в дебет счета 47 с кредита соответствующих счетов.

По окончании отчетного периода (месяца, квартала) определяют разность между дебетовым и кредитовым оборотами по каждому субсчету счета 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств" и списывают ее на счет 80 "Прибыли и убытки". Превышение дебетового оборота над кредитовым отражают по дебету счета 80 и кредиту счета 47, а превышение кредитового оборота над дебетовым - по дебету счета 47 и кредиту счета 80.

По безвозмездно выбывшим основным средствам финансовый результат, как уже отмечалось, списывают на счета 87 "Добавочный капитал" или 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в зависимости от назначения основных средств.

Выявленные при инвентаризации неучтенные основные средства подлежат оприходованию по дебету счета 01 "Основные средства" с кредита счета 80 "Прибыли и убытки" с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц (у бюджетных организаций излишки относят на увеличение финансирования или фондов).

3. Учет износа (амортизации) основных средств

Износ основных средств, подлежащих отражению в учете, определяется ежемесячно исходя из установленных норм амортизационных отчислений на полное их восстановление.

В соответствии с Положением о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве изменен состав средств, являющихся объектом для начисления амортизации. В частности, перечень основных фондов для начисления амортизации дополнен внутрихозяйственными дорогами, оборудованием и транспортными средствами, находящимися в запасе (резерве на складе) и числящимися на балансе основной деятельности действующих организаций.

Вместе с тем стоимостный предел средств труда за единицу, не относящихся к основным средствам и не являющихся объектами для начисления амортизации, увеличен до 50-кратного размера минимальной месячной оплаты труда.

Начисление амортизации не производится во время реконструкции и технического перевооружения основных фондов с полной их остановкой, а также в случае их перевода в установленном порядке на консервацию. На время реконструкции и технического перевооружения срок службы основных фондов продлевается.

Существенные изменения внесены в порядок начисления амортизации. С 1 января 1991 г. амортизационные отчисления производятся только на полное восстановление основных фондов. При этом по всем основным фондам начисление амортизации производят только в течение нормативного срока их службы. С 1 июля 1992 г. износ основных средств начисляется исходя из их восстановительной стоимости.

Начисление амортизации по основным фондам, поступившим по импорту, производится по нормам амортизационных отчислений на аналогичные основные фонды.

В Положении предусмотрен различный порядок начисления амортизации по арендованным основным средствам, зависящим от вида аренды. Если в аренду сдается объект на условиях долгосрочной аренды, то амортизация по этим основным фондам начисляется арендатором с отражением отчислений в себестоимости продукции (работ, услуг). Если в аренду сдаются объекты основных средств на условиях текущей аренды, то амортизация по ним начисляется арендодателем с отнесением отчислений в состав расходов от внереализационных операций и с зачислением арендной платы в состав доходов от внереализованных операций.

Положение разрешает осуществлять ускоренную амортизацию активной части основных фондов (за установленным исключением), введенных в действие после 1 января 1991 г. Ускоренная амортизация может производиться организациями по основным средствам, используемым для увеличения выпуска средств вычислительной техники, новых прогрессивных видов материалов, приборов и оборудования, расширения экспорта продукции в случаях, когда ими осуществляется массовая замена изношенной и морально устаревшей техники новой, более производительной (при согласовании этого вопроса с Минэкономикой РФ и Минфином РФ).

Метод начисления ускоренной амортизации не распространяется на: машины, оборудование и транспортные средства, нормативный срок использования которых не превышает 3 лет;

отдельные виды оборудования самолетно-моторного парка Аэрофлота, нормативный срок службы которых определяется количеством часов работы самолетов и вертолетов:

подвижной состав автомобильного транспорта, по которому начисление амортизации на реновацию производится в процентах от стоимости автомашины, отнесенной к 1000 км фактического пробега;

уникальную технику и оборудование, предназначенные для использования только при определенных видах испытаний и производства ограниченного количества видов конкретной продукции.

При ускоренной амортизации организации применяют равномерный метод исчисления. Однако норма годовых амортизационных отчислений на полное восстановление увеличивается не более чем в два раза.

Изложенный в Положении порядок начисления ускоренной амортизации уточнен постановлением Совета Министров РСФСР "О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР" от 18 июля 1991 г. № 406, постановлением Правительства РФ "Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов" от 19 августа 1994 г. № 967 и Федеральным законом "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ.

Постановлением № 967 в целях создания условий для развития высокотехнологичных отраслей экономики и внедрения эффективных машин и оборудования предоставлено право организациям применять механизм ускоренной амортизации активной части производственных основных фондов.

Перечень высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования, по которым применяется механизм ускоренной амортизации, устанавливается федеральными органами исполнительной власти.

При введении ускоренной амортизации применяется равномерный (линейный) метод ее исчисления, при котором утвержденная в установленном порядке норма годовых амортизационных отчислений увеличивается на коэффициент ускорения, который не должен превышать 2,0.

Необходимость применения механизма ускоренной амортизации в большем размере согласовывается с финансовыми органами субъектов Российской Федерации.

Малые предприятия в соответствии с Федеральным законом от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ вправе применять ускоренную амортизацию основных производственных фондов в размере, в два раза превышающем нормы, установленные для соответствующих видов основных средств. Наряду с применением механизма ускоренной амортизации малые предприятия могут списывать дополнительно как амортизационные отчисления до 50% первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы свыше 3 лет.

При прекращении деятельности малого предприятия до истечения одного года с момента ввода его в действие суммы дополнительно начисленной амортизации подлежат восстановлению за счет увеличения балансовой прибыли предприятия (дебетуют счет 02 "Износ основных средств" и кредитуют счет 80 "Прибыли и убытки").

Увеличенные амортизационные отчисления производят в течение нового расчетного амортизационного срока их службы до полного перенесения всей стоимости на изготавливаемую продукцию или оказываемые услуги и отражают в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 "Износ основных средств" и дебету счетов учета затрат на производство в установленном порядке.

Если организация принимает решение о применении механизма ускоренной амортизации активной части производственных основных средств (в пределах установленного перечня высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования), то оно должно быть оформлено как элемент учетной политики.

Решения о применении механизма ускоренной амортизации в месячный срок доводятся организациями до соответствующих налоговых органов.

Амортизационные отчисления, начисленные ускоренным методом, используются организациями строго по целевому назначению. В случае их не целевого использования дополнительная сумма амортизации, соответствующая расчету по ускоренному методу, включается в налогооблагаемую базу и подлежит налогообложению в соответствии с действующим законодательством.

Постановлением № 967 организациям разрешено применять начиная с 1 июля 1994 г. понижающие коэффициенты (в размере до 0,5) к амортизационным отчислениям в случаях, когда финансово-экономические показатели предприятий и организаций после переоценки основных фондов существенно ухудшаются.

При решении вопроса о введении ускоренной амортизации следует иметь в виду, что

вследствие этих мер существенно увеличивается себестоимость продукции и снижается сумма валовой прибыли, что может сказаться на финансовой устойчивости организации.

Суммы амортизации организации рассчитывают ежемесячно в размере 1/12 годовой нормы и составляют специальную разработочную таблицу **"Расчет износа (амортизации) основных средств"** (при журнально-ордерной форме учета) или машинограмму аналогичного содержания. Эти регистры служат основанием для отражения амортизации и износа основных средств на соответствующих счетах бухгалтерского учета (при журнально-ордерной форме учета в журналах-ордерах № 10, 10/1, ведомостях № 12, 13, 15 и др.).

На практике сумму амортизации за отчетный месяц определяют следующим образом: к сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляют сумму амортизации со стоимости поступивших основных средств за прошлый месяц и вычитают сумму амортизации со стоимости основных средств, выбывших в прошлом месяце.

Для учета износа основных средств используют пассивный счет 02 "Износ основных средств".

К этому счету могут быть открыты два субсчета:

1 "Износ собственных основных средств"

2 "Износ долгосрочно арендованных основных средств".

На первом субсчете учитывают движение износа основных средств, принадлежащих организации на правах собственности, на втором - движение износа долгосрочно арендуемых основных средств.

Начисленную сумму износа по собственным и долгосрочно арендуемым основным средствам производственного назначения отражают по дебету счетов издержек производства и обращения (20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" и других счетов и кредиту счета 02 "Износ основных средств").

По основным средствам, сданным в текущую аренду, сумму износа отражают по дебету счета 80 "Прибыли и убытки" и кредиту счета 02 "Износ основных средств", а по основным средствам непромышленного назначения - по дебету счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" или счетов 81 "Использование прибыли" и 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счета 02.

По объектам жилищного фонда и внешнего благоустройства сумму износа начисляют по нормам амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов в конце года на забалансовых счетах 014 "Износ жилищного фонда" и 015 "Износ объектов внешнего благоустройства".

На продуктивный скот, буйволов, оленей, волов, библиотечные фонды, сооружения городского благоустройства и автомобильные дороги общего пользования, фонды, переведенные на консервацию, фонды бюджетных организаций, земельные участки, находящиеся в собственности организаций и зачисленных в состав основных средств, износ не начисляется.

Сумма износа по полностью амортизированным основным средствам не начисляется.

При выбытии собственных основных средств сумму износа по ним списывают в дебет счета 02 "Износ основных средств" с кредита счета 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств".

Аналитический учет по счету 02 "Износ основных средств" ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

Накопление и использование амортизационного фонда в бухгалтерском учете не отражают. В составе выручки от реализации продукции (работ, услуг) амортизационные отчисления зачисляют на расчетный счет или другие счета предприятия и списывают с этих счетов на финансирование капитальных вложений в основные средства.

Методы начисления амортизации основных средств, применяемые в международной практике. Наиболее распространенными является метод списания стоимости по сумме чисел (метод суммы чисел), или кумулятивный метод; метод уменьшающегося остатка. Два последних метода считаются методами ускоренного списания.

Метод равномерного (прямолинейного) списания. Приданном методе амортизируемую стоимость объекта равномерно списывают на счета издержек производства (обращения) в течение срока его службы. Накопленный износ увеличивается равномерно и так же равномерно уменьшается остаточная стоимость основных средств. Этот метод используется и в отечественной практике учета.

Метод начисления износа пропорционально объему выполненных работ основан на предположении о том, что износ ряда объектов основных средств является только результатом их эксплуатации, а наличие объекта во времени во внимание не принимается. Сумму износа на единицу работы определяют по формуле:

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{ликвидационная стоимость}}{\text{Планируемый (предполагаемый) объем работы}}$$

Если, например, пробег легкового автомобиля составит в первый год 100 000 км, а во второй - 200 000 км, то сумма износа во второй год в два раза превысит сумму первого года.

Метод начисления износа пропорционально объему выполненных работ также применяется в отечественной практике, но со строгими ограничениями. Например, износ некоторых видов автомобилей определенной грузоподъемности начисляется в процентах от стоимости машины па 1000 км пробега; норма износа ряда машин и оборудования корректируется на коэффициент сменности: по асфальто-смесительным установкам при работе в две смены применяется коэффициент 2,0, а при работе в три смены - 2,6. Поправочные коэффициенты норм износа могут применяться при работе в особых условиях.

Метод списания стоимости по сумме чисел (кумулятивный метод). При данном методе сумма износа па каждый год определяется умножением амортизируемой стоимости объекта на коэффициент, исчисляемый отношением числа лет, остающихся до конца службы объекта, на кумулятивное число (сумма чисел - лет эксплуатации).

Например, предполагаемый срок эксплуатации объекта - 5 лет Сумма чисел (лет эксплуатации) составит 15 (1 + 2+3+4+5). В первый год указанный выше коэффициент составит 5/15, во второй - 4/15, в третий - 3/15, четвертый - 2/15, пятый - 1/15. Первоначальная стоимость объекта - 160 тыс. руб., ликвидационная стоимость - 10 тыс. руб., амортизируемая стоимость - 150 тыс. руб. (160 - 10). Суммы износа по годам представлены в табл. 3.

Таблица 3

Начисление износа по методу суммы чисел

Период	Годовая сумма износа, руб.	Накопленный износ, руб.	Остаточная стоимость, руб.
Конец первого года	$150\ 000 \cdot 5/15 - 50\ 000$	50 000	110 000
Конец второго года	$150\ 000 \cdot 4/15 - 40\ 000$	90 000	70 000
Конец третьего года	$150\ 000 - 3/15 - 30\ 000$	120 000	40 000
Конец четвертого года	$150\ 000 \cdot 2/15 - 20\ 000$	140 000	20 000

года			
Конец пятого года	$150\,000 \cdot 1/15 = 10\,000$	150 000	10 000

Данные таблицы показывают, что с годами сумма износа уменьшается. Соответственно изменяются накопленный износ и остаточная стоимость.

Метод уменьшающегося остатка. При данном методе применяется любая увеличенная твердая ставка. Чаще всего применяется удвоенная норма амортизации по сравнению с нормальной, используемой при прямолинейном методе.

При сроке службы в 5 лет норма амортизации при прямолинейном методе составляет 20% в год ($100\% : 5$ лет). При методе уменьшающегося остатка с удвоенной нормой списания норма амортизации будет равна 40% ($20\% \cdot 2$). Эта фиксированная ставка в 40% относится к остаточной стоимости в конце каждого года. Предполагаемая ликвидационная стоимость не принимается во внимание при расчете износа по годам, кроме последнего года. В последний год сумма износа исчисляется вычитанием из остаточной стоимости на начало последнего года ликвидационной стоимости.