

Оглавление

Введение.....	5
1 Теоретические особенности бухгалтерского учета основных средств в коммерческих предприятиях.....	7
1.1 Понятие основных средств и их классификация	7
1.2 Нормативно-правовая база, регламентирующая учет основных средств.....	11
1.3 Документы и документооборот по учету основных средств	14
1.4 Упрощённый порядок учета основных средств для малого бизнеса	16
1.5 Учет основных средств в международной практике.....	18
2 Методологические аспекты бухгалтерского и налогового учета основных средств в коммерческих предприятиях.....	23
2.1 Оценка объектов основных средств.....	23
2.2 Учет движения основных средств.....	27
2.3 Определение срока полезного использования основных средств при их постановке на учет	36
2.4 Учет амортизации основных средств.....	39
2.5 Учет расходов на ремонт основных средств.....	45
2.6 Учет реконструкции и модернизации основных средств	47
2.7 Инвентаризация основных средств	49
3 Ведение бухгалтерского учета основных средств в ООО «Томскэлектросетьсервис»	54
3.1 Организационно-экономическая характеристика ООО «Томскэлектросетьсервис»	54
3.2. Анализ учетной политики ООО «Томскэлектросетьсервис».....	55
3.3. Учет основных средств в ООО «Томскэлектросетьсервис».....	58

3.4 Рекомендации по совершенствованию учета основных средств в ООО «Томскэлектросетьсервис»	60
Заключение	63

РЕФЕРАТ

Выпускная квалификационная работа включает: 61 с. (без учета приложений и списка литературы), 1 рис., 5 табл., 61 источников, 7 прил.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, основные средства, амортизация основных средств.

Объект исследования – ООО «Томскэлектросетьсервис».

Цель работы – исследование особенностей бухгалтерского и налогового учета объектов основных средств в ООО «Томскэлектросетьсервис», рекомендации по совершенствованию учета основных средств.

В процессе исследования использованы законодательные, нормативные, методические материалы, учебные пособия, публикации в специальных журналах, связанные с учетом основных средств в коммерческих организациях.

Основные конструктивные, технологические и технико-эксплуатационные характеристики: Во введении определяется актуальность, цель работы, объект и предмет исследования, практическая значимость результатов, реализация и апробация работы. А также приведен обзор литературных источников по теме работы. В первой главе рассмотрены теоретические вопросы организации бухгалтерского учета основных средств коммерческих организациях, МСФО 16. Во второй главе проанализированы методологические аспекты бухгалтерского и налогового учета объектов основных средств в коммерческих организациях. Третья глава посвящена организации бухгалтерского и налогового учета основных средств в ООО

«Томскэлектросетьсервис» и рекомендациям по совершенствованию учета объектов основных средств. Заключение содержит анализ результатов теоретических и практических исследований при выполнении ВКР, и рекомендации по их практическому использованию.

Степень внедрения: способы совершенствования учета объектов основных средств были сообщены руководству ООО «Томскэлектросетьсервис», и многие из них были приняты во внимание.

Область применения: организация бухгалтерского и налогового учета основных средств в коммерческих организациях.

В будущем планируется расширение области исследования данной темы, изучение данного вопроса в других областях экономических наук.

Введение

Актуальность темы данной выпускной квалификационной работы обусловлена тем, что объекты основных средств считаются наиболее дорогостоящими и долго действующими активами фирмы, которые оказывают влияние на финансовые результаты деятельности.

На современном этапе развития рыночной экономики ни одно предприятие не может эффективно функционировать без наличия собственных основных фондов. Ведь если у предприятия отсутствуют основные средства, то ему сложно организовать свое производство.

Целью данной работы является изучение особенностей бухгалтерского и налогового учета объектов основных средств, а также разработка рекомендаций по их совершенствованию для ООО «Томскэлектросетьсервис».

Задачами выпускной квалификационной работы являются:

- рассмотреть теоретические вопросы организации бухгалтерского учета в коммерческих организациях;
- изучить методологические аспекты бухгалтерского и налогового учета основных средств;
- изучить ведение бухгалтерского и налогового учета основных средств в ООО «Томскэлектросетьсервис»;
- разработать рекомендации по совершенствованию учета внеоборотных активов.

Объектом исследования являются ООО «Томскэлектросетьсервис», основным видом деятельности которого является предоставление услуг по обслуживанию и проектированию объектов энергетики.

Предметом исследования считаются особенности ведения бухгалтерского и налогового учета основных средств в коммерческих организациях.

Практическая значимость проведенного исследования, представленного в работе, заключается в том, что сформулированные рекомендации по совершенствованию деятельности предприятия позволит решать актуальные прикладные задачи по выявлению нарушений в системе бухгалтерского учета основных средств.

При написании выпускной квалификационной работы была использована научная и учебно-методическая литература, а также нормативно-законодательные акты Российской Федерации.

Основными источниками, раскрывающими теоретические аспекты организации бухгалтерского и налогового учета основных средств, явились работы Алисенова А.С, Быкова В.С, Герасимовой Л.Н, Дмитриевой И.М, Зоной А.В, Карпова Т.П. Качковой О.Е, Кондракова Н.П, Предеус Н.В, Шевелева А.Е,

В данных источниках подробно рассмотрены понятия основных средств, классификация основных средств, методологические аспекты бухгалтерского учета.

Информационной основой исследования являются первичные документы, регистры бухгалтерского учета ООО «Томскэлектросетьсервис».

В работе использованы такие общенаучные методы, как анализ, синтез, сравнение, индукция, системный подход и другие.

Работа четко структурирована и состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений.

1 Теоретические особенности бухгалтерского учета основных средств в коммерческих предприятиях

1.1 Понятие основных средств и их классификация

Основу любой деятельности, в процессе которой создается продукция, выполняются работы и оказываются услуги, составляют объекты основных средств. Для того, чтобы осуществлять хозяйственную деятельность в любой отрасли экономики каждой организации, вне зависимости от организационно-правовой формы необходимы средства производства - основные средства.

Основные средства – это один из ключевых факторов производственного процесса. Именно от состояния основных средств и их эффективного использования зависят конечные результаты хозяйственной деятельности предприятия. При рациональном использовании основных фондов возможно улучшить все технико-экономические показатели.

Основные средства (ОС) – это составляемая часть имущества, которая используется в качестве средства труда, во время производства продукции, предоставлении услуг, осуществление работ, необходимых для нужд управления организации либо для предоставления организацией за плату во временное пользование и владение в течение периода, который превышает 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он длится более 12 месяцев [1].

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств», (ПБУ 6/01) организация принимает к учету актив в составе основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

1. объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование, либо во временное пользование;

2. объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
3. организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
4. объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем.

В бухгалтерской отчетности в качестве материально-производственных запасов могут отражаться те активы, которые выполняют вышеупомянутые условия и, если их стоимость составляет не более 40 000 рублей за единицу в учетной политике организации [2].

В Налоговом Кодексе Российской Федерации (НК РФ) основными средствами признается та часть имущества, используемая как средства труда, которые необходимы для производства и реализации товаров, для управления организацией, первоначальная стоимость которых более 100 000 рублей [3].

Единица учета объекта основных средств- это отдельный инвентарный объект, т.е. завершенное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приборами и принадлежностями, выполняющих в совокупности одну функцию.

В том случае, если объект основных средств принадлежит одному или нескольким предприятиям, то в бухгалтерском учете он учитывается согласно доле в общей собственности в составе основных средств.

Каждый инвентарный объект имеет определённый инвентарный номер, сохраняемый на протяжении всего времени нахождения в эксплуатации, запасе, консервации за данным объектом. Обязательно необходимо обозначать на учитываемом объекте инвентарный номер и отражать его в документах, связанных с движением основных средств.

При организации бухгалтерского учета основных средств выделяют следующие основные задачи:

- верное оформление документов, а также своевременность отражения операций в учетных регистрах по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств;
- корректное исчисление суммы амортизации основных средств и отражение данной суммы в учете основных средств;
- точное определение результатов при ликвидации основных средств;
- осуществления контроля за проведенными затратами на ремонт основных средств, за их сохранность и эффективность использования [4].

Основным принципом организации бухгалтерского учета основных средств в организациях считается единая типовая классификация основных средств. Исходя из данной классификации все основные средства группируются по определенным признакам: отраслевому, принадлежности использования, видам [5].

Основным критерием группировки основных средств по отраслям является осуществляемый вид деятельности данной организации. По отраслевому признаку выделяют следующую группировку основных средств: торговля, промышленность, транспорт, сельское хозяйство, общественное питание и др. В этом случае классификационной единицей является вся совокупность средств, находящихся на балансе. С помощью данной классификации можно узнать стоимость основных средств в каждой отрасли.

В зависимости от принадлежности основные средства можно разделить:

- находящиеся в оперативном управлении или хозяйственном ведении организации;
- на принадлежащие на основании права собственности (в том числе сданные в аренду);
- полученные организацией в аренду, безвозмездное пользование и доверительное управление [6].

В соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (ОК 013-94), утвержденным постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 г. № 359, основные средства организаций по видам подразделяются на следующие группы:

- Здания (кроме жилых) – архитектурно- строительные объекты, предназначенные для создания условий труда, отдыха, социокультурного обслуживания населения и сохранения материальных ценностей (склад, гараж, ангар, административный корпус);
- Сооружения - в процессе производства выполняют различные технические функции без изменения предметов труда (нефтяные и газовые скважины, шахты, канализации, ворота, эстакады);
- Жилища - щитовые дома, здания и прочие помещения, используемые для жилья, исторические памятники, относящиеся к жилым домам;
- Машины и оборудование – в том числе энергетическое оборудование, силовые машины, лабораторное оборудование, приборы измерения;
- Средства транспортные - автомобили, прицепы и полуприцепы, суда, мотоциклы, велосипеды;
- Инвентарь производственный и хозяйственный- электродрели, вибраторы, отбойные молотки, верстаки, контейнеры, инвентарная тара и т.д., применяемые для упрощения физического труда, либо для присоединения к машинам для усиления их мощности;
- Скот рабочий, продуктивный и племенной (кроме молодняка и скота для убоя) - лошади, коровы, овцы, волы, верблюды, ослы и прочие рабочие животные;

- Насаждения многолетние - деревья и кустарники, живые изгороди, озеленительные и декоративные насаждения на улицах, площадях, в парках, садах;
- Материальные основные фонды, не включенные в другие группировки - библиотечные фонды, капитальные затраты на улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы) [7].

Изученная группировка основных средств дополняется учетом основных средств по местам хранения и использования. Данная группировка является неотъемлемой частью организации налогового учета так, как налог на имущество в зависимости от нахождения основных средств платиться в различные бюджеты Российской Федерации (в местные бюджеты города или района). Группировка основных средств включает также учет материально-ответственных лиц.

Таким образом, организация бухгалтерского учета по основным средствам гарантирует экономическую группировку основных средств, а также осуществление контроля за их сохранностью и использованием.

1.2 Нормативно-правовая база, регламентирующая учет основных средств

Экономическим субъектам необходимо знать законодательные и нормативные акты для того, чтобы правильно организовывать ведение бухгалтерского учета и составление отчетности так, как сложность формирования системы определяется не ее содержанием, а подходом, на основании которого она формируется.

Организация бухгалтерского учета основных средств осуществляется согласно нормативно-правовым документам, которые могут быть обязательными к применению либо носить рекомендательный характер.

Бухгалтерский учет основных средств регулируется следующими нормативными документами.

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. В статье 11 говорится о том, что все активы подлежат инвентаризации [8].
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ). В статье 130 ГК РФ приводится определение движимого и недвижимого имущества. Недвижимые объекты – это земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, т.е. объекты, перемещению которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в т.ч. здания, сооружения.

Вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги признаются движимым имуществом.

Глава 34 Гражданского Кодекса Российской Федерации регулирует арендные отношения, которые распространены в малом и среднем бизнесе из-за недостатка средств для покупки основных фондов [9].

3. Налоговый Кодекс Российской Федерации (НК РФ). НК РФ регулирует порядок учета и амортизации основных средств в соответствии с требованиями главы 21 «Налог на добавленную стоимость» и главы 25 «Налог на прибыль» части 2 НК РФ.

В налоговом учете основными средствами считают ту часть имущества, которая используется в качестве средств труда для производства и реализации товаров или для управления организацией [10].

4. Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.1998 г. №164-ФЗ содержит определение объекта лизинга, субъектов лизинга, обозначает особенности лизингового договора, прав и обязанностей сторон и лизинговых платежей.

Предметом лизинга могут быть любые неупотребляемые вещи, в т.ч. предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и недвижимое имущество.

Земельные участки и другие природные объекты, а также имущество, которое федеральными законами запрещено для свободного обращения или

для которого установлен особый порядок обращения не являются предметом лизинга. Кроме объектов военного назначения, лизинг которых осуществляется в соответствии с международными договорами Российской Федерации [11].

5. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 года № 26н «Об утверждении ПБУ «Учет основных средств (ПБУ 6/01)», в котором раскрыто определение основных средств, методы начисления амортизации. Также содержится перечень информации подлежащей к раскрытию отчетности [12].
6. Приказ Минфина РФ от 06.05. 1999 года № 32н «Об утверждении ПБУ «Доходы организаций (ПБУ 9/99)» раскрывает понятие доходов организаций, порядок их признания. В соответствии с данным приказом прочими доходами являются поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, товаров, продукции [13].
7. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 года № 33н «Об утверждении ПБУ «Расходы организации» (ПБУ 10/99)» в части основных средств устанавливает, что расходы от реализации основных средств признаются прочими [14].
8. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 года № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств», разработанный в целях правильного применения ПБУ 6/01[15].
9. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 года № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». На основании этого документа определяются сроки полезного использования объектов основных средств, норма и сумма амортизации [16].
- 10.Постановление Государственного комитета по статистике РФ от 21.01.2003 года № 7 «Об утверждении унифицированных форм

первичной учетной документации по учету основных средств». В данном документе разработаны основные формы первичных документов учета основных средств [17].

Развитие рыночных отношений предъявляет новые требования к формированию финансовой информации о деятельности хозяйствующих субъектов, требует изменения функциональной направленности бухгалтерского учета, превращая его преимущественно из фиксирующего инструмента в инструмент анализа и совершенствования хозяйственной политики организации.

1.3 Документы и документооборот по учету основных средств

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» от 26.12.2011 г. № 402-ФЗ все хозяйственные операции, которые осуществляет организация должны быть подтверждены оправдательными документами. Оправдательные документами считаются первичные документы по учету, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Все операции по движению объектов основных средств должны быть документально подтверждены соответствующими первичными документами с того момента, когда основные средства приняты к учету и до момента выбытия этих объектов.

Государственный комитет Российской Федерации по статистике утвердил основные формы первичной документации по учету объектов основных средств, а также предоставил указания по их заполнению.

В таблице 1 представлены основные первичные документы по учету основных средств в таблице 1 [18].

Таблица 1- Первичные документы по учету основных средств

Название первичного документа	Назначение документа
1.ОС- 1. Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий и сооружений)	Применяются для оформления учета поступления и выбытия основных средств. Создаются в не менее двух экземплярах.
2.ОС- 1а. Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	
3.ОС- 1б. Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий и сооружений)	

4.ОС -2. Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств	Оформляется при учете перемещения объектов основных средств из одного подразделения в другое внутри организации. Выписываются в трех экземплярах.
--	---

Таблица 1- Первичные документы по учету основных средств (продолжение)

5.ОС-3. Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств	Создается при оформлении учета приема-сдачи объектов основных средств из ремонта, модернизации и реконструкции. Требуется один или два экземпляра.
6.ОС-4. Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных)	Формируются при списании пришедших в негодность основных средств. Необходимо два экземпляра.
7.ОС- 4а. Акт о списании автотранспортных средств	
8.ОС- 4б. Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств);	
9.ОС- 6. Инвентарная карточка учета объекта основных средств	Необходимы для учета наличия объекта основных средств, а также учета его движения внутри организации. В бухгалтерии ведутся в одном экземпляре.
10.ОС-6а. Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств	
11.ОС- 6б. Инвентарная книга учета объектов основных средств	
12.ОС-14. Акт о приеме (поступления) оборудования	Применяется для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств, в одном экземпляре.
13.ОС-15. Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж	Создается при передаче оборудования в монтаж в одном экземпляре.
14.ОС-16. Акт о выявленных дефектах оборудования	При выявлении дефектов оборудования, переданных в монтаж, наладку или испытания формируется в двух экземплярах.

С января 2013 года формы первичных учетных документов, которые содержатся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации не обязательно применять. Но при желании организации имеют право использовать первичные документы, которые утверждает руководитель организации по представлению главного бухгалтера. При этом создаваемый первичный документ в обязательном порядке должен содержать следующие реквизиты:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование организации, составивший документ;
- содержание факта хозяйственной операции;
- величина натурального или денежного измерения факта осуществления хозяйственной операции с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица, который совершил операции и ответственного за правильность оформления;
- подписи вышеупомянутых лиц.

В программе «1С: Бухгалтерия» включены формы первичных учетных документов, которые сформированы на основе соответствующих форм, содержащихся в альбомах унифицированных форм первичной учётной документации, утвержденных постановлениями Госкомстата Российской Федерации, и обязательных к применению экономическими субъектами до вступления в силу Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте». Все формы разделены на две группы: внутренние первичные учётные документы и учётные документы, формирующие внешний документооборот экономического субъекта.

Грамотное и своевременное заполнение и обработка первичных документов по учету основных средств позволяет в дальнейшем правильно организовывать бухгалтерский учет.

1.4 Упрощённый порядок учета основных средств для малого бизнеса

22 марта 2016 года специалисты главного финансового ведомства подготовили проект приказа Минфина России «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету».

Внесены предложения о применении упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность для следующих экономических субъектов:

- субъекты малого предпринимательства;
- некоммерческие организации;
- организации, которые получили статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов (участники проекта Сколково) [19]

В соответствии с проектом, если организация имеет право применять упрощенные способы бухгалтерского учета, то предлагается определять первоначальную стоимость основных средств:

- при приобретении объекта основных средств за плату-по цене поставщика и затрат на монтаж (при наличии таких затрат, если они не отражены в цене);
- при их сооружении – в сумме, которая уплачивается в соответствии с договорами строительного подряда и другими договорами, которые были заключены с целью приобретения, сооружения и изготовления основных средств.

Также организация, которая может применять упрощенный способ бухгалтерского учета может:

- начислять годовую сумма амортизации единовременно по состоянию на 31 декабря отчетного года либо периодически на протяжении отчетного года;
- при принятии объектов производственного и хозяйственного инвентаря к бухгалтерскому учету организация может начислять амортизацию в размере их первоначальной стоимости [20].

На основании вышеупомянутых предложений Минфин России подготовил проект приказа «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету». Стоит отметить, что при внесении данных предложений в приказ Минфина России в иные нормативные документы не

потребуется вносить изменения. Введение данного приказа в действие предусматривается с 1 января 2017 года.

1.5 Учет основных средств в международной практике

Международный стандарт финансовой отчетности 16 признает объектами основных средств материальные активы, которые:

- предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров, или услуг, для административных целей или сдачи в аренду;
- используемые в течение более одного отчетного периода.

Основные средства признаются в качестве активов, когда:

- себестоимость актива для компании может быть надежно оценена;
- ожидается, что организация получит будущие экономические выгоды при использовании данного объекта.

Объект основных средств признается по первоначальной стоимости, которая включает:

- все затраты, которые непосредственно связаны с доставкой актива до его местонахождения и приведение его в состояние готовности к эксплуатации;
- затраты по привлечению заемных средств по квалифицируемым активам;
- общеадминистративные расходы, которые напрямую связаны с приобретением;
- предполагаемые затраты на демонтаж, удаление, перемещение объекта.

Признание затрат в составе балансовой стоимости объекта основных средств прекращается в тот момент, когда актив доставлен до места эксплуатации и приведен в состояние, пригодное для использования. Поэтому

затраты, которая понесла организация в процессе использования или перемещения объекта не включается в его балансовую стоимость.

После того, как объект основных средств может быть надежно оценен, то актив подлежит учету по переоцененной стоимости, равной справедливой стоимости на момент переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения.

Справедливая стоимость – это цена, которая бы была получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Для того, чтобы не допустить существенного различия между балансовой стоимостью внеоборотного актива и переоцененной, необходимо регулярно проводить переоценку. Периодичность проведения зависит от степени изменения справедливой стоимости объекта.

Стоит отметить, что балансовая стоимость объекта основных средств корректируется до его переоцененной стоимости.

В МСФО 16 указано, что можно начислять амортизацию на компоненты основных средств, а, следовательно, необходимо начислять отдельную амортизацию и на оставшиеся части этих объектов.

Амортизационная стоимость определяется как разность между первоначальной и ликвидационной стоимостью.

Ликвидационная стоимость- это сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива в конце срока его полезного использования за вычетом предполагаемых затрат на выбытие.

Следует отметить, что ликвидационная стоимость и срок полезного использования объекта подлежат пересмотру на дату окончания отчетного периода.

Начисление амортизации происходит с того момента, когда актив становится пригодным для использования.

Определение срока полезного использования объекта происходит исходя из предполагаемой полезности для организации. Организация вправе

пересматривать срок полезного использования внеоборотного актива, опираясь на профессиональное суждение, которое основано на опыте работе с подобными объектами.

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности выделяют 3 метода начисления амортизации:

- линейный метод;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод списания стоимости пропорционально объему продукции.

При использовании линейного метода начисления амортизации происходит постоянное начисление суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если не меняется его ликвидационная стоимость.

В результате применения метода уменьшаемого остатка сумма начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования актива уменьшается.

Метод списания стоимости пропорционально объему продукции заключается в начислении суммы амортизации на основе ожидаемого использования или уровня производительности.

Начисление амортизации может прекращаться на более раннюю дату в случае, если:

- актив классифицируется как предназначенный для продажи;
- прекращается признание актива или он полностью амортизируется.

Амортизация не прекращается, когда актив становится неиспользуемым, или изымается из активного использования.

В зависимости от особенностей потребления будущих экономических выгод, заключенных в активах организация выбирает тот или иной способ начисления амортизации [21].

Для того, чтобы определить произошло ли обесценение актива, то в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов» необходимо провести тест на обесценение.

При оценке наличия признаков возможного обесценения организация должна рассмотреть, как внешние, так и внутренние источники информации.

К внутренним источникам информации относятся:

- наличие признаков устаревания актива;
- произошли значительные неблагоприятные изменения на протяжении периода;
- экономическая эффективность хуже, чем ожидалась по данным финансовой отчетности.

Внешние источники информации включают:

- наличие признаков, свидетельствующих о гораздо большем снижении стоимости актива, чем ожидалось при обычном использовании;
- ожидания о происхождении неблагоприятных изменений для организации;
- изменение рыночных процентных ставок, которые окажут влияние на ставку дисконтирования;
- неравенство балансовой стоимости и рыночной стоимости активов.

На конец каждого отчетного периода организация должна выявить какие-либо признаки обесценения активов. При наличии этих признаков предприятие должно определить возмещаемую сумму актива.

Возмещаемая сумма актива равна справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие и ценности использования.

Компенсация от третьих сторон за активы, которые были обесценены, потеряны или переданы, будет включена в состав доходов в отчете о прибылях и убытках, при появлении основания для получения компенсации.

Компания должна оценивать наличие любых признаков, свидетельствующих о возможном обесценении активов на каждую дату составления бухгалтерской отчетности [22].

Прекращение признания балансовой стоимости объекта основных средств происходит:

- при выбытии основного средства;
- в случае, если не ожидается никаких будущих экономических выгод от использования внеоборотного актива.

Таким образом, сравнивая ПБУ 6/01 и МСФО 16 можно сделать вывод о том, что в основном все методики учета основных средств совпадают, за исключением начисления амортизации.

2 Методологические аспекты бухгалтерского и налогового учета основных средств в коммерческих предприятиях

2.1 Оценка объектов основных средств

Особую актуальность в современных условиях рыночной экономики приобретают проблемы оценки активов организации как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Стоит отметить, что выбор тех или иных методологических приемов оценки имущества непосредственно влияет на финансовый результат предприятия, от него зависят размеры налогооблагаемой, распределяемой и инвестируемой прибыли.

В бухгалтерском учете выделяют первоначальную, восстановительную и остаточную стоимость основных средств. Как правило в бухгалтерском учете и отчетности объекты основных средств отражаются по первоначальной

Первоначальная стоимость основных средств складывается из стоимости основных средств и фактических затрат, связанных с его изготовлением или приобретением, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

В фактические затраты на изготовление и приобретение основных средств включают:

- суммы, которые уплачивают поставщику в соответствии с договором, а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, которые уплачивают организации за осуществление работ по договору строительного подряда и другим договорам;
- платежи, уплачиваемые организациями за предоставление консультационных и информационных услуг, которые связаны с приобретением основных средств;
- таможенные сборы и таможенные пошлины;
- государственные пошлины и невозмещаемые налоги, уплачиваемые при приобретении основных средств;

- определенная сумма вознаграждений, которую получает посредническая организация при покупке объекта основных средств;
- другие затраты, непосредственно связанных с приобретением и изготовлением объекта основных средств [23].

В фактические затраты, связанные с приобретением и изготовлением объекта основных средств, не включаются общехозяйственные и иные аналогичные расходы, за исключением тех случаев, когда они связаны с приобретением или изготовлением основных средств.

При внесении объекта основных средств в счет вклада в уставный капитал организации, то первоначальной стоимостью основных средств считается денежная оценка, согласованная учредителями организации.

Если организация получает объект основных средств по договору дарения, то его первоначальная стоимость равна текущей рыночной стоимости на момент принятия в качестве вложений во внеоборотные активы в бухгалтерском учете.

Первоначальной стоимостью объектов основных средств, которые были получены по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, является стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. При этом стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией определяется согласно цене, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно определяет организация.

В случае принятия к бухгалтерскому учету объектов основных средств их стоимость не подлежит изменению, кроме следующих случаев.

Первоначальная стоимость основных средств может изменяться при достройке, дооборудования, модернизации, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки основных средств.

В Налоговом Кодексе РФ порядок определения первоначальной стоимости объекта основных средств совпадает с порядком, используемым в

бухгалтерском учете. В налоговом учете также предусматривается изменения первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, технического перевооружения и в других аналогичных случаях.

Остаточная стоимость основных средств – это разница между первоначальной стоимостью основных средств и суммой амортизации.

В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости.

По истечению определенного периода времени первоначальная стоимость основных средств изменяется от стоимости аналогичных объектов основных средств, приобретаемых в современных условиях. Для того, чтобы избежать это отклонение периодически следует проводить переоценку основных средств и определять их восстановительную стоимость.

Переоценка объектов основных средств производится для определения реальной стоимости объектов путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на определенную дату переоценки.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств», (ПБУ 6/01) коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного периода) проводить переоценку группы однородных объектов по восстановительной стоимости.

Если организация примет решение о переоценке основных средств, то следует учитывать, что в последующем необходимо будет производить переоценку основных средств регулярно, чтобы стоимость отражения основных средств в бухгалтерском учете существенно не отличалась от восстановительной стоимости [24].

При решении проведении переоценки основных средств организация должна проверить наличие объектов основных средств, подлежащих переоценке.

Организация должна оформить соответствующий распорядительный документ о проведении переоценки, который обязателен для всех служб организации, задействованных в переоценке основных средств [25].

Методика проведения переоценки основных средств закреплена в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств, согласно которым переоценка должна проводиться по следующему алгоритму:

- рассчитывается коэффициент переоценки – отношение восстановительной стоимости к балансовой стоимости переоцениваемого основного средства;
- определяется переоцененная величина амортизационных отчислений- как произведение суммы накопленной амортизации и коэффициента переоценки;
- вычисляется переоцененная стоимость основного средства- произведение первоначальной стоимости основного средства и коэффициента переоценки;
- в бухгалтерском учете отражается сумма дооценки (уценки) основных средств и сумма амортизационных отчислений; сумма дооценки (уценки) основного средства рассчитывается как разность между переоцененной стоимостью и первоначальной стоимостью основного средства; сумма корректировки амортизационных отчислений рассчитывается как разность между переоцененной суммой амортизации, накопленной на дату переоценки; разность между сумой дооценки (уценки) основного средства и суммой корректировки амортизационных отчислений отражается в составе добавочного капитала или нераспределенной прибыли[26].

В бухгалтерской отчетности результаты проведения переоценки объектов основных средств отражаются обособленно на конец отчетного года.

В этом случае делают традиционные бухгалтерские записи:

Дебет счета 01 Кредит счета 83 – дооценка основного средства;

Дебет счета 83 Кредит счета 02 – дооценка начисленной амортизации;
Дебет счета 91/2 Кредит счета 01- уценка основного средства
Дебет счета 02 Кредит счета 91/1- уценка начисленной амортизации
[27].

Переоценка, осуществленная в бухгалтерском учете, не учитывается для целей расчета по налогу на прибыль.

Использование данного способа переоценки позволяет довести остаточную стоимость переоцениваемого основного средства до восстановительной стоимости. Для финансовой отчетности это обстоятельство имеет важное значение, ведь после осуществления переоценки основных средств, они будут оценены по текущей стоимости в бухгалтерской отчетности. А текущая стоимость подтверждена рыночными ценами. Таким образом, пользователь бухгалтерской отчетности будет информирован о текущей стоимости принадлежащих организации основных средств.

2.2 Учет движения основных средств

На протяжении ведения хозяйственной деятельности каждая организация в определенной степени сталкивается с ведением учета поступления основных средств.

В зависимости от способа поступления объектов основных средств в организацию осуществляются различные операции в бухгалтерском учете по учету поступления основных средств.

Выделяют несколько способов поступления основных средств в организацию:

- вклад в уставный капитал;
- приобретение за плату;
- безвозмездное поступление;
- приобретение по договору мены;
- изготовление основного средства [28].

Первоначальная стоимость основных средств, полученных от вклада учредителей в уставный капитал – это денежная оценка, которую согласовали учредители.

В ст. 277 НК РФ первоначальная стоимость основных средств, которые учредители внесли в уставный капитал вычисляется исходя из их остаточной стоимости по данным налогового учета передающей стороны при этом стоит учитывать расходы, которые понесла передающая сторона в связи с передачей имущества. Однако эти расходы определяются в качестве вноса в уставный капитал организации.

При этом, если получающая сторона не может подтвердить это соответствующими документами, то стоимость части или всего имущества равна нулю.

Данное правило организации налогового учета не применяется, если учредитель является физическим лицом или иностранной организацией.

В этом случае первоначальная стоимость объектов определяется исходя из документально подтвержденных расходов на их создание (приобретение), учитывая амортизацию, начисленную в целях налогообложения прибыли в государстве, в котором передающая сторона является налоговым резидентом. Данная стоимость сравнивается с текущей рыночной ценой, которую подтверждает независимый оценщик согласно законодательству государства, налоговым резидентом которого является передающая сторона.

Первоначальной стоимостью объекта будет признана меньшая из двух величин (документально подтвержденные расходы с учетом амортизации либо рыночная цена).

Согласно ст. 170 НК РФ получающая сторона имеет право предъявить к вычету сумму НДС по полученному в качестве вклада в уставный капитал основному средству, если оно будет использоваться в деятельности признаваемой объектом налогообложения НДС [29].

При организации бухгалтерского учета по поступлению основного средства в счет вклада в уставный капитал будут зафиксированы записи:

Дебет счета 08 Кредит счета 75- поступление основного средства в счет вклада в уставный капитал;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 – НДС входящий;

Дебет счета 08 Кредит счетов 23, 60 – отражены расходы по доставке, монтажу и установке оборудования;

Дебет счета 01 Кредит счета 08- ввод в эксплуатацию [30].

Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату является сумма фактических затрат, которые связаны с их приобретением, включая консультационные и другие аналогичные затраты, а также расходы по доставке в организацию и доведение основных средств до пригодного к использованию состояния, не считая суммы НДС и других возмещаемых налогов. К первоначальной стоимости основных средств не относятся общехозяйственные и другие аналогичные расходы, не учитывая те случаи, когда они непосредственны связаны с приобретением [31].

При определении первоначальной стоимости поступающего основного средства в целях налогообложения можно наблюдать определенные особенности, которые могут привести к появлению различий в бухгалтерском и налоговом учете.

Согласно ст. 258 Налогового Кодекса Российской Федерации организации имеют право получать амортизационные премии. То есть организации одновременно имеют право включать в отчетном периоде в состав расходов до 10 или до 30% (для основных средств, которые относятся к 3-7 амортизационным группам) первоначальной стоимости приобретенных объектов основных средств.

Таким образом, в налоговом учете после ввода основного средства в эксплуатацию, его будут учитывать по первоначальной стоимости за вычетом не более 10-30% расходов соответственно.

Необходимо обратить внимание на то, что организации разрешено использовать амортизационную премию только в отношении амортизируемого имущества.

Амортизационная премия не применяется относительно:

- основных средств, которые организация получила безвозмездно;
- основные средства, полученные от учредителей в счет вклада в уставной капитал [32].

В Налоговом Кодексе Российской Федерации нет формального запрета на применение амортизационной премии относительно основных средств, полученных в счет вклада в уставной капитал.

Однако специалисты Минфина РФ утверждают, что организация, которая получила основные средства от учредителя в качестве вклада в уставной капитал, не понесла никаких расходов, поэтому данную норму НК РФ не следует применять [33].

Суммы НДС, которые предъявил продавец по основным средствам и которые он указал в счете-фактуре, поступившей до момента принятия к учету этих основных средств, подлежат вычету после их принятия на учет в качестве основных средств [34].

Если произведена покупка основных средств, то в бухгалтерском учете необходимо отразить:

Дебет счета 08 Кредит счетов 60,76- покупка основного средства;

Дебет счета 19 Кредит счетов 60,76- НДС входящий;

Дебет счетов 60,76 Кредит счета 51 – расчет с поставщиками;

Дебет счета 01 Кредит счета 08- ввод основного средства в эксплуатацию;

Дебет счета 68/_{НДС} Кредит счета 19 – принят к возмещению НДС из бюджета [35].

В том случае, когда после покупки основного средства необходимо произвести его монтаж, то в бухгалтерском учете отразят следующие записи:

Дебет счета 07 Кредит счетов 60,76- покупка основного средства;

Дебет счета 19 Кредит счетов 60,76 – НДС входящий;
Дебет счетов 60,76 Кредит счета 51- расчет с поставщиками;
Дебет счета 08 Кредит счета 07- основное средство передано в монтаж;
Дебет счета 08 Кредит счетов 10, 70,69,02- расчет по монтажу;
Дебет счета 01 Кредит счета 08 – ввод в эксплуатацию основного средства;

Дебет счета 68/_{НДС} Кредит счета 19 –принят к возмещению НДС из бюджета [36].

При организации бухгалтерского учета первоначальная стоимость основных средств, которые организация получила безвозмездно (по договору дарения) определяется как текущая рыночная цена на момент принятия в составе вложений во внеоборотные активы [37].

При этом составляются бухгалтерские записи следующего плана:

Дебет счета 08 Кредит счета 98/2-отражена рыночная стоимость полученного по договору дарения основного средства;

Дебет счета 08 Кредит счета 76- отражены затраты на оценку;

Дебет счета 01 Кредит счета 08 – основное средство введено в эксплуатацию;

Дебет счетов 20, 25, 26 Кредит счета 02 – начислена амортизация по основному средству;

Дебет счета 98/1 Кредит счета 91/1 –часть доходов будущих периодов отнесена к текущим доходам [38].

В ст.251 Налогового Кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в состав внереализационных доходов включаются доходы в виде безвозмездно полученного имущества, за исключением имущества, полученного безвозмездно:

- от организации, если уставный капитал получающей стороны более 50% состоит из вклада (доли) передающей организации;

- от организации, если уставный капитал передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада получающей организации;
- от физического лица, если уставный капитал получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада данного физического лица.

При этом необходимо отметить, что полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если это имущество не передается третьим лицам в течение одного года со дня его получения.

Оценка доходов при безвозмездном получении имущества осуществляется исходя из рыночных цен, но не ниже остаточной стоимости [39].

Первоначальной стоимостью основных средств, которые организация получила по договорам, предусматривающим исполнение обязательств надёжными средствами (договор мены), является стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Согласно ПБУ 6/01 если невозможно установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств надёжными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств [40].

При организации бухгалтерского учета основных средств по договору мены следует оформить записи:

Дебет счета 08 Кредит счета 60 – отражена стоимость поступившего по договору мены основного средства;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 – отражена сумма НДС со стоимости поступившего основного средства;

Дебет счета 60 Кредит счета 62 – зачтены взаимные требования;

Дебет счета 01 Кредит счета 08- основное средство введено в эксплуатацию [41].

Если организация самостоятельно изготавливает основное средство, то его первоначальная стоимость формируется в бухгалтерском учете исходя из всех фактических затрат, связанных с их производством.

Необходимо отметить то, что если организация не является строительной, но проводит определенные строительно-монтажные работы, то у этой компании появится необходимость вести отдельный учет затрат по основному виду деятельности и по строительству.

В соответствии со ст. 319 Налогового Кодекса Российской Федерации первоначальной стоимостью объектов основных средств собственного производства для налогообложения прибыли признается стоимость готовой продукции.

Это положение относится только к тем основным средствам, которые являются частью товарной продукции, если часть готовой продукции используется организацией в качестве основных средств. В этом случае основные средства оцениваются исходя из затрат.

В том случае, когда объект основных средств изготавливается специально для использования внутри организации, то в налоговом учете его оценка равна сумме фактических расходов.

При строительстве объекта основных средств собственными силами организация должна учитывать то, что выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд согласно ст. 146 НК РФ признается объектом обложения НДС.

Сумма НДС исчисляется к уплате в бюджет по ставке 18% от суммы фактических расходов на строительство объектов (ст. 159 НК РФ) [42].

Если организация самостоятельно изготавливает объект основных средств, то при бухгалтерском учете отражается следующая корреспонденция счетов:

Дебет счета 08 Кредит счета 10 – списание материалов на постройку ОС;

Дебет счета 08 Кредит счетов 23, 25, 26, 60, 76 – прочие затраты;

Дебет счета 19 Кредит счетов 60, 76 – отражен НДС по затратам;

Дебет счета 68 Кредит счета 19 – принятие к вычету НДС из бюджета;

Дебет счета 01 Кредит счета 08 – ввод ОС в эксплуатацию [43].

Необходимо отметить, что в бухгалтерском и налоговом учете существуют определенные особенности отражения поступления основных средств.

В соответствии с приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26 н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету» «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) выбытие основных средств по бухгалтерскому учету может иметь место в случаях:

- продажи, списания в случаях морального и физического износа;
- ликвидации при авариях и стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- передачи в виде вклада в уставный капитал других организаций;
- недостачи, порчи выявленных при инвентаризации активов и обязательств.

Доходы и расходы от выбытия объекта основных средств подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

В случае продажи объекта основных средств в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дебет счета 62 Кредит счета 91/1 – отражены доходы от продажи основных средств и задолженность предприятия;

Дебет счета 51 Кредит счета 62 - поступили денежные средства от покупателя;

Дебет счета 91/2 Кредит счета 68 – начислен НДС;

Дебет счета 01_{выбытие} Кредит счета 01 – списана первоначальная стоимость основного средства;

Дебет счета 02 Кредит счета 01_{выбытие} – списана сумма начисленной амортизации;

Дебет счета 91/2 Кредит счета 01_{выбытие} – списана остаточная стоимость основных средств;

Дебет счета 91/2 Кредит счетов 23, 20, 25 – списаны расходы. Связанные с продажей объекта основных средств.

При передачи основных средств в качестве вклада в уставный капитал предприятию необходимо отразить бухгалтерские записи при организации учета:

Дебет счета 01_{выбытие} Кредит счета 01 – списана первоначальная стоимость основного средства;

Дебет счета 02 Кредит счета 01_{выбытие} – списана сумма начисленной амортизации;

Дебет счета 58/1 Кредит счета 01_{выбытие} – отражена передача объекта основных средств в качестве вклада в уставный капитал (по остаточной стоимости);

Дебет счета 19 Кредит счета 68 – восстановлен НДС по основному средству, переданному в качестве вклада в уставный капитал;

Дебет счета 58/1 Кредит счета 19 – восстановленный НДС отражен в составе финансовых вложений.

Если организация списывает объект основных средств за непригодностью, то бухгалтеру необходимо сделать следующие записи:

Дебет счета 01_{выбытие} Кредит счета 01 – списана первоначальная стоимость ликвидируемого объекта основных средств;

Дебет счета 02 Кредит счета 01_{выбытие} – списана сумма начисленной амортизации;

Дебет счета 91/2 Кредит счета 01_{выбытие} – списана остаточная стоимость ликвидируемого объекта основных средств;

Дебет счета 91/2 Кредит счетов 23, 20, 25 – списаны расходы. Связанные с ликвидацией объекта основных средств;

Дебет счета 10 Кредит счета 91/1 – оприходованы материал, лом, утиль, полученные при ликвидации объекта основных средств;

Дебет счета 99 Кредит счета 91/1 – отражен убыток от ликвидации объекта основных средств [44].

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации расходы на ликвидацию основных средств уменьшают налогооблагаемую базу.

Объект основных средств может быть частично ликвидирован. В результате его первоначальная стоимость уменьшится. А затраты на частичную ликвидацию в бухгалтерском учете отразят в составе прочих расходов, в налоговом же учете – в составе внереализационных расходов. Стоит отметить, что после частичной ликвидации оставшиеся материалы принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной цене. А стоимость оставшихся материалов увеличивает облагаемую прибыль.

2.3 Определение срока полезного использования основных средств при их постановке на учет

При организации бухгалтерского учета каждый бухгалтер сталкивается с задачей определения срока полезного использования объекта основных средств. Так как в бухгалтерском и налоговом учете исходя из срока полезного использования основного средства начисляется амортизация.

Срок полезного использования – это определенный интервал времени, на протяжении которого объект основных средств предполагается к использованию в организации [45].

Для организации бухгалтерского учета срок полезного использования объекта основных средств устанавливается двумя способами:

- согласно Положениям по бухгалтерскому учету «Учет основных средств», (ПБУ 6/01);
- по постановлению Правительства РФ «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

В ПБУ 6/01 срок полезного использования объекта основных средств определяется в зависимости от:

- срока, в течение которого планируется использовать объект основных средств для производства продукции, управленческих нужд и иного извлечения доходов;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта;
- периода времени, по окончании которого основное средство будет непригодно к дальнейшему использованию; при этом необходимо брать во внимание естественные условия и влияние агрессивной среды, а также системы проведения ремонта.

Руководитель единожды устанавливает и закрепляет в учетной политике срок полезного использования объекта основных средств. При осуществлении организацией дальнейшей деятельности этот срок может быть пересмотрен лишь после осуществления реконструкции, модернизации, достройки или дооборудования объекта основных средств. Во всех других случаях срок полезного использования основного средства не подлежит изменению в зависимости эксплуатируется ли объект основных средств по окончании ранее установленного срока полезного использования [46].

В соответствии с Постановлением Правительства РФ «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» организация может самостоятельно назначать срок полезного использования объекта основных средств как для целей налогового учета, так и для осуществления бухгалтерского учета. В таблице 2 представлены

амортизационные группы амортизируемого имущества, которые расположены в порядке возрастания срока полезного использования.

Таблица 2 –Амортизируемые группы амортизируемого имущества

Группа	Срок полезного использования имущества, включенного в амортизационную группу
I	от 1 года до 2 включительно
II	от 2 до 3 включительно
III	от 3 до 5 включительно
IV	от 5 до 7 включительно
V	от 7 до 10 включительно
VI	от 10 до 15 включительно
VII	от 15 до 20 включительно
VIII	от 20 до 25 включительно
IX	от 25 до 30 включительно
X	свыше 30 лет

Для определения срока полезного использования объекта основных средств необходимо найти наименование объекта в данной классификации и определить группу, к которой он относится [47].

Если в этой классификации отсутствует срок полезного использования объекта основных средств, то в соответствии со ст. 258 НК РФ его можно определить по техническим условиям или рекомендациям производителя [48].

При отсутствии объекта основных средств в постановлении Правительства РФ «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы», а также если нет технических условий, то в этом случае для нахождения срока полезного использования основных средств необходимо отправить соответствующий запросом в Минэкономразвития России [49].

Для целей бухгалтерского и налогового учета необходимо устанавливать одинаковый срок полезного использования объекта основных средств. В противном случае в Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», (ПБУ 18/01) сказано, что организации не избежать отражения временных разниц.

Временная разница – это доходы и расходы, которые формируют прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом отчетном периоде [50].

2.4 Учет амортизации основных средств

Установлено, что во время использования основных средств, которыми владеет организация, наблюдается потеря их технических свойств и качеств.

Амортизацией основных средств принято считать перенесение части стоимости основных средств на себестоимость продукции, работ или услуг. Также стоит отметить, что амортизация по объектам основных средств начисляется на протяжении всего срока полезного использования основного средства, то есть периода времени, в течение которого применение и использование объекта основных средств может приносить организации экономические выгоды.

Способы начисления амортизации объектов основных средств установлены в Приказе Минфина РФ от 30.03.2001 года № 26н «Об утверждении ПБУ «Учет основных средств (ПБУ 6/01)». Согласно данному ПБУ 6/01 выделяют несколько способов начисления амортизации:

- линейный;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции [51].

Рассмотрим каждый из перечисленных способов начисления амортизации подробнее.

Линейный способ начисления амортизации является самым распространенным. Суть данного метода заключается в том, что ежегодно амортизируется равная часть первоначальной стоимости объекта основных средств. Согласно формуле 1 можно определить величину амортизации с

учетом первоначальной стоимости и нормы амортизации, рассчитываемую исходя из срока полезного использования:

$$A = PC * H_a, \quad (1)$$

где А-амортизация

РС –первоначальная стоимость объекта основных средств;

H_a - норма амортизации, исходя из срока полезного использования объектов, находим по формуле 2.

$$H_a = \frac{1}{CPI}, \quad (2)$$

где H_a - норма амортизации, рассчитанная исходя из срока полезного использования объектов;

СПИ-срок полезного использования объекта основных средств.

Использование линейного способа наиболее рационально для тех объектов основных средств, которые характеризуются постоянным объемом выполняемых периодических работ. Но в тоже время, данный способ начисления амортизации не предполагает максимально эффективного использования возможности амортизационной политики через ускоренное списание расходов на основные средства.

Способ уменьшаемого остатка предполагает, что размер амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, которую рассчитывают на основании срока полезного использования объекта основных средств по формуле 3.

$$A = OC * H_a * K, \quad (3)$$

где А-амортизация

ОС-остаточная стоимость объекта основных средств;

H_a - норма амортизации, рассчитанная исходя из срока полезного использования объектов;

К-коэффициент ускорения.

В соответствии с ПБУ 6/01 при использовании данного метода начисления амортизации, организация может применить коэффициент ускорения не выше 3 [52].

Текущий способ начисления амортизации целесообразно принимать для тех объектов основных средств эффективность эксплуатации которых снижается с каждым годом. Этот метод начисления амортизации объектов основных средств позволяет списать максимальную амортизационную стоимость в первые годы работы актива.

Необходимо рассмотреть еще один способ начисления амортизации- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования объекта основных средств. При применении данного способа годовая сумма амортизации находится по первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе этого соотношения стоит число лет, остающихся до конца срока полезного использования, а в знаменателе- сумма чисел лет срока полезного использования объекта, рассчитывается по формуле 4.

$$A = \text{ПС} * \frac{\text{число лет, оставшихся до конца срока полезного использования}}{\text{сумма чисел лет срока полезного использования}}, \quad (4)$$

где А-амортизация;

ПС-первоначальная стоимость объекта основных средств;

Применение данного метода благоприятно для процессов производства характеризующихся тенденцией спада к концу производственной деятельности.

Еще один способ начисления амортизации, который необходимо рассмотреть-способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). По данному способу амортизация начисляется на основе натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств и находится по формуле 5.

$$A_{\text{ед.}} = \frac{\text{ПС}}{B}, \quad (5)$$

где $A_{\text{ед.}}$ – сумма амортизации на единицу продукции;

B – предполагаемый объем производства продукции.

Метод применяется в тех случаях, где износ основных средств напрямую связан с частотой их использования [53].

При выборе организацией конкретного метода начисления амортизации, необходимо это отразить в ее учетной политике. Стоит обратить внимание, что изменять способ начисления амортизации на протяжении срока их полезного использования запрещено законодательством.

Амортизацию начинают начислять с 1 –го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, прекращается – с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости объекта или, когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества.

Налоговый Кодекс Российской Федерации устанавливает два способа начисления амортизации:

- линейный метод;
- нелинейный метод.

При использовании линейного метода амортизации сумма начислений за один месяц начисляется по формуле 6.

$$K = \frac{1}{n} * 100\%, \quad (6)$$

где K – норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества;

n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

Линейный метод начисления амортизации применяется к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, которые входят в 8 - 10 амортизационные группы.

Если организация применяет нелинейный метод начисления амортизации, то в этом случае необходимо рассчитывать суммарный баланс амортизационной группы на 1 – число налогового периода.

Суммарный баланс каждой амортизационной группы ежемесячно уменьшается на суммы начисленной амортизации по этой группе.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы на начало месяца и установленных норм амортизации, по формуле 7.

$$A=B * \frac{k}{100}, \quad (7)$$

где А- сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы;

В –суммарный баланс определенной амортизационной группы;

k-норма амортизации для текущей амортизационной группы.

В таблице 3 представлены нормы амортизации при применении нелинейного метода начисления амортизации [54].

Таблица 3 – Нормы амортизации

Амортизационная группа	Месячная норма амортизации
I	14,3
II	8,8
III	5,6
IV	3,8
V	2,7
VI	1,8
VII	1,3
VIII	1,0
IX	0,8
X	0,7

В таблице 4 представлены способы начисления амортизации, применяемых в бухгалтерском учете и в налоговом учете. Различие в порядке начисления амортизации основных средств также заключается в определении сроков полезного использования. Срок полезного использования объектов

основных средств определяется по 10 амортизационным группам в налоговом учете, в бухгалтерском учете – самостоятельно.

Таблица 4 – Методы начисления амортизации в налоговом и бухгалтерском учете

Налоговый учет	Бухгалтерский учет
1.Линейный метод 2. Нелинейный метод	1.Линейный способ 2.Способ уменьшаемого остатка 3.Способ списания стоимости по сумме числа лет срока полезного использования 4.Способ списания стоимости пропорционально объему продукции

Размер амортизации в бухгалтерском и налоговом учете совпадают, если:

- размер первоначальной стоимости актива в бухгалтерском и налоговом учете одинаков;
- совпадает срок полезного использования объекта основных средств в налоговом и бухгалтерском учете;

В тоже время наблюдаются расхождения при определении размера амортизационных отчислений в бухгалтерском и налоговом учете.

Во-первых, состав амортизируемого имущества в налоговом учете может отличаться от аналогичного состава в бухгалтерском учете. Например, в соответствии со статьей 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства, переданные в безвозмездное пользование другим организациям. В бухгалтерском же учете ПБУ 6/01 амортизировать такие основные средства не запрещает.

Во-вторых, в бухгалтерском учете амортизация начисляется независимо от финансовых результатов. В налоговом же – если организация начисляет амортизацию в период, когда внеоборотные активы не используются для ведения деятельности, направленной на извлечение дохода, сумма начисленной амортизации не может уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

В-третьих, в бухгалтерском учете по группе однородных объектов основных средств устанавливается один способ начисления амортизации в течение всего срока полезного использования объектов. В налоговом же учете по основным средствам, относящимся к одной амортизационной группе, может быть установлен различный срок эксплуатации по каждому объекту и различный метод начисления амортизации.

В-четвертых, амортизационную премию можно начислять только в налоговом учете. Благодаря применению такой премии организация вправе единовременно включить в расходы 10% от первоначальной стоимости приобретенных основных средств, а по объектам ОС, относящимся к третьей — седьмой амортизационным группам, — 30% от их стоимости.

Широкое разнообразия способов начисления амортизации основных средств предоставляет возможность организации выбрать определенный и наиболее удобный способ начисления амортизации индивидуально.

2.5 Учет расходов на ремонт основных средств

Любые объекты основных средств, находясь под воздействием технических, природных и экономических факторов со временем теряют свои первоначальные свойства, при этом подвергаясь физическому и моральному износу.

При проведении ремонта объектов основных средств можно частично ликвидировать результаты физического износа, но с определенного момента производимые затраты на ремонт перестают окупаться и становятся ненужными. Моральный же износ можно полностью или частично компенсировать путем проведения реконструкции, модернизации.

Ремонт — это замена изношенных частей на новые, когда функционально для основного средства ничего не изменяется, не расширяются его возможности, не меняются технические характеристики.

Ремонт основных средств рекомендуется проводить в соответствии с планом, который формируется в денежном выражении, по видам основных

средств, которые подлежат ремонту в соответствии с техническими характеристиками основных средств и условий их эксплуатации.

Проведение ремонта основных средств возможно двумя способами: подрядным и хозяйственным.

Подрядный способ – происходит заключение договора на проведения ремонта между подрядной организацией и организацией-заказчиком, и в договоре определяется стоимость работ; при этом вся стоимость работ относится на расходы организации.

Хозяйственный способ – осуществляется на основании смет и калькуляции, включающих затраты и накладные расходы [55].

По сложности проведения ремонта его делят на:

- текущий- ремонт, который осуществляется с периодичностью менее одного года;
- средний – ремонт, при котором производится частичная разборка ремонтируемого объекта и восстановление или замена части деталей;
- капитальный – ремонт основного средства в результате которого происходит замена конструкций и систем обеспечения.

При проведении капитального ремонта существенно изменяется стоимость объекта основных средств при сохранении большинства его технико-экономических показателей.

К расходам на проведение ремонта относится стоимость работ по поддержанию объектов основных средств в рабочем состоянии в течение срока их полезного использования, которые не приводят к улучшению ранее принятых нормативных показателей функционирования.

В зависимости от способа включения в издержки производства различают единовременное включение расходов на ремонт в состав текущих расходов в случае, если это текущий недорогой ремонт, который не оказывает существенного влияния на финансовый результат деятельности организации.

При этом отражается следующая операция в бухгалтерском учете:

Дебет счетов 20,23,25,26,44 Кредит счетов 10,70,60,69 – единовременное списание расходов на ремонт;

Согласно Налоговому Кодексу Российской Федерации расходы на ремонт основных средств признаются в размере фактических затрат в составе прочих расходов в том периоде, в котором они были осуществлены.

Затраты на ремонт не увеличивают первоначальную стоимость объекта, а включаются в себестоимость готовой продукции.

В целях налогообложения прибыли налогоплательщик вправе создавать резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств.

В течение налогового периода отчисления в резерв на ремонт основных средств списывают на расходы равными частями на последний день соответствующего налогового периода.

При этом отчисления в резерв основных средств рассчитывают исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов.

Максимальная сумма резерва на указанный ремонт не должна превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года. Стоит также отметить, что запрещено списывать сумму ремонта, которая не покрывается суммой резерва на расходы сразу в отчетном периоде ее возникновения.

Таким образом, в создании резерва на ремонт основных средств заинтересованы только те организации, которым невыгодно единовременное включение в состав расходов большой суммы затрат.

2.6 Учет реконструкции и модернизации основных средств

В целях повышения производительности устройства и улучшения его работы проводится модернизация и реконструкция объекта, при которых происходит изменение его технико-экономических показателей за счет изменения номенклатуры деталей.

Необходимо четко различать понятия модернизации и реконструкции.

Модернизация – улучшение, обновление объекта, приведение его в соответствие с новыми требованиями, техническими условиями.

Реконструкция – это переустройство уже существующих объектов основных средств, необходимых для повышения его технико-экономических показателей в целях увеличения производственных мощностей и улучшения качества продукции.

Модернизация оборудования экономически эффективна, если в результате ее проведения увеличивается производительность труда и снижается себестоимость продукции. Но для этого необходимо, чтобы увеличилась рентабельность производства. Повышение рентабельности можно достичь, если относительный прирост прибыли будет больше, чем увеличение стоимости производственных фондов в результате затрат на модернизацию [56].

В бухгалтерском учете затраты на реконструкцию и модернизацию объектов основных средств увеличивает их первоначальную стоимость.

При проведении модернизации или реконструкции объекта основных средств в бухгалтерском учете должны быть отражены следующие операции:

Дебет счета 08 Кредит счета 23 – модернизация(реконструкция) ОС осуществлена работниками вспомогательного производства.

Модернизацию(реконструкцию) объекта основных средств организация выполнила самостоятельно:

Дебет счета 08 Кредит счета 10 – списана стоимость установленного нового оборудования и необходимых материалов;

Дебет счета 08 Кредит счета 70- отражена заработная плата, начисленная работникам, осуществлявшим реконструкцию (модернизацию);

Дебет счета 08 Кредит счета 69- отражены отчисления от заработной платы;

Дебет счета 25 Кредит счетов 10,70,69 – списаны затраты на ремонт;

Дебет счета 01 Кредит счета 08- увеличена первоначальная стоимость ОС;

Если модернизацию или реконструкцию объекта основных средств проводит сторонняя организация, то:

Дебет счета 08 Кредит счета 60 –отражена стоимость работ по акту сдачи-приема выполненных работ;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 –отражен входящий НДС

Дебет счета 01 Кредит счета 08 – изменена первоначальная стоимость объекта основных средств [57];

В соответствии с Налоговым Кодексом Российской Федерации в целях налогообложения прибыли первоначальная стоимость основных средств изменяется аналогично бухгалтерскому учету.

Также налогоплательщик вправе изменить срок полезного использования внеоборотного актива после даты ввода в эксплуатацию, если после проведения работ по реконструкции и модернизации произошло увеличение срока полезного использования. Увеличение сроков полезного использования объектов основных средств может осуществляться в пределах сроков, установленных для амортизационной группы, в которую ранее был включен объект.

Если же после осуществления модернизации и реконструкции срок полезного использования объекта основных средств не изменился, то при исчислении амортизации налогоплательщик учитывает оставшийся срок полезного использования [58].

Таким образом, организация самостоятельно может принимать решение о пересмотре срока полезного использования объекта основных средств после осуществления реконструкции или модернизации.

2.7 Инвентаризация основных средств

Инвентаризация основных средств является одним из методов бухгалтерского учета. Посредством обеспечения сохранности и целостности хозяйственных ресурсов инвентаризация является одной из наиболее важных сфер деятельности для любого бухгалтера.

Инвентаризация – это сверка фактического наличия основных средств с данными бухгалтерского учета.

Выделяют полную и частичную инвентаризацию в зависимости от полноты охвата имущества.

При проведении полной инвентаризации необходимо осуществить проверку наличия и сохранности всего имущества и всех финансовых обязательств организации. Как правило данный вид инвентаризации принято проводить один раз в год перед составлением годового отчета по состоянию на первое января или на дату, близкую к концу отчетного года.

Частичная инвентаризация охватывает какой-то один вид основных средств на предприятии, например, материалы на конкретном складе. Такую инвентаризацию целесообразно проводить регулярно на протяжении года, по следующим причинам:

- происходит обеспечение сохранности имущества предприятия;
- способствует усилению ответственности и дисциплины материально-ответственных лиц;
- позволяет своевременно обнаружить нарушения, а также выявить факты хищения [59].

При осуществлении инвентаризации предприятию необходимо руководствоваться приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств», в котором установлены как общие проведения инвентаризации, так и правила проведения отдельных видов имущества и финансовых обязательств.

Руководитель организации устанавливает сроки и порядок проведения инвентаризации.

Обязательная инвентаризация проводится в следующих случаях:

- при передаче имущества в аренду, продаже, выкупе, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, за исключением имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного периода;
- при обнаружении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае смены материально-ответственного лица (на день приемки-передачи дел);
- при реорганизации и ликвидации организации;
- при стихийных случаях и других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями.

Весь процесс проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств может быть выражен схематически на рисунке 1.



Рисунок 1- Этапы проведения инвентаризации

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете.

В бухгалтерском учете отражаются следующие результаты инвентаризации:

Дебет счета 01 Кредит счета 91 – учтены выявленные излишки основных средств;

Дебет счета 01 Кредит счета 01 – списана первоначальная стоимость;

Дебет счета 02 Кредит счета 01 – списана амортизация по основному средству;

Дебет счета 94 Кредит счета 01 – отражение недостачи по остаточной стоимости;

Дебет счета 94 Кредит счета 68 – отражена сумма НДС, восстановленного с остаточной стоимости недостающего объекта основных средств;

Дебет счета 73/2 Кредит счета 94 – отражена остаточная стоимость недостач к возмещению материально ответственным лицом;

Дебет счета 73/2 Кредит счета – 98 отражено превышение рыночной стоимости;

Дебет счетов 50, 51 Кредит счета 73/2 – получена сумма от виновного лица в счет погашения недостачи;

Дебет счета 98 Кредит счета 91 – списана разница между рыночной и остаточной стоимости;

Дебет счета 91 Кредит счетов 01, 94, 68 – списание недостачи за счет организации [60].

Роль инвентаризации достаточно велика – с помощью нее проверяется достоверность данных текущего учета с фактическим наличием основных средств находящихся на хранении. Также выявляются возможные ошибки, допущенные в учете, принимаются к учету не учтенные хозяйственные объекты, контролируется сохранность хозяйственных средств, которые числятся у материально ответственных лиц. Таким образом, осуществляется контроль не только за сохранностью хозяйственных средств, но также проверяется полнота и достоверность данных бухгалтерского учета и отчетности.

3 Ведение бухгалтерского учета основных средств в ООО «Томскэлектросетьсервис»

3.1 Организационно- экономическая характеристика ООО «Томскэлектросетьсервис»

Общество с ограниченной ответственностью «Томскэлектросетьсервис» (ООО «ТЭСС») было создано в 2006 году для выполнения работ по проектированию зданий и сооружений, а также по капитальному ремонту подстанционного оборудования Томской области, строительству и реконструкции линий электропередачи и поставки электротехнического оборудования.

ООО «Томскэлектросетьсервис» специализируется на проектировании зданий и сооружений, а также на промышленном строительстве. ООО «Томскэлектросетьсервис»- это лидер в своей сфере, предлагающий на рынке строительства и услуг электросетевых объектов следующие виды работ:

- ✓ техническое перевооружение и реконструкция объектов электросетевого хозяйства, капитальное строительство;
- ✓ ремонтное обслуживание электротехнического оборудования;
- ✓ капитальный ремонт зданий и сооружений.

В 2014 году предприятие произвело реконструкции более 70 км высоковольтных сетей 35; 110 кВ и распределительных сетей 10; 0,4 кВ. Осуществлен капитальный ремонт 4 трансформаторов, 18 разъединителей, ОД, КЗ, 2 масляных выключателей.

Активно ведется разработка новых направлений деятельности: монтаж систем учета электроэнергии, пуско-наладка и испытания электротехнических устройств, диагностика оборудования.

3.2. Анализ учетной политики ООО «Томскэлектросетьсервис»

Целью организации бухгалтерского учета в ООО «Томскэлектросетьсервис» является создание такой системы учета, которая бы обеспечивала пользователей необходимой информацией.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета и предоставление достоверной бухгалтерской отчетности, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций, соблюдение законодательства в части своевременности исполнения налоговых обязательств в ООО «Томскэлектросетьсервис» возложена на генерального директора.

Для организации бухгалтерского и налогового учета в ООО «ТЭСС» создан отдел бухгалтерии, который возглавляет главный бухгалтер. Главному бухгалтеру поручено формировать учетную политику, организовывать бухгалтерский учет, а также своевременно представлять полную и достоверную бухгалтерскую отчетность. Главный бухгалтер контролирует движение активов и обязательств, формирует доходы и расходы. К тому же все работники управления и структурных подразделений ООО «Томскэлектросетьсервис» должны предоставлять в отдел бухгалтерии все необходимые документы и сведения по требованию главного бухгалтера.

Для практического осуществления бухгалтерского учета в ООО «ТЭСС» разработана учетная политика (Приложение А), в которой отражаются приемы первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения.

Учетная политика ООО «Томскэлектросетьсервис» включает:

- принципы организации задач бухгалтерского учета;
- формы первичных документов;
- применяемый план счетов;

- порядок и сроки предоставления отчетности;
- способы учета капитальных затрат и внеоборотных активов;
- способы учета материально-производственных запасов;
- способы учета доходов, текущих затрат и расходов;
- варианты учета резервов;
- способы учета финансовых вложений;
- принципы учета доверительного управления;
- способы учета собственных средств;
- варианты учета обязательств;
- способы осуществления контроля за осуществляемыми хозяйственными операциями.

Из вариантов организации бухгалтерского учета основных средств организация выделила по своему усмотрению те способы, которые способны не только обеспечить учетный процесс, но и в результате их использования сформировать полную и достоверную информацию о ее финансовом и имущественном положении.

Для целей организации бухгалтерского учета основных средств на 2016 год установлен следующий порядок ведения учета.

В бухгалтерском учете объекты электросетевого оборудования при первоначальном признании квалифицируемые в качестве запасных частей для проведения, капитального и текущего ремонтов отражаются в составе материально-производственных запасов вне зависимости от стоимости.

При организации бухгалтерского учета объекты основных средств отражаются по первоначальной стоимости, которую определяют в зависимости от способа поступления.

Срок полезного использования основных средств определяется в зависимости от ожидаемого износа, который зависит от режима эксплуатации, естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта, ожидаемого срока полезного использования, нормативно-правовых и других ограничений использования по этому объекту.

Если объекты основных средств ранее использовались другой организацией, то в этом случае срок полезного использования основных средств устанавливается исходя из предполагаемого срока полезного использования ООО «Томскэлектросетьсервис», определяемый:

- в соответствии ожидаемого срока использования этого объекта в организации согласно ожидаемой производительности или мощности;
- в зависимости от ожидаемого физического износа, который зависит от режима эксплуатации, а также системы осуществления ремонта и влияния окружающей среды;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта.

ООО «ТЭСС» применяет линейный способ амортизации основных средств. Амортизация по каждому инвентарному объекту начисляется ежемесячно путем применения установленных норм, исчисленных в зависимости от срока полезного использования объекта.

Начисление амортизации имущества, полученного ООО «Томскэлектросетьсервис» по договору лизинга и учитываемого на его балансе, может производиться с использованием способа уменьшаемого остатка, если это предусмотрено договором.

Также предприятие может применять понижающие (повышающие) коэффициенты к действующим нормам амортизационных отчислений по основным средствам, приобретаемым по договору лизинга, в случаях, если коэффициенты будут оговорены в условиях договора лизинга.

Инвентаризация объектов основных средств проводится:

- до составления годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года);
- не реже одного раза в три года [61].

Таким образом, в учетной политике ООО «Томскэлектросетьсервис» отражены основные моменты по ведению бухгалтерского учета объектов основных средств.

3.3. Учет основных средств в ООО «Томскэлектросетьсервис»

В 2016 году ООО «Томскэлектросетьсервис» приобрела за плату объект основных средств- полуприцеп СЗАП93271 бортовой, цвет синий, разрешенная масса 310000 кг, без нагрузки 6000 кг.

При поступлении данного объекта главный бухгалтер оформил акт о приеме- передаче объекта основных средств (кроме зданий и сооружений) (Приложение Б).

Начислим амортизацию на полученный объект основных средств - полуприцеп СЗАП93271 бортовой. В учетной политики организации закреплен линейный способ начисления амортизации. Первоначальная стоимость объекта равна 330 000 тысяч рублей, ООО «Томскэлектросетьсервис» ожидает, что полуприцеп СЗАП93271 бортовой будет использоваться на протяжении 37 месяцев.

Рассчитаем амортизацию объекта основных средств линейным способом в бухгалтерском учете.

$$A=330\,000*\frac{1}{37}=8\,918,92 \text{ рублей в месяц.}$$

Аналогичная сумма амортизации будет рассчитана и в налоговом учете так, как применяется линейный способ начисления амортизации.

$$A=330\,000*\frac{1}{37}=8\,918,92 \text{ рублей в месяц.}$$

Данные показатели начисленной амортизации сходятся с полученной ведомостью амортизации от ООО «ТЭСС (Приложение В).

Согласно акту приема-передачи объекта основных средств, полуприцеп СЗАП93271 бортовой был принят к учету 25.02.2016, следовательно, амортизацию на данный объект начали начислять с 01.03.2016.

При принятии бортового полуприцепа СЗАП93271 в бухгалтерском учете в таблице 4 отражены необходимые операции.

Таблица 4 – Бухгалтерские проводки при поступлении основного средства

Содержание операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Покупка основного средства	08	60	330 000
НДС входящий	19	60	59 400
Расчет с поставщиком	60	51	389 400
Ввод ОС в эксплуатацию	01	08	330 000
Принят к возмещению НДС	68 _{ндс}	19	59 400

В декабре 2015 года была произведена модернизация автомобиля УАЗ-220694 Е 006 АМ, что подтверждает акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (Приложение Г), а также договор об оказании услуг по оформлению документов на переоборудование транспортных средств (Приложение Д).

В таблице 5 отражены основные бухгалтерские записи по учету ремонта.

Таблица 5 – Операции по учету ремонта объекта основных средств

Содержание операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость работ по акту о приемки сдаче модернизированных объектов ОС	08	60	10 000
НДС входящий	19	60	1 800
Оплата счета поставщика предоставленных услуг	60	51	11 800
Принят к возмещению НДС	68 _{ндс}	19	1 800
Изменена первоначальная стоимость объекта ОС	01	08	40 000

За период с 2015 по 2016 годы не была произведена переоценка объектов основных средств в ООО «Томскэлектросетьсервис». А также не наблюдалось выбытие основных средств в ООО «ТЭСС».

На основании приказа руководителя ООО «Томскэлектросетьсервис» о проведении инвентаризации (Приложение Е) была создана

инвентаризационная комиссия, которая с 6 ноября 2015 по 30 ноября 2015 года в службе механизации и транспорта производила инвентаризацию основных средств путем сверки фактического их наличия по местам нахождения или эксплуатации с данными бухгалтерского учета.

Члены комиссии в присутствии должностных лиц или материально ответственных лиц осматривали объекты основных средств и зафиксировали в инвентаризационных описях их фактическое наличие по наименованиям и инвентарным номерам.

По завершению осмотра объектов основных средства в службе механизации и транспорта была составлена инвентаризационная опись (Приложение Ж), подписанная всеми членами комиссии и материально ответственными лицами. И эта инвентаризационная опись была предоставлена в бухгалтерию для внесения уточнений и изменений в инвентарные карточки.

По результатам проведенной частичной инвентаризации объектов основных средств в службе механизации и транспорта не было выявлено недостачи и излишка, что свидетельствует об эффективной системе учета основных средств на предприятии.

3.4 Рекомендации по совершенствованию учета основных средств в ООО «Томскэлектросетьсервис»

Для оптимизации учета объекта основных средств необходимо провести следующие мероприятия:

1.В области системы внутреннего контроля предлагается ввести автоматизацию проведения инвентаризации основных средств с помощью технологии штрихового кодирования. Такие программы как «Keep Count Основные средства» и «1С: Предприятие» позволят проанализировать и обработать выгружаемые из основной системы учета, данные в соответствии с принадлежностью к группам, а также, во время проведения инвентаризации,

отображать детальную, многострочную информацию по каждому объекту учета.

Данный метод позволит сократить временные издержки на проведение инвентаризации; уменьшить вероятность несанкционированного исчезновения имущества в ходе проведения инвентаризации; повысить уровень оперативного контроля за объектами основных средств; выявить неправильное отражение документальных данных; избавиться от неточности при принятии и выбытии внеоборотных активов.

2. Организация может начислять амортизационную премию в налоговом учете. Благодаря применению такой премии организация вправе единовременно включить в расходы 10% от первоначальной стоимости приобретенных основных средств, а по объектам ОС, относящимся к третьей — седьмой амортизационным группам, — 30% от их стоимости. Начисление амортизационной премии является достаточно эффективным методом налоговой оптимизации, позволяющим значительно снизить сумму налога на прибыль.

3. В программе «1С: Бухгалтерия» отсутствуют данные о группе здания и сооружения, что не позволяет своевременно формировать отчетность по этой группе.

4. При организации деятельности ООО «Томскэлектросетьсервис» использует калькуляторы. При этом необходимо отметить, что данные объекты основных средств работают на протяжении большего срока их полезного использования, а, следовательно, амортизационные исчисления уже давно произвелись на 100%.

5. На данный момент в ООО «Томскэлектросетьсервис» наблюдается снижение объема работ по высоковольтным испытаниям, а., следовательно, не используется следующий объект основных средств- электролаборатория. Поэтому по решению руководства данный объект основных средств переведен на консервацию. При этом в налоговом учете внеоборотный актив исключается из амортизируемого имущества. Поэтому организация

прекращает амортизировать законсервированный объект с 1-го числа месяца, следующего за месяцем консервации. А с 1-го числа месяца, следующего за месяцем расконсервации, начисление амортизации возобновляется в порядке, действовавшем до момента консервации. Срок полезного использования расконсервированного объекта основных средств продлевается на период его нахождения на консервации.

Все вышеизложенные рекомендации по совершенствованию учета основных средств доведены до сведения руководства ООО «Томскэлектросетьсервис» и многие из них приняты для организации последующего учета внеоборотных активов.

Заключение

На современном этапе развития рыночной экономики значительно возрастает роль организации бухгалтерского и налогового учета объектов основных средств.

В данной выпускной квалификационной работе были изучены основные теоретические особенности организации бухгалтерского и налогового учета объектов основных средств, а также были разработаны рекомендации по совершенствованию учета в ООО «Томскэлектросетьсервис».

Основными нормативно-правовыми документами по регулированию бухгалтерского и налогового учета основных средств является Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств», а также Налоговый Кодекс Российской Федерации и другие законодательные акты.

Постоянное развитие рыночных отношений требует своевременного изменения нормативно-правовых документов.

Так, с января 2013 года формы первичных документов по учету объектов основных средств не являются обязательными к применению. То есть организация сама вправе принимать решение об использовании этих документов.

В марте 2016 года был разработан проект приказа «Минфина России «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету». Так субъектам, использующим упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, предлагается определять первоначальную стоимость основных средств за плату по цене поставщика и затрат на монтаж, а также начислять единовременную сумму годовой амортизации.

При ведении бухгалтерского учета объектов основных средств в российской и международной практике выявлены сходства в их организации, за исключением способов начисления амортизации.

Необходимо отметить, что в ООО «Томскэлектросетьсервис» организация и ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии

с требованиями действующих нормативно-правовых актов Российской Федерации. Основным локальным документом учреждения, определяющим порядок организации и ведения бухгалтерского учета, является учетная политика.

Все операции по поступлению и движению объектов основных средств отражаются на соответствующих счетах.

Начисление амортизации в ООО «Томскэлектросетьсервис» производится линейным способом. Объекты основных средств принимаются к учету по первоначальной стоимости. Состав внеоборотных активов зависит от основного вида деятельности.

Для совершенствования учета объектов основных средств в ООО «Томскэлектросетьсервис» необходимо ввести систему штрихкодирования объектов, перестать начислять амортизацию по законсервированным объектам основных средств в налоговом учете, заполнить недостающие данные в регистрах объектов основных средств в программе «1С: Бухгалтерия» для формирования достоверной отчетности.

Все выше упомянутые рекомендации сообщены руководству ООО «Томскэлектросетьсервис» и многие из них были приняты во внимание при дальнейшем ведении учета внеоборотных активов.

