Учет производственных основных средств и пути его улучшения.

Основные средства — это имущество предприятия, которое используется в его хозяйственной деятельности и способно приносить предприятию доход от владения им и его использования в течение долгого периода времени — более 12 месяцев. Это могут быть станки, инструмент, автомобили, недвижимость и т. д.

Организация бухгалтерского учета основных средств (ОС) на любом предприятии, в том числе и на малом, ведется в соответствии с «Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств.

Любой объект ОС, в том числе объект недвижимости, принимается:

1. К бухгалтерскому учету — на дату, когда объект готов к эксплуатации, то есть когда сформирована его первоначальная стоимость (п.п.4, 7 ПБУ 6/01) [2].
2. К налоговому учету — на дату ввода объекта ОС в эксплуатацию (п.4 ст.259 НК РФ) [1].

Бухгалтерский учет ОС ведется на счете 01 «Основные средства». Все объекты поступают на счет 01 через счет 08 «Капитальные вложения». Счет 08 является промежуточным счетом между счетом 60 «Расчеты с поставщиками» и 01 «Основные средства».

Проводки по учету поступления ОС будут выглядеть следующим образом:

* Дт 08 Кт 60 — учтены затраты на приобретение ОС, подлежащие включению в его первоначальную стоимость;
* Дт 01 Кт 08 — объект ОС принят к учету.

Рассмотрим порядок отражения затрат, связанных с приобретением объекта основных ОС на примере малого предприятия ООО «Универсал». По договору купли-продажи ООО «Универсал» приобретает объект основных средств (производственного назначения) стоимостью более 590 000 руб., в том числе НДС 90 000 руб. Расходы на доставку объекта силами сторонней транспортной организации составили 17 700 руб., в том числе НДС 2 700 руб. За консультационные услуги по приобретению объекта было уплачено 5 900 руб., в том числе НДС — 900 руб.

Операции по приобретению и доставке объекта основных средств в регистрах бухгалтерского учета следует отразить записями:

Дт 08 Кт 60–5 000 руб. — оказаны консультационные услуги по приобретению объекта ОС;

Дт 08 Кт 60–500 000 руб. — получен объект ОС от поставщика;

Дт 08 Кт 60–15 000 руб. — отражены расходы по доставке объекта к месту его эксплуатации;

Дт 19 Кт 60–93 600 руб. — отражен «входной» НДС по затратам на приобретение ОС;

Дт 68 Кт19–93 600 руб. — НДС принят к вычету;

Дт 01 Кт 08–520 000 руб. — объект ОС принят к учету;

Дт 60 Кт 51–590 000 руб. — оплачен счет-фактура поставщика за объект ОС;

Дт 60 Кт 51–17 700 руб. — оплачен счет-фактура за доставку ОС;

Дт 60 Кт 51–5 900 руб. — оплачен чет-фактура за консультационные услуги.

С 1 января 2016 года в налоговом учете установлен новый лимит стоимости основных средств — более 100 000 рублей (п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 257 НК РФ) [6]. В бухгалтерском учете действует прежний лимит — 40 000 рублей (п. 5 ПБУ 6/01) [1]. Если поступает ОС, стоимость которого меньше 100 000 руб., то счет 01 не используется. Такое ОС приходуется в качестве материально-производственных запасов (МПЗ).

Например, ООО «Универсал» купило принтер. Его стоимость существенно меньше лимита, составляет 8 000 руб. Принтер не приходуется на счет 01, а сразу списывается в составе МПЗ (в Дт счета 10 «Материалы»). При поступлении ОС стоимостью до 40 000 руб. составляется следующая проводка: Дт10 Кт60. Затем сразу стоимость поступившего ОС списывается на расходы и отображается в учете проводкой Дт91/2 Кт10. Принимая актив к учету, предприятие имеет право самостоятельно установить срок полезного использования основного средства на дату введения ОС в эксплуатацию. Однако такой срок не должен значительно отличаться от утвержденной классификации ОС по группам основных средств. Объекты ОС принимаются к учету только на основании соответствующих первичных документов. Принятие к учету оформляется актом приема-передачи имущества (форма № ОС-1) и инвентарной карточкой (форма № ОС-6).

Акт по форме № ОС-1 состоит на трех листах и должен содержать подробную информацию об основном средстве. Как только объект ОС поступает в организацию, этот факт фиксируется в специальном документе — инвентарная карточка (форма ОС-6). Первая запись фиксируется в ней во время постановки на учет ОС и во время введения его в эксплуатацию. Затем в форме ОС-6 учитываются все совершенные с объектом действия — перемещение, ремонт, выбытие, списание и переоценка. Со временем почти все объекты ОС устаревают, инструмент изнашивается, здания разрушаются. В таком случае возникает необходимость в учете износа объектов ОС или его обесценивания со временем.

Начиная с 1-го месяца, следующего за днем ввода ОС в эксплуатацию, бухгалтеру предприятия следует начислять амортизацию, то есть проводить регулярное списание на текущие расходы часть стоимости объекта ОС. Приостановить амортизацию возможно только на время, в отдельных случаях: передачи объекта ОС в безвозмездное пользование, консервации на срок свыше 3-х месяцев, реконструкции и модернизации более 12-ти месяцев. Согласно правилам бухгалтерского учета, существуют четыре способа амортизации: линейный; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования и способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Выбор того или иного способа устанавливается не для отдельного ОС, а для группы однородных объектов ОС, например, транспортных средств, зданий и прочее. Выбранный метод начисления амортизации обязателен к применению в течение всего срока полезного использования объекта [6].

В налоговом учете ОС предусмотрено только два метода начисления амортизации — линейный и нелинейный. Для объектов, которые учитываются с первой по седьмой группах включительно можно применять один из двух методов ко всем без исключения объектам независимо от даты их приобретения. Линейный метод обязателен для применения по объектам, принадлежащим к восьмой-десятой группам. По правилам налогового учета предприятия вправе с начала года поменять метод. Переход с линейного метода на нелинейный возможен сколько угодно раз, а переход с нелинейного на линейный возможен не чаще одного раза в пять лет.

Наиболее простым является линейным метод, а наиболее быстрым является метод амортизации способом уменьшаемого остатка. Сравним на примере начисление амортизации ОС двумя способами и выясним, какой из них наиболее выгоднее применять предприятию ООО «Универсал». Исходные данные по малому предприятию ООО «Универсал»: Основное средство принято к учету по стоимости 150 000руб. Данное оборудование отнесено к 3-й группе со сроком полезного использования от 3 до 5 лет включительно. ООО «Универсал» установило срок службы объекта 5 лет.

1. Линейный способ. Для расчета амортизации используется формула Алин = Стоимость ОС х Норма амортизации / 100 %.

Пример расчета: Норма А — 100 %/5=20 %. Ежегодная сумма А оставит:150 000 \*20 %/100 %=30 000. Ежемесячная сумма амортизации: 30 000 / 12 = 2500. Начисление амортизации в течение 5 лет можно отразить следующим способом:

Таблица 1 Начисление амортизации линейным методом, руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Период | Первоначальная стоимость | Годовая сумма амортизации | Накопленный износ | Остаточная стоимость |
| 1 год | 150 000 | 30 000 | 30 000 | 120 000 |
| 2 год | 150 000 | 30 000 | 60 000 | 90 000 |
| 3 год | 150 000 | 30 000 | 90 000 | 60 000 |
| 4 год | 150 000 | 30 000 | 120 000 | 30 000 |
| 5 год | 150 000 | 30 000 | 150 000 | 0 |

Анализируя таблицу видно, что в этом случае затраты на приобретение ОС списываются равномерно в течение всего срока полезного использования. Такой способ начисления амортизации наиболее распространенный, т. к. является наиболее простым в использовании. Способ уменьшаемого остатка. Формула такова: Ауо = Остаточная стоимость х Норма амортизации х Коэффициент ускорения / 100 %. Предположим, что на ООО «Универсал» установлен коэффициент ускорения 2. Таким образом, норма амортизации будет равна 40 % (2\*20). Эта фиксированная ставка в 40 % относится к остаточной стоимости в конце каждого года.

Таблица 2 Начисление амортизации методом уменьшаемого остатка, руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Период | Первоначальная стоимость | Годовая сумма амортизации | Накопленный износ | Остаточная стоимость |
| 1 год | 150 000 | 40 % \* 150 000 | 60 000 | 60 000 | 90 000 |
| 2 год | 150 000 | 40 % \* 90 000 | 36 000 | 96 000 | 54 000 |
| 3 год | 150 000 | 40 % \* 54 000 | 21 600 | 117 600 | 32 400 |
| 4 год | 150 000 | 40 % \* 32 400 | 12 960 | 130 560 | 19440/12 = 1620 |
| 5 год | 150 000 | 40 % \* 19 440 | 7 776 | 138 336 |  |

Как видно из таблицы сумма амортизации (самая большая в первый год) уменьшается в течение пяти лет. Однако часть первоначальной стоимости остается недоамортизированной. Если продолжать считать амортизацию дальше, то она будет постоянно уменьшаться, но всегда будет больше 0. Для того чтобы полностью списать стоимость ОС, в налоговом кодексе существует статья 259, которая оговаривает, что, когда остаточная стоимость объекта будет равной 20 % первоначальной стоимости, амортизация рассчитывается так: остаточная стоимость / количество оставшихся месяцев эксплуатации.

Из таблицы видно, что такой расчет можно осуществить уже в 4 году эксплуатации и сумму списать полностью.

Объекты ОС не только поступают на предприятия, также происходит их выбытие. Выбытия ОС возможны по нескольким причинам: списание — снятие объекта с эксплуатации (физический либо моральный износ, кража хищения); передача ОС другим организациям (продажа, обмен, дарение, взнос в уставный капитал). К первичным документам, на основании которых оформляется выбытие основных средств относятся: акт о списании (форма ОС-4, ОС-4а, ОС-46), а при выбытии в другую организацию — акт приема-передачи (форма ОС-1, ОС-1а, ОС1б) [7].

Рассмотрим на примере факты выбытия ОС и их отражения в учете. На ООО «Универсал» объект ОС (станок) физически износился и не пригоден к дальнейшей эксплуатации, что подтверждается решением комиссии. Руководитель создает приказ о необходимости списания данного ОС, на основании которого бухгалтер предприятия выполняет проводки по снятию ОС с учета и делает отметку в инвентарной карточке учета.

Бухгалтерские проводки по списанию ОС в связи с физическим и моральным износом будут следующие:

Дт 01/2Кт 01/1 — списана первоначальная стоимость объекта;

Дт 02Кт 01/2 — списана начисленная амортизация по данному объекту;

Дт 91/2Кт 01/2 — списана остаточная стоимость объекта ОС в расходы;

Дт 91/2Кт 70, 69, 76 — отражены расходы по списанию ОС;

Дт 10Кт 91/1 — оприходованы материалы после списания ОС;

Дт 99Кт 91/9 — Финансовый результат от списания ОС (убыток);

Дт 91/9Кт 99 — Финансовый результат от списания ОС (прибыль)

Продаж ОС оформляется через счет 91 «прочие доходы и расходы». Например, ООО «Универсал» приняло решение о продаже оборудования другому предприятию за 50 000 руб., в то время как первоначальная стоимость данного объекта ОС 100 000 руб.

Бухгалтерские проводки по списанию ОС в связи с продажей объекта ОС будут следующие:

Дт 01/2 Кт 01/1–100 000 — списана первоначальная стоимость ОС на субсчет «Выбытие ОС»;

Дт 02Кт 01/2–20 000 — списана начисленная амортизация по данному объекту.

Необходимо найти остаточную стоимость объекта, которая будет равна разнице между стоимостью ОС и суммой начисленной амортизации, а именно: 100 000–20 000 = 80 000руб. Отражаем проводками:

Дт 91/2 Кт 01/2–80 000 — списана остаточная стоимость ОС, предназначенного для продажи;

Дт 62 (76) Кт 91/1–50 000 — начислена выручка от его продажи;

Дт 91/2 Кт 68–9000 — начислен НДС по проданному ОС;

Дт 99 Кт91/ — Финансовый результат от продажи ОС (убыток);

Дт 91/9 Кт. 99 — Финансовый результат от продажи ОС (прибыль).

Исследовав информацию по учету ОС на примере субъекта малого бизнеса ООО «Универсал» можно порекомендовать некоторые пути совершенствования учета ОС. Как отмечалось ранее, для основных средств в бухгалтерском учете предприятия могут устанавливать сроки полезного использования самостоятельно. Однако не лишним будет согласовать этот вопрос с разработанными нормами и классификаторами. Поэтому для ООО «Универсал» можно рекомендовать, в целях более точного определения срока полезного использования объектов ОС, использоваться классификатор основных средств по группам, утвержденным Постановлением Правительства РФ [3]. В нем все основные средства разделены на десять амортизационных групп. Для каждой из групп задан нижний и верхний предел срока полезного использования. Например, вычислительная техника отнесена ко второй группе со сроком полезного использования от 2 до 3 лет включительно.

Для целей налогового учета ОС предприятию ООО «Универсал» также должно придерживаться данной классификации. Отступить от нее можно лишь в случае, если ОС в классификации не упомянуто. В этом случае рекомендуется срок полезного использования определять исходя из технических условий и рекомендаций изготовителя.

Иногда ОС относится к нескольким группам амортизации. В таком случае ООО «Универсал» выбор срока полезного использования можно рекомендовать делать из диапазона тех групп, к которым оно относится, исходя из предполагаемого времени эксплуатации объекта ОС. Так появится возможность получить сумму ежемесячной амортизации.

На примере были рассмотрены два способа начисления амортизации — линейный и способ уменьшаемого остатка.

Анализируя расчеты в таблицах 1 и 2 для ООО «Универсал» можно рекомендовать следующее:

1. Использовать линейный метод начисления амортизации к объектам недвижимости, т. к. они, как правило, приносят доходы равномерно в течение всего срока полезного использования. В связи с чем, линейный метод амортизации наиболее экономически обоснованный.
2. Способ уменьшаемого остатка предприятию стоит выбрать к оборудованию, если: известно, что оборудование проработает 5 лет, однако основанная нагрузка на него придется в первые годы его эксплуатации, так как со временем оно может сломаться и простаивать.

Также этот метод выгоден, если предприятие планирует выпускать новый вид продукции и приобретет для этого производственную линию, ведь наибольшим спросом продукция пользуется именно в первые 2–3 года, затем ее продажи могут значительно снизиться. Способ уменьшаемого остатка в таких случаях даст наиболее достоверную информацию в отчетности, так как именно на периоды наиболее плодотворные для оборудования придутся основные суммы амортизации. Проанализировав эти способы, можно сделать вывод, что при применении способа уменьшаемого остатка амортизационных начислений с годами уменьшается, что влияет на себестоимость выпускаемой продукции.

При применении вышеперечисленных рекомендаций возможно улучшение бухгалтерского учета основных средств малого предприятия ООО «Универсал», что, в свою очередь, будет способствовать более точной, достоверной и полной информации.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (в ред. от 03.07.2016г.).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» утверждено приказом Минфина России от 30 марта 2001 года № 26н.
3. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»
4. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств утверждено Приказом Минфина России от 13 октября 2003 года N91н.
5. Беликова Т. Н., Минаева Л. Н. «Все о счетах бухгалтерского учета» 3-е изд. — Питер, 2015–160с.
6. Приображенская В. В. «Теория и практика бухгалтерского учета производственных и внеоборотных активов (основных средств и нематериальных активов)» — Инфра-М, Магистр, 2014–240 с.
7. Учет — 2016: бухгалтерский и налоговый/Г. Ю. Касьянова. — М.: АБАК, 2016–960с.