

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
Кафедра учета, анализа и аудита

**ИНФОРМАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОСНОВНЫХ
СРЕДСТВ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ**

Выпускная квалификационная работа
(магистерская диссертация)

обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
заочной формы обучения, группы 06001472
Коткиной Марины Владимировны

Научный руководитель
д.э.н., профессор
Усатова Л.В.

Рецензенты:
доктор экономических наук,
проф. кафедры «Финансы, инвестиции и инновации»
ФГАОУ ВО НИУ «БелГУ» Флигинских Т.Н.

Генеральный директор
ООО «Молочные продукты»
В.В. Кульшин

БЕЛГОРОД 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	
1.1. Основополагающие принципы учета основных средств в современных условиях	7
1.2. Понятие, классификация и методы оценки бухгалтерского учета основных средств	11
1.3. Документы для оформления движения основных средств	21
ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРИМЕРЕ ПАО «МЕГАФОН»	
2.1. Организационно-экономическая характеристика ПАО «Мега»	28
2.2. Разработка рекомендаций по формированию учетной политики в области учета основных средств на примере ПАО «Мега»	35
2.2. Учет поступления и использования основных средств	44
2.3. Порядок начисления и учета амортизации основных средств	58
ГЛАВА 3. АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	
3.1. Анализ показателей наличия, состояния и движения основных средств	65
3.2. Анализ и оценка показателей эффективности использования основных средств и их влияния на объем деятельности организации	73
3.3. Отражение информации об основных средствах в бухгалтерской (финансовой) отчетности	79
3.4. Основные направления повышения эффективности использования основных средств	85
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	89
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	95
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Огромную роль в производственно-хозяйственной деятельности любого предприятия играют основные средства. Эффективность производства находится в зависимости от состояния основных средств, а в частности от их количества, стоимости, технического уровня, возрастной структуры. В бухгалтерской отчетности значительную часть активов занимают основные средства организации. В свою очередь, достоверность данных бухгалтерского учета об основных средствах во многом определяет достоверность информации о финансовом положении организации в целом.

Актуальность темы исследования обусловлена тем, что основные средства в современных условиях представляют собой один из основных факторов любого производства, от которых зависит конечный результат хозяйственной деятельности организации. Формирование рыночных отношений предполагает конкурентную борьбу между различными товаропроизводителями, победить в которой смогут те из них, кто наиболее эффективно использует все виды имеющихся ресурсов, поэтому крайне необходимо разобраться во всех тонкостях этого очень обширного и важного участка бухгалтерского учета.

Выбор данной темы исследования предопределен ее актуальностью, несмотря на то, что данная тема является одной из фундаментальных, широко освещенных и изученных в бухгалтерском учете, в ней остается немало неопределенностей, противоречий в нормативно-законодательной базе, а также вопросов, которые необходимо изучать и анализировать.

Экономическая сущность и роль основных средств во всех сферах экономики являлась предметом дискуссий между учёными и специалистами в области бухгалтерского учёта и экономики. Огромное количество научных работ посвящено толкованию данной категории, однако до сих пор среди специалистов нет единого мнения в вопросе определения экономической природы основных средств.

Наибольший вклад в анализ и разработку принципов бухгалтерского учета основных средств на предприятии внесли отечественные исследователи: П. С. Безруких, А. С. Бакаев, А.С. Бородкин, И. В. Барсукова, И. М. Густянов, А. А. Додонов, В. Б. Ивашкевич, Н. Н. Илышева, П. И. Камышанов, Н. П. Кондраков, М. И. Макарьева, А. И. Малыхина, А. Н. Медведев, Е. Ф. Мизиковский, С. А. Николаева, С. В. Панкова, Е. А. Пронина, Я. В. Соколов, Л. С.Сосненко, Т. Г. Шешукова и др.

Целью данной работы является определение путей совершенствования учета основных средств организации в современных условиях.

Целью работы является исследование теоретических, нормативно-правовых и методических положений бухгалтерского учета основных средств коммерческой организации и разработка предложений по их развитию для решения ряда прикладных задач, в совокупности направленных на повышение эффективности деятельности коммерческих организаций.

Содержание поставленной цели раскрывается через решение следующих задач исследования:

- обобщить и систематизировать теоретические положения, раскрывающие сущность и состав основных средств как объекта бухгалтерского учета;
- исследовать действующий порядок нормативного регулирования учета основных средств по российским и международным стандартам и выявить недостатки в их содержании;
- выявить проблемы признания и формирования первоначальной оценки основных средств в ракурсе выполнения принципов бухгалтерского учета и предложить пути их решения;
- уточнить методические положения учетной политики, направленные на устранение законодательных пробелов и решение ряда противоречивых проблем в части бухгалтерского учета основных средств организации;
- разработать направления развития аналитического учета основных средств.

Предметом магистерской диссертации является комплекс теоретических, методических и прикладных проблем бухгалтерского учета основных средств. Решение данных проблем заключается исследование вопросов содержания и классификации основных средств в учете, признания активов в качестве основных средств и их оценки.

Объектом магистерской диссертации послужила практика учета основных средств коммерческих организаций. Наиболее глубоко вопросы учета основных средств исследовались по материалам деятельности ПАО «Мега».

В процессе выполнения магистерской диссертации применялись такие общенаучные методы познания, как анализ и синтез, системность и комплексность, аналогия, исторический и логический подходы, классификация, обобщение.

Методика исследования включает обобщение научных знаний в области теории и практики бухгалтерского учета и заключается в обосновании необходимости и последующей разработке предложений по развитию методических положений учета основных средств коммерческих организации.

Научная новизна проведенного исследования состоит в обосновании и решении ряда теоретических, методических и прикладных проблем учета основных средств коммерческой организации, имеющих существенное значение для развития теории и методики бухгалтерского учета.

По результатам исследования был получен ряд результатов, определяющих его научную новизну и выносимых на защиту:

- обобщены теоретические положения, раскрывающие факторы, обусловившие особенности учета основных средств;
- разработался новый метод амортизации основных средств;
- выявлены пути совершенствования эффективности учета основных средств на предприятии.

Практическая значимость магистерской диссертации заключается в целесообразности применения коммерческими организациями разработанных в ней рекомендаций методического характера, использование которых на практике позволит уточнить состав основных средств, усилить контроль за сохранностью и состоянием основных средств, обогатить аналитические возможности учета основных средств.

Во введении обоснована актуальность темы, сформулированы цель и задачи исследования, определены предмет и объект, раскрыта научная новизна основных результатов, выносимых на защиту, их практическая значимость и конкретные направления использования.

В первой главе исследованы теоретические положения учета основных средств коммерческих организаций.

Во второй главе исследованы отдельные методические положения учета основных средств.

Третья глава посвящена разработке учетной политики и проведен анализ основных средств.

В заключение дана оценка степени выполнения цели и задач магистерской диссертации, обобщены наиболее важные положения работы, сформулированы выводы и предложения.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1.1 Основополагающие принципы учета основных средств в современных условиях

Основополагающие принципы учета это исходные, базовые положения бухгалтерского учета, которые лежат в основе разработки правил ведения учета и составления отчетности и закреплены в стандартах, положениях, регламентирующих бухгалтерский учет. На основе базовых принципов разрабатывается учетная политика организации, и формируются показатели финансовой отчетности.

Всеобщее признание учетных принципов зависит от того, насколько они отвечают трем критериям: уместности, объективности и осуществимости.

Рассмотрим принципы бухгалтерского учета, лежащие в основе ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации в части учета основных средств.

Изменения, произошедшие с 01 января 2016 года, ознаменовали начало принципиально нового подхода к организации учетного процесса основных средств.

В соответствии произошедшими изменениями спп. 3 п. 1 ст. 254 НК Российской Федерации:

– амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 рублей;

– имущество стоимостью менее 100 000 рублей сроком полезного использования более года относится к материальным расходам и списывается в расходы равномерно, исходя из сроков его полезного использования[2].

Поэтому проводимые изменения в части определения стоимостной оценки объектов основных средств выдвигают вопросы получения достоверной, адекватной и «прозрачной» информации, так как имущество, первоначальная стоимость которого превышает 100 тыс. руб. в налоговом учете будет признаваться амортизируемым.

Лимит первоначальной стоимости более 100 тыс. рублей применяется в налоговом учете к основным средствам, введенным в эксплуатацию с 01 января 2016 г, а на основные средства, введенные в эксплуатацию до 01 января 2016 г. распространяются прежние правила – амортизации подлежит имущество стоимостью более 40 тыс. рублей.

Поэтому мы считаем, что при формировании учетной политики необходимо отразить, что имущество стоимостью от 40 000 до 100 000 рублей сроком полезного использования более года относится к материальным расходам и списывается в расходы равномерно, исходя из сроков его полезного использования (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ).

Имущество стоимостью до 40 000 рублей сроком полезного использования более года относится к материальным расходам и списывается в расходы единовременно в момент ввода в эксплуатацию.

В соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признается:

– имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (гл. 25 НК РФ) [2];

– используются организацией для извлечения дохода, и стоимость которого погашается путем начисления амортизации.

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 рублей.

Согласно п. 1 ст. 257 НК РФ [2] под основными средствами в целях налогообложения прибыли понимается часть имущества, используемого в

качестве средств труда, выполнения работ, оказания услуг или для управления организацией первоначальной стоимостью более 100 000 рублей.

В бухгалтерском учете на основании п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

–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 или во временное пользование;

–объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

–организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

–объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

При этом на основании п. 5 ПБУ 6/01 предусмотрено, что активы, в отношении которых выполняются условия, п. 4 ПБУ 6/01, и стоимостью в пределах лимита, но не более 40 000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов.

Отметим, что применение положений абзаца четвертого п. 5 ПБУ 6/01 [10] является правом, а не обязанностью организации.

В отличие от бухгалтерского учета, в налоговом учете организациям не предоставлено право самостоятельно устанавливать лимит стоимости для учета имущества в качестве объектов основных средств.

Поэтому в связи с учетом внесенных с 01.01.2016 изменений в ст. 256, 257 НК РФ[2] может возникнуть ситуация, когда одни и те же объекты, в бухгалтерском учете будут признаваться объектами основных средств, но не

будут признаваться объектами основных средств, то есть амортизируемым имуществом для целей налогообложения прибыли.

Затраты на приобретение имущества, не являющегося амортизируемым имуществом, на основании п. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ в целях налогообложения прибыли относятся к материальным расходам. Указанной нормой предусмотрено, что стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

Кроме того, в п. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ, определено, что списание стоимости имущества использованного организацией более одного отчетного периода налогоплательщик вправе самостоятельно определить порядок признания материальных расходов в виде стоимости такого имущества с учетом срока его использования или иных экономически обоснованных показателей [2].

Таким образом, в целях налогообложения прибыли налогоплательщик вправе списывать стоимость имущества, не являющегося амортизируемым, в течение более одного отчетного периода в определенном им самостоятельно порядке признания материальных расходов в виде стоимости такого имущества с учетом срока его использования или иных экономически обоснованных показателей.

Поэтому можно сделать вывод, что организации наделены правом на признание в составе материальных расходов стоимости имущества, не являющегося амортизируемым, в течение нескольких отчетных периодов в самостоятельно определенном ими порядке, причем такой порядок должен быть разработан с учетом экономически обоснованных показателей, в частности с учетом срока полезного использования имущества. Каких-либо иных ограничений или требований в отношении соответствующего порядка не установлено. В частности, нормы НК РФ не препятствуют равномерному списанию в расходы стоимости имущества, не являющегося амортизируемым, в течение более одного отчетного периода, равно как и не устанавливают предельных сроков такого списания.

Все это обуславливает, что принцип бухгалтерского учета –это правило, которым следует руководствоваться при измерении, оценке и регистрации хозяйственных операций и при отражении их результатов в бухгалтерской финансовой отчетности организации.

При этом осуществлять записи, в учете необходимо исходя из содержания, а не из формы первичных документов. Поэтому необходимо оценить, насколько адекватно первичные документы отражают характер выполненных работ, и в случае сомнения получить дополнительные данные от соответствующих производственных и технических служб.

То есть основной задачей при отражении в учете затрат на восстановление основных средств состоит в том, чтобы принять к учету правильно оформленные первичные документы и произвести записи в бухгалтерских регистрах в соответствии с нормативными требованиями и учетной политикой организации.

1.2 Понятие, классификация и методы оценки бухгалтерского учета основных средств

Основные средства хозяйствующего субъекта– это активы, принятые к бухгалтерскому учету при выполнении обязательных условий использования их в производственной деятельности для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование, способные приносить экономическую выгоду.

Согласно положению по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) объект основных средств – это актив организации, который:

– используется в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

– используется в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

– не предполагается к перепродаже;

– способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [10].

К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

К объектам основных средств относятся также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

Земельные участки, лесные и водные угодья, месторождения полезных ископаемых, полученные в пользование организацией, учитываются за балансом в порядке, установленном в договоре (как правило, на условиях аренды).

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект, в качестве которого признается:

– объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;

– отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;

– обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы.

Если объект основных средств состоит из нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, данные части объекта должны учитываться как самостоятельные инвентарные объекты. При этом необходимо исходить из того, что данные части могут функционировать отдельно в сочетании с другими аналогичными указанными частями.

Например, компьютер может учитываться:

– в составе процессора, монитора и принтера как один инвентарный объект основных средств, если он приобретен в стандартной комплектации;

– в составе разных объектов основных средств, если процессор, монитор и принтер приобретен отдельно;

– в составе процессора и монитора как единого объекта основных средств и принтера, учитываемого как отдельный объект основных средств, если последний используется для группы компьютеров.

Указанные объекты как объекты, служащие более 12 месяцев, принимаются к учету в обязательном порядке в качестве объектов основных средств, а не средств в обороте (запасов).

Таким образом, вопрос классификации компьютера (как и любого иного аналогичного объекта основных средств) с составляющими его частями как единого объекта основных средств или определенного количества самостоятельных объектов находится в компетенции руководителя организации.

Если объект основных средств является собственностью двух или нескольких организаций, то он отражается на балансе каждой организации соразмерно ее доле в общей собственности.

В бухгалтерском учете объекты основных средств классифицируются по следующим признакам:

- как объекты, требующие и не требующие государственной регистрации;
- по видам деятельности и принадлежности организации;
- по области применения и видам;
- по принадлежности;
- по степени использования, а также по стоимости.

В соответствии с законодательством объекты недвижимости требуют обязательной государственной регистрации в порядке, установленном государством. К ним относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания и сооружения (недвижимость). К объектам недвижимости относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические и другие объекты, которые классифицируются законодательством как недвижимость.

В зависимости от отраслевой принадлежности организации основные средства подразделяются на основные средства промышленности, сельского хозяйства, транспорта, строительства, связи, торговли и других видов деятельности. В зависимости от целевого использования объекты основных средств подразделяются: производственные и непроизводственные.

К производственным основным средствам относятся объекты, использование которых направлено на достижение основной цели деятельности организации – на систематическое получение прибыли в процессе производства продукции, выполнении работ или услуг.

Основные средства производственного назначения участвуют во многих производственных циклах, переносят свою стоимость на стоимость

готового продукта постепенно (частями) по мере их снашивания и практически не меняют своей натуральной формы в процессе эксплуатации.

К объектам основных средств непроизводственного назначения относятся объекты, как правило, некоммерческих организаций, а также государственных учреждений, занятых обеспечением нормальных социально-бытовых условий для работников организации, жилищно-коммунальных хозяйств.

Основные средства группируются по видам, то есть подразделяются на здания, сооружения, измерительные и регулирующие приборы и устройства, транспортные средства, инструмент, и прочие соответствующие объекты.

Такая группировка является основой для учета и начисления амортизации по объектам основных средств.

По принадлежности основные средства подразделяются на собственные, принадлежащие организации по праву собственности (в том числе объекты, сданные в аренду без права выкупа); находящиеся в хозяйственном ведении или оперативном управлении; полученные на условиях аренды без права выкупа.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся: в эксплуатации; в запасе (резерве); в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации; на консервации.

К основным средствам в эксплуатации относятся все числящиеся на балансе организации основные средства, в том числе временно не используемые, сданные в аренду по договору. К основным средствам в запасе (резерве) относятся оборудование и транспортные средства, приобретенные для этой цели согласно проектно– сметной документации.

По стоимости объекты основных средств подразделяются на объекты стоимостью более 40 000 рублей и менее 40 000 рублей.

В соответствии с ПБУ 6/01 организация может принять как элемент учетной политики порядок учета объектов основных средств, стоимость

которых не превышает 40 000 рублей, с начислением и без начисления амортизации.

С 2016 года увеличен минимальный размер стоимости, который позволяет отнести имущество к основным средствам в налоговом учете.

В первом случае такие объекты учитываются на балансе с начислением амортизации, во втором случае их стоимость списывается с балансового учета при передаче в эксплуатацию.

В налоговом учете согласно пункту 1 статьи 257 НК РФ, основными средствами признаются средства труда первоначальной стоимостью свыше 100 тысяч рублей. Соответственно, объекты, которые стоят меньше 100 тысяч рублей не относятся к основным средствам, и их стоимость списывается в текущие расходы организации [2].

Правила бухгалтерского учета позволяют отражать основные средства, первоначальная стоимость которых не превышает установленного лимита, в составе материально-производственных запасов.

На рисунке 1. Представлены критерии признания основных средств в соответствии с правилами признания в бухгалтерском и налоговом учете.

Величина лимита составляет 40 тысяч рублей (п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств») [10]. В этой связи можно сказать, что объекты до 40 тысяч рублей можно принять к учету одним из двух способов:

В этой связи можно сказать, что объекты до 40 тысяч рублей можно принять к учету одним из двух способов:

- либо как основные средства;
- либо как материально-производственные запасы организации.

В соответствии с (п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»), то имущество стоимостью 40 тысяч рублей и более отражается в бухгалтерском учете в качестве основного средства.

Для наглядности сопоставим таблицу по правилам, которые применяются с 2016 года в налоговом и бухгалтерском учете (таблица 1).

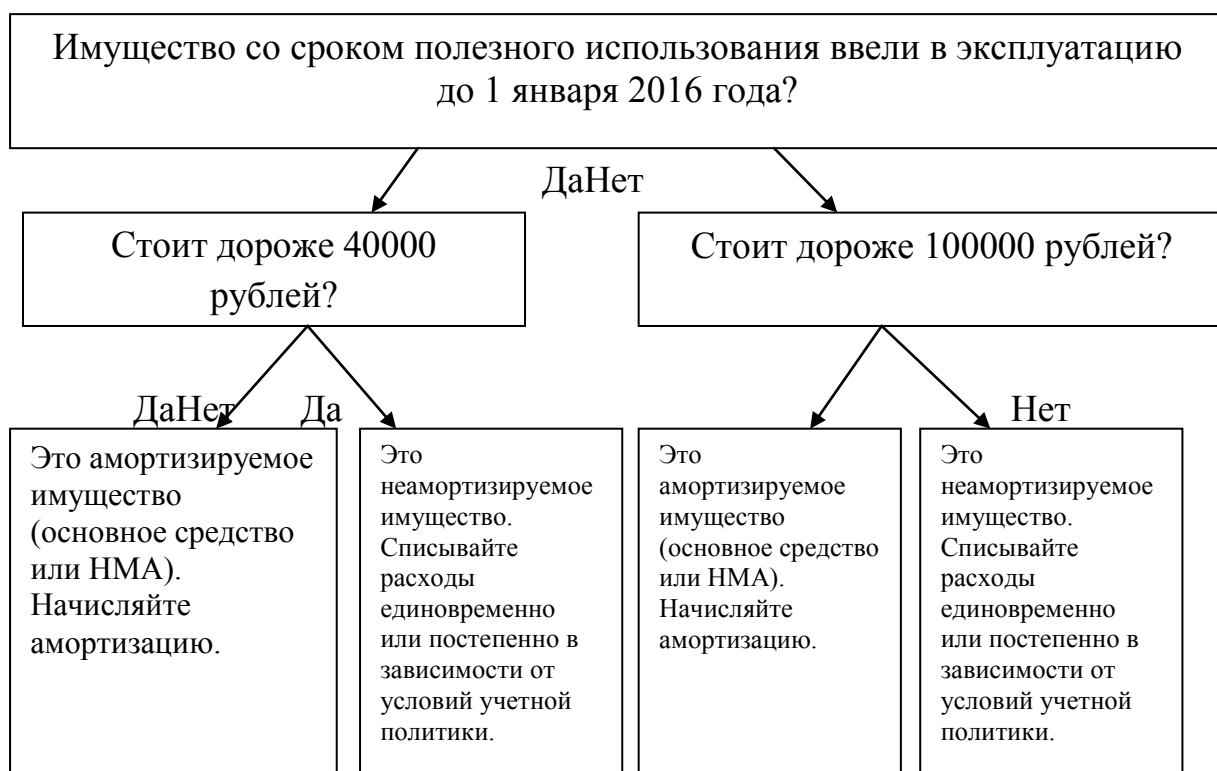


Рис. 1. Критерии признания основных средств в соответствии с правилами признания в бухгалтерском и налоговом учете

Поэтому к объектам основных средств стоимостью до 40 000 рублей, которые можно назвать малоценными предметами, организация согласно учетной политике может отнести следующие предметы:

- строительный механизированный инструмент;
- специальные инструменты и специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа);
- сменное оборудование (многократно используемое в качестве приспособления к основным средствам);
- специальную одежду и обувь, используемую в определенных случаях;
- одежду и обувь в организациях здравоохранения, просвещения и других, состоящих на бюджете;

– насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала.

Таблица 1

Правила учета основных средств, действующие в бухгалтерском и налоговом учете

Первоначальная стоимость объекта	Как отразить основные средства в бухгалтерском учете	Как отразить основные средства в налоговом учете
Стоимость до 40 000 руб.	В этом случае организация вправе выбрать один из двух способов: - включить в состав материальных запасов и списать на текущие расходы при вводе в эксплуатацию; - включить в состав основных средств и начислять амортизацию	списать на текущие расходы при вводе в эксплуатацию
от 40 000 до 100 000 руб. включительно	включить в состав ОС и амортизировать	списать на текущие расходы при вводе в эксплуатацию
свыше 100 000 руб.	включить в состав ОС и амортизировать	включить в состав ОС и амортизировать

Земельные участки имеют натурально-вещественную форму и отличаются от других видов основных средств тем, что в связи с неограниченным сроком использования земли ее стоимость не амортизируется.

Объекты природопользования – основные средства, наделенные сходными с землей физическими и экономическими характеристиками.

Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 предусматривает два метода оценки (переоценки) основных средств:

– по первоначальной стоимости, под которой в общем случае понимается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов;

– по текущей (восстановительной) стоимости, то есть по стоимости воспроизводства основных средств. Фактически она показывает, какое

количество средств необходимо затратить организации в настоящий момент для замены имеющихся изношенных основных средств, на новые основные средства.

В соответствии с п. 7 ПБУ 6/01 основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. В последующем организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

Согласно п. 15 ПБУ 6/01 переоценка представляет собой право организации, а не обязанность. Поэтому организация самостоятельно принимает решение, которое закрепляется в учетной политике. Данные о стоимости переоцененных основных средств отражаются по состоянию на 31 декабря отчетного года [10].

Оценка имущества формируется следующим образом:

- приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку;
- имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости отражается в бухгалтерском учете на дату прихода;
- имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления;
- имущества – по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организации.

Фактически произведенные расходы – это затраты на приобретение имущества, то есть уплаченные проценты, наценки, комиссионные вознаграждения, таможенные пошлины, затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые организацией.

Текущая рыночная стоимость формируется на основе цены, действующей на дату прихода имущества, полученного безвозмездно, что должно быть подтверждено документально или экспертным путем.

Стоимость изготовления – это фактически произведенные затраты на изготовление объекта имущества, в стоимость которого включается стоимость израсходованного сырья, материалов, топлива, электроэнергии, суммы начисленной заработной платы и другие расходы.

Если рассматривать методы оценки (учета) основных средств, то данные объекты отражаются в бухгалтерском учете по фактической, первоначальной, восстановительной, остаточной стоимости.

Фактическая стоимость приобретения – это неизменная стоимость объекта в момент принятия к учету.

Первоначальная стоимость – сумма фактически произведенных затрат в том числе НДС, включая расходы по доставке, транспортировке, установке, таможенные пошлины, консультационные, регистрационные сборы, патентные пошлины.

Восстановительная стоимость – это стоимость основных средств исходя из современных цен и условий изготовления аналогичных объектов или при действующей практике учета, когда стоимость средств определяется при переоценке на начало отчетного периода.

Остаточная стоимость – исчисляется вычитанием из первоначальной стоимости суммы амортизации этих средств.

Бухгалтерский учет основных средств ведется на следующих счетах:

– 01 «Основные средства» – учитываются собственные основные средства организации, а также средства, находящиеся на ее балансе, на правах хозяйственного ведения или оперативного управления;

– 03 «Доходные вложения в материальные ценности» – учитываются основные средства, приобретаемые организацией для передачи другим юридическим лицам по договору финансовой аренды (лизинга);

– 001 «Арендованные основные средства» – учитываются основные средства, арендованные на определенное время, в том числе на условиях финансовой аренды (лизинга), без постановки их на баланс;

– 011 «Основные средства, сданные в аренду» – учитываются основные средства, сданные в аренду в порядке лизинга, с постановкой их на баланс лизингополучателем [11].

1.3. Документы для оформления движения основных средств

Каждая запись на счетах бухгалтерского учета производится на основании первичных учетных документов, фиксирующих факт совершения той или иной хозяйственной операции. При этом первичные учетные документы могут быть приняты к учету только в том случае, если они подписаны лицом, уполномоченным на совершение таких действий.

Как показывает практика, неправильное составление тех или иных документов (а тем более их отсутствие) - это одна из основных причин возникновения конфликтов с налоговыми органами, партнерами по бизнесу, собственными работниками. При отсутствии надлежащим образом оформленных документов организация сталкивается с необходимостью доказывать факт осуществления ею тех или иных финансово-хозяйственных операций (получения и отгрузки продукции, несения затрат производственного характера и т.п.) с помощью иных имеющихся в ее распоряжении документов, что в ряде случаев бывает затруднительно.

Поэтому практически перед каждым бухгалтером встают вопросы:

- какие документы организация должна иметь в обязательном порядке и как их создать;
- как оформить ту или иную операцию;
- как заполнить конкретный документ и кто его должен подписывать;
- на основании, каких документов делаются те или иные проводки.

Все записи в бухгалтерских регистрах производятся на основании первичных учетных документов. При налоговой проверке бухгалтерские

документы выполняют функцию письменного свидетельства о факте совершения хозяйственной операции либо о праве на ее совершение и служат одним из средств проверки правильности и достоверности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете. Поэтому одним из главных правил каждого бухгалтера должно быть: нет документа - нет операции.

Согласно п.12 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998г. №34н, требование главного бухгалтера документально оформлять хозяйственные операции и представлять в бухгалтерскую службу соответствующие документы и сведения должно в обязательном порядке выполняться всеми работниками организации.

Основные требования к бухгалтерским документам изложены в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ (действующая редакция, 2016)и Положении по ведению бухгалтерского учета [3].

Для выполнения задач бухгалтерского учета в организации должна быть разработана рациональная система документооборота в соответствии с утвержденным в ней графиком, определены лица, ответственные за сохранность и перемещение объектов основных средств.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы являются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

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

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

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

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

Для ведения бухгалтерского учета могут использоваться формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, разработанные экономическим субъектом самостоятельно.

При разработке формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета должны быть отражены требования и рекомендациями в области бухгалтерского учета к данным документам.

Однако на практике формы для поступления, выбытия и движения основных средств применяются унифицированные, так как очень удобны и отражают все необходимые реквизиты.

Поступление ОС может совершаться путем покупки, дарения, мены. Каждая такая операция должна оформляться такими документами как:

- акт (накладная) приемки - передачи основных средств, форма ОС-1, используется для принятия к учету различных ОС, за исключением сооружений или зданий;
- ОС-1а — для принятия к учету зданий (сооружений);
- ОС-1б — для принятия к учету групп объектов ОС.

Данная форма применяется при зачислении в состав основных средств отдельных объектов для учета ввода их в эксплуатацию, кроме тех случаев, когда ввод объектов в действие должен в соответствии с существующим законодательством оформляться в особом порядке.

Принять к учету несколько ОС (групповое принятие) можно в том случае, когда они обладают одинаковыми свойствами.

Чтобы принять к учету объект ОС, необходимо создать комиссию минимум из 3 человек, которая, в свою очередь, проведет осмотр и проверку технического состояния ОС, а также возможность его дальнейшей эксплуатации.

Для приема к учету оборудования необходимо использовать формы:

- ОС-14 - унифицированная форма, на базе которой составляется акт о приемке различных типов оборудования, включаемых в состав основных средств организации;

- ОС-15 - заполняется при проведении монтажных работ по установке оборудования.

Если же в процессе монтажа были выявлены существенные недочеты, которые не позволяют использовать данное оборудование в дальнейшем, необходимо заполнить бланк по форме ОС-16.

В зависимости от того, по чьей вине дефект имеет место, к составлению акта по форме ОС-16 могут привлекаться представители всей цепочки лиц/организаций, участвовавших в процессе изготовления и доставки оборудования до конечного потребителя.

После приема ОС к учету и заполнения акта составляется инвентарная карточка ф. ОС-6 или ОС-6а (групповой учет), в которой отражаются данные подтверждающие факт поступления основных средств.

Для перемещения ОС используется накладная на внутреннее перемещение по форме ОС-2. Данный бланк составляется в 3 экземплярах: 1-й остается у отправителя; 2-й направляют в бухгалтерию, которая, в свою

очередь, делает соответствующие отметки в инвентарной карточке; 3-й направляется получателю.

Частью 1 ст. 9 Закона № 402-ФЗ предусмотрено, что каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. При этом факт хозяйственной жизни - это сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств (п. 8 ст. 3 ФЗ № 402).

В соответствии со ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ с 2013 года унифицированные формы, в том числе и накладная ОС-2, больше не являются обязательными к применению - они лишь рекомендованы для использования. Это означает, что каждая компания может разработать на основе формы ОС-2 собственный документ [3].

Чтобы зафиксировать ремонт, реконструкцию или монтаж ОС, необходимо оформить акт приемки - сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов по форме ОС-3. Данный документ отражает все сведения о понесенных затратах, исполнителе работ и подписывается комиссией и руководителем компании. Если работы производились сторонней организацией, то документ оформляется в 2 экземплярах, один из которых должен завизировать исполнитель.

После передачи утвержденного акта в бухгалтерию делается соответствующая пометка в инвентарной карточке учета основных средств.

Акт типовой формы № ОС-3 является единственным основанием для принятия операции по увеличению балансовой стоимости основного средства после реконструкции (модернизации) к учету.

Выбытие основных средств оформляется актом о списании ОС по форме ОС-4 (ОС-4б - для группового списания), которые вышли из строя и не подлежат ремонту.

Данный документ необходимо составить в 2 экземплярах, подписать руководителем и специально созданной комиссией. 1-я копия документа

отдается в бухгалтерию, 2-я остается у материально-ответственного лица и служит основанием для сдачи ценностей, оставшихся в результате демонтажа (разборки) ОС, на склад.

В случае утилизации транспортного средства в отдел бухгалтерии необходимо передать документ, который подтвердит снятие с учета в органах ГИБДД. Для оформления такого списания объекта ОС следует использовать бланк по форме ОС-4а – акт на списание автотранспортных средств.

В случае продажи объекта ОС используется акт приема-передачи по форме ОС-1. Подписывать данный документ должны комиссия и руководитель компании. Для каждой из организаций (принимающей и передающей стороны) предусмотрена своя страница для заполнения учетных данных об основных средствах.

В актах о ликвидации основных средств указывают техническое состояние и причину ликвидации объекта, первоначальную стоимость, сумму износа, затраты по ликвидации, стоимость материальных ценностей (запасных частей, металлолома и др.), полученных от ликвидации объекта (выручки от ликвидации), результат от ликвидации, превышение выручки над расходами по ликвидации или расходов над суммами выручки.

В строке «Краткая характеристика объекта» записываются его основные качественные и количественные показатели, а также перечисляют его важнейшие пристройки, приспособления и принадлежности.

Организация наряду с унифицированными формами может использовать бланки документов, разработанные самостоятельно и включающие следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;

- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

Исследование методических аспектов учета основных средств позволило сделать вывод, что дискуссионными являются проблемы определения единицы учета основных средств, их первоначальной и последующей оценки, организации компонентного учета, разграничения работ по ремонту и модернизации, определения условий применимости учета частичной ликвидации, обоснования порядка оценки и учета объектов инвестиционной недвижимости.

Эффективное выполнение информационной и аналитической функции учета зависит от того, насколько грамотно реализовано профессиональное суждение бухгалтера при организации учета на уровне экономического субъекта.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРИМЕРЕ ПАО «МЕГАФОН»

2.1 Организационно – экономическая характеристика ПАО «Мега»

История создания ПАО «Мега» начинается с момента регистрации юридического лица. Общество образовано 17.06.1993, зарегистрировано за № АОЛ-5192 Комитетом по внешнеэкономическим связям мэрии Санкт-Петербурга под наименованием Закрытое акционерное общество «Северо-Западный GSM».

22 мая 2002 года в результате переименования и изменения организационно-правовой формы Общество зарегистрировано как Открытое акционерное общество «Мега» (ОАО «Мега»).

30 апреля 2015 года наименование компании изменено: Публичное акционерное общество «Мега» (ПАО «Мега»).

Данные о государственной регистрации Общества: 17.06.1993 за № АОЛ-5192. Место нахождения Общества: Российская Федерация, город Москва.

Адрес: Российская Федерация, 115035, город Москва, Кадашевская набережная, дом 30.

Общество является ведущим российским интегрированным оператором связи, предоставляющим широкий спектр голосовых услуг, услуг по передаче данных и прочих телекоммуникационных услуг розничным абонентам, компаниям, государственным органам и другим провайдерам телекоммуникационных услуг.

ПАО «Мега» является юридическим лицом, созданным в соответствии с законодательством Российской Федерации. Общество имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести

обязанности, быть истцом и ответчиком в суде общей юрисдикции, арбитражном суде и третейском суде.

Акционеры не отвечают по обязательствам Общества и несут риск убытков, связанных с его деятельностью, в пределах стоимости принадлежащих им акций. Акционеры, не полностью оплатившие акции, несут солидарную ответственность по обязательствам Общества в пределах неоплаченной части стоимости принадлежащих им акций.

Акционеры вправе отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров и Общества.

Общество вправе участвовать в уставном капитале других акционерных обществ и иных хозяйствующих субъектов. Общество вправе учреждать и иметь дочерние и зависимые общества, а также создавать иные юридические лица на территории РФ и за ее пределами как самостоятельно, так и совместно с российскими и иностранными юридическими лицами и гражданами в соответствии с законодательством Российской Федерации и иностранных государств.

ПАО «Мега» вправе размещать эмиссионные и иные ценные бумаги в соответствии с законодательством Российской Федерации и иностранных государств [64].

Общество в соответствии с законодательством Российской Федерации создает условия, обеспечивающие надлежащий режим выполнения работ, связанных с использованием сведений, составляющих государственную тайну.

Основной целью деятельности ПАО «Мега» является извлечение прибыли путем оказания услуг связи и осуществления иной хозяйственной деятельности.

Основными видами деятельности Общества являются:

- предоставление услуг подвижной радиотелефонной связи в различных диапазонах;

- предоставление услуг местной и внутризоновой телефонной связи;
- предоставление в аренду каналов связи;
- предоставление телематических услуг связи;
- предоставление услуг междугородной и международной телефонной связи;
- предоставление услуг связи для целей кабельного вещания;
- предоставление услуг связи по передаче данных;
- разработка, внедрение, эксплуатация и развитие сетей связи на территории Российской Федерации, а также управление сетями связи на территории Российской Федерации;
- проектирование, производство, эксплуатация, развитие и реализация технологического оборудования информационных систем;
- реализация инвестиционных проектов;
- научные исследования в области связи, а также внедрение и использование результатов, полученных в ходе таких исследований;
- ремонт и техническое обслуживание оборудования связи;
- любые операции, связанные с недвижимостью, а также строительство, реконструкция, реставрация и эксплуатация жилых и нежилых помещений;
- рекламная деятельность;
- оптовая и розничная торговля, создание дистрибьюторских сетей;
- экспорт и импорт любых товаров, работ и услуг;
- осуществление работ с использованием сведений, составляющих государственную тайну;
- осуществление мероприятия и (или) оказание услуг в области защиты государственной тайны.

ПАО «Мега» обладает универсальной правоспособностью и имеет право осуществлять иные виды деятельности, не запрещенные законодательством Российской Федерации [64].

Отдельными видами деятельности, перечень которых определяется законами, Общество может заниматься только на основании специального разрешения (лицензии). Если условиями предоставления специального разрешения (лицензии) на занятие определенным видом деятельности предусмотрено требование о занятии такой деятельностью как исключительной, то Общество в течение срока действия специального разрешения (лицензии) не вправе осуществлять иные виды деятельности, за исключением видов деятельности, предусмотренных специальным разрешением (лицензией), и им сопутствующих

Обыкновенные акции ПАО «Мега» включены:

- в первый котировальный список Фондовой Московской биржи (ММВБ);
- обращение Глобальных Депозитарных Расписок (ГДР), удостоверяющих права в отношении обыкновенных акций общества, организовано и осуществляется на Лондонской фондовой бирже (LondonStockExchange).

Общество обладает лицензиями на услуги местной и междугородней телефонии, передачу данных, услуги беспроводного широкополосного доступа в Интернет и предоставление каналов связи в аренду на всей территории Российской Федерации, перечень которых раскрыт в Ежеквартальном отчете эмитента, который находится в открытом доступе для ознакомления на официальном сайте Общества (www.megafon.ru). Руководство Общества полагает, что имеющиеся лицензии будут продлены по истечению срока их действия без существенных дополнительных затрат.

Общество имеет филиалы и структурные подразделения, зарегистрированные в следующих населенных пунктах Российской Федерации:

- в Санкт-Петербурге (Северо-Западный филиал);
- в Москве (Столичный филиал);
- в Краснодаре (Кавказский филиал);

- в Нижнем Новгороде (Центральный филиал);
- в Самаре (Поволжский филиал);
- в Екатеринбурге (Уральский филиал);
- в Новосибирске (Сибирский филиал);
- в Хабаровске (Дальневосточный филиал).

Бухгалтерский учет в обществе ведется в соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ от 06 декабря 2011 года «О бухгалтерском учете» и «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденным Приказом Министерства финансов РФ № 34н от 29 июля 1998 года, а также действующими Положениями по бухгалтерскому учету. Бухгалтерская (финансовая) отчетность Общества за 2015 год была подготовлена в соответствии с тем же Законом и положениями.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность Общества включает показатели деятельности всех филиалов. Среднегодовая численность работающих за отчетный период сотрудников Общества в 2015 году составила 14 506 человек (в 2014 году – 14 714 человек)[64].

Чтобы наиболее полно понять организационно-экономическую характеристику общества, рассмотрим основные финансово-экономические показатели общества за 2013-2015 гг. представленные в таблице 2.

Деятельность организации по приведённым основным финансово-экономическим показателям можно оценить как финансово-устойчивое состояние. Так, за период с 2013 по 2015 гг. по некоторым показателям происходит рост, а по некоторым незначительное уменьшение.

Внеоборотные средства в 2014 г. по сравнению с 2013 г. уменьшились на 6155, зато в 2015 г. по сравнению с 2014 г. наблюдается значительный рост на 32839 млн. руб.

Оборотные средства наоборот же, в 2014 г. по сравнению с 2013 г. увеличились на 11817 млн. руб., но уменьшились в 2015 г. по сравнению с 2014 г. на 25377 млн. руб., относительное отклонение составило 74,8%.

Таблица 2

**Основные финансово-экономические показатели деятельности
ПАО «Мега» за 2013 – 2015 гг.**

Показатели	2013г.	2014г.	2015г.	Абсолютные (+, -)		Относительное, %	
				2014/ 2013 гг.	2015/ 2014гг.	2014/ 2013гг .	2015/ 2014гг.
1. Внеоборотные средства на конец года, тыс. руб.	361135	354980	387819	-6155	32839	98,3	109,3
2. Оборотные средства на конец года, тыс. руб.	88850	100667	75290	11817	-25377	113,3	74,8
3. Собственный капитал на конец года, тыс. руб.	172461	168000	163066	-4461	-4934	97,4	97,1
4. Заемный капитал на конец года, тыс. руб.	277524	280647	300043	3123	19396	101,1	106,9
5. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	183440	191880	199675	8440	7795	104,6	104,1
6. Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности, тыс. руб.	10321	10821	13444	500	2623	104,8	124,2
7. Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности, тыс. руб.	33935	36478	37527	2543	1049	107,5	102,9
8. Выручка, тыс. руб.	273576	288625	289287	15049	662	105,5	100,2
9. Себестоимость продаж, тыс. руб.	(135424)	(154 878)	(158 806)	-19454	-3928	114,4	102,4
10. Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	89038	86 844	81 858	-2194	- 4986	97,5	94,3
11. Чистая прибыль, тыс. руб.	58475	35 535	45 063	-22940	9528	60,8	126,8
12. Фондоотдача, руб.	0,71	0,7	0,65	-0,01	-0,05	98,6	92,9
13. Фондоёмкость, руб.	1,33	1,43	1,53	0,1	0,1	107,5	107

У собственного капитала наблюдается отрицательная динамика на протяжении 3 представленных лет. В 2014 г. уменьшился на 4461 тыс. руб., по сравнению с 2013 г., а в 2015 г. на 4934 тыс. руб., по сравнению с 2014 г.

В заемном капитале наблюдается положительная динамика, которая в относительном отклонении составляет: в 2014 по отношению к 2013 гг. - 101,1 %, а в 2015 к 2014 гг. - 106,9 %.

Среднегодовая стоимость основных средств увеличивается в 2014 г., по отношению к 2013 г. на 104,6 %, а в 2015 г. по отношению к 2014 г. на 104,1 %.

Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности также растет, на 500 тыс. руб. в 2014 г. по отношению к 2013 г. на 2623 тыс. руб.

Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности выросла на 107,5 % в 2014 г. по отношению к 2013 г., а в 2015 г. по отношению к 2014 г. выросла на 102,9%.

Выручка так же растет, в 2014 г. по сравнению с 2013 г. на 15049 тыс. руб. и составила 288625 тыс. руб., а в 2015 по сравнению с 2014 всего на 662 тыс. руб.

Себестоимость продаж уменьшается в 2014 г., по сравнению с 2013 г. на 114,4 %, а в 2015 г. по отношению к 2014 на 102,4 %.

Прибыль от продаж имеет отрицательную динамику и уменьшилась на 219 тыс. руб. в 2014 г. по отношению к 2013 г., на 4986 тыс. руб. в 2015 г. по отношению к 2014 г.

Чистая прибыль в 2014 г., по отношению к 2013 г. уменьшилась на 22940 тыс. руб., а в 2015 увеличилась по отношению к 2014 г. на 9528 тыс. руб.

Показатели фондоотдачи уменьшились в 2014 г. по сравнению с 2013 г. на 0,01, а в 2015 г. по отношению к 2014 г. на 0,05.

Показатели же фондоемкости соответственно увеличились, на 0,1 в 2014 г. по отношению к 2013 г., и также на 0,1 в 2015 году показатели увеличились по отношению к 2014 году.

2.2 Разработка рекомендаций по формированию учетной политики в области учета основных средств на примере ПАО «Мега»

Переход России к принципиально новым экономическим отношениям обусловил необходимость кардинальных преобразований в системе бухгалтерского учета. Смысл их заключается в приведении всех элементов в соответствие с новыми экономическими реальностями, то есть об осуществлении комплекса мер по обеспечению адекватности бухгалтерского учета рыночным отношениям, то есть разработки учетной политики.

Термин «учетная политика» (англ. «accountingpolicies») впервые упоминается в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, утвержденном приказом Минфина России от 20 марта 1992 года №10.

В соответствии с приказом Минфина России от 9 декабря 2008 года № 60н было утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [5].

Под учетной политикой в соответствии с Положением понимается принятая совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся методы группировки и оценки хозяйственных операций, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота, проведения инвентаризации, порядок применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, правила обработки информации и иные способы, методы и приемы.

В настоящее время, для регулирования и разработки исчерпывающей группировки и детализации учетных данных, организации разрабатывают внутренние положения (учетная политика), инструкции, иные локальные акты, необходимые для надлежащей организации учета и контроля.

Являясь одним из элементов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, Положение «Учетная политика организации» должно применяться в комплексе с другими нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Учетная политика организации регламентируется законодательством по бухгалтерскому учету и подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией организации.

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» и иных нормативных документов [5].

Бухгалтерский учет в организации должен осуществляться по определенным правилам, зафиксированным в учетной политике. Проблема заключается в установлении такой совокупности правил, реализация которых обеспечила бы максимальный эффект от ведения учета. При этом под эффектом понимается своевременное формирование финансовой и управленческой информации, ее достоверность и полезность для широкого круга заинтересованных пользователей.

Эффективная учетная политика – это закрепленная внутренней документацией совокупность принципов, приемов и правил ведения учета, которая соответствует стратегии развития организации и способствует получению максимального эффекта от функционирования системы учета в рамках действующего законодательства. Под эффектом в данном случае следует понимать достижение целей и решение определенных задач, поставленных перед учетной системой.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером организации на основе положения по бухгалтерскому учету и утверждается руководителем организации.

При этом утверждается:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

- методы оценки активов и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями;

- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики предполагается, что:

- активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);

- организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);

- принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

- факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности).

Учетная политика организации должна отражать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности (требование полноты);

- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);

- большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);

- отражение, в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);

- рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (требование рациональности).

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно - распорядительной документацией (приказами, постановлениями) организации.

При формировании учетной политики достигается высокий уровень эффективности деятельности хозяйствующего субъекта.

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка субъектом соответствующего способа исходя из Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» и иных нормативных документов [5].

Учетная политика субъекта формируется под воздействием, с одной стороны, государственной экономической политики, с другой – особенностей механизма управления хозяйствующего субъекта.

Учетная политика организации подлежит оформлению – Положение об учетной политике организации, что утверждается приказом руководителя о его утверждении.

В указанных документах устанавливаются следующие элементы учетной политики:

- рабочий план счетов это основной бухгалтерский документ, в котором должен быть отражен перечень синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности организации, а также формы документов для внутреннего контроля и управления организацией;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации и представления результатов для осуществления контроля, анализа и прогноза;

- методы оценки видов имущества и обязательств хозяйствующего субъекта с учетом его деятельности.

Таким образом, учетная политика организации является интегральным системообразующим документом учетно-аналитического обеспечения деятельности организации, поскольку она во многом определяет финансовую, налоговую и дивидендную политику, реализующуюся в рамках бухгалтерского и налогового учета.

В этой связи мы считаем, что учетная политика должна быть представлена в разрезе бухгалтерского, налогового, управленческого учета и анализа. Причем принципиально важным является представление данной информации в рамках единого документа, что позволит повысить информационную ценность учетной политики для различных категорий пользователей.

Следует отметить, что при разработке учетной политики организации метод оценки активов и начисления амортизации выбирается из вариантов, предусмотренных действующим законодательством. Выбор способа начисления амортизации осуществляется организацией самостоятельно и утверждается приказом по учетной политике. Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств, производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Методы оценки активов организации отражаются в учетной политике и утверждаются руководителем организации.

Если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения налогом на имущество определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

В частности, амортизация не начисляется по объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.), объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства,

дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.), а также продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста.

Известно, что первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов как в бухгалтерском, так и в налоговом учете складывается из фактических затрат на их приобретение за минусом НДС и иных возмещаемых налогов. Тем не менее, в первоначальную стоимость объекта, согласно главе 25 Налогового кодекса РФ, относятся на прочие расходы такие как:

- 1) госпошлины, уплачиваемые при регистрации права собственности на недвижимость, транспортное средство, программу для ЭВМ;
- 2) таможенные пошлины при импорте имущества;
- 3) командировочные, которые выданы работнику, направленному для покупки основного средства или нематериального актива [2].

Поэтому мы считаем, что при формировании учетной политики предусмотреть, то что учет разницы этих сумм нужно отражать согласно требованиям ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

В связи с этим в учетной политике необходимо отразить, что затраты на приобретение основных средств и нематериальных активов следует учитывать в текущих расходах. При этом надо отразить, какие расходы считаются существенными. Например, это суммы, не превышающие 5 процентов от первоначальной стоимости объекта. Тем самым организация не только избежит учета разницы по ПБУ 18/02, но и сэкономит на налоге на имущество.

Так же в учетной политике необходимо отражать способы начисления амортизации основных средств.

Срок полезного использования определяется организацией самостоятельно.

Согласно учетной политике ПАО «Мега», основные средства (ОС) - часть имущества, используемая в качестве средств труда для осуществления

операционной деятельности, выполнения работ или оказания услуг, либо для управления в течение периода, превышающего 12 месяцев.

В соответствии с пп.7,8 ПБУ 6/2001 «Учет основных средств», основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая определяется в следующем порядке:

- по ОС, приобретенным за плату - признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость, а также общехозяйственных и иных аналогичных расходов, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением ОС;

- по ОС, приобретенным по договору дарения и иных случаях безвозмездного получения - признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы;

- по ОС, приобретенным по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами - признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче [10].

Амортизация объектов ОС производится линейным способом. В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации, срок полезного использования по этому объекту может пересматриваться на основании решения специальной комиссии, утвержденной руководителем ПАО «Мега».

По модернизированным объектам амортизация рассчитывается исходя из оставшегося срока полезного использования модернизированного объекта основных средств и его остаточной стоимости с учетом проведенной модернизации.

Изменение первоначальной стоимости ОС, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается только в случае достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и

переоценки объектов основных средств (п.14 ПБУ 6/2001) [10].

Затраты на ремонт ОС в ПАО «Мега» включаются в состав расходов текущего отчетного периода в полной сумме фактических затрат.

Таким образом, можно отметить, что основным документом осуществления финансового, управленческого и налогового учета является учетная политика организации.

Но у разных хозяйствующих субъектов могут быть разные цели и задачи, поэтому для оптимизации их финансовой деятельности представляется возможным разрабатывать такую учетную политику, которая бы в полной мере учитывала все особенности каждого из них. По нашему мнению, этот документ должен представлять собой Положение об особенностях ведения бухгалтерского учета организации, в разработке которого должны принимать участие специалисты и руководители всех служб управления организацией. Выбор учетной политики существенно влияет на результаты работы хозяйствующих субъектов.

Значимость учетной информации для целей принятия экономических решений во многом определяется глубиной проработки вопросов аналитического учета. Поэтому мы считаем, что при формировании учетной политики организации необходимо отражать способы учета основных средств и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. Несмотря на то, что основные средства являются классическим, достаточно хорошо изученным объектом бухгалтерского учета, сам факт их наличия на балансе организации вызывает необходимость учета весьма широкого круга операций:

– как по содержанию и эксплуатации отдельных инвентарных объектов, так и по их переоценкам, движению, изменению первоначальных учетных параметров, таких, например, как стоимости и срока полезного использования. Не исключено также осуществление частичной ликвидации, то есть таких операций, которые характерны только для основных средств, и ни для какого, другого объекта бухгалтерского учета.

2.3 Учет поступления и использования основных средств

При постановке бухгалтерского учета основных средств хозяйствующего субъекта немаловажное значение отводится порядку организации учета объектов основных средств.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету в случае их приобретения, сооружения и изготовления, внесения учредителями в счет их вклада в уставный (складочный) капитал, получения по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения и других поступлений. Большая часть объектов основных средств приобретается или сооружается за плату. Учет затрат на объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, осуществляется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» [11].

К счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» открываются субсчета по направлениям:

- 08/1 «Приобретение земельных участков»;
- 08/2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 08/3 «Строительство объектов основных средств»;
- 08/4 «Приобретение объектов основных средств» и другие.

На субсчете 08/3 отражаются фактические затраты по строительству зданий и сооружений, монтажу оборудования и другие расходы, предусмотренные на капитальное строительство. Аналитический учет ведется по затратам, связанным со строительством и приобретением основных средств, отдельно по каждому строящемуся или приобретаемому объекту основных средств [11].

Основные средства, приобретенные за плату, в том числе бывшие в эксплуатации, должны быть приняты к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Как уже отмечалось, первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный

(складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Пример, ПАО «Мега» приобрело согласно счету фактуры №628/114 от 28.06.2015 года автомобиль на общую сумму 3380 тыс. рублей (в том числе НДС 515593,22 рублей).

В бухгалтерском учете это отражено следующим образом:

На сумму фактических затрат по приобретению автомобиля будет сделана запись на счетах учета:

Дебет счета 08 «Вложения в необоротные активы»

Кредит счета 01 «Основные средства»

На сумму налога, на добавленную стоимость (НДС) по приобретенным основным средствам:

Дебет счета 19/1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

При вводе объекта основных средств в эксплуатацию в бухгалтерском учете делается запись:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения в необоротные активы».

Основанием при отражении в учете является товарная накладная № 628/148 от 28.06.2015 года; приходный ордер №13 от 28.06.2015 года; паспорт транспортного средства 16 НМ 720159, а передача в эксплуатацию оформляется требованием накладной.

Пример, ПАО «Мега» приобрело согласно счету фактуры и накладной компьютер на общую сумму 49914 рублей (в том числе НДС 7614 рублей). Поступление основных средств в данном случае в учете предприятия будет отражено следующими проводками:

На сумму фактических затрат по приобретению объектов основных средств – 49914 рублей.

Дебет счета 08 «Вложения в необоротные активы»

Кредит счета 01 «Основные средства»

На сумму налога, на добавленную стоимость (НДС) по приобретенным основным средствам – 7614 рублей.

Дебет счета 19/1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

При вводе объекта основных средств в эксплуатацию в бухгалтерском учете делается запись на сумму – 42300 рублей:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения в необоротные активы»

Исходя из этого, на объекты основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации в денежной оценке, согласованной учредителями (участниками) организации, производится запись по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал») в корреспонденции со счетом 80 «Уставный капитал» [11]. Перед отражением хозяйственной операции по принятию объектов основных средств к бухгалтерскому учету на денежную оценку, согласованную с учредителями, производится запись по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». Принятие объекта основных средств к бухгалтерскому учету производится в общеустановленном порядке с отражением по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» [11].

Основные средства, полученные организацией по договору дарения и в иных случаях безвозмездного поступления, принимаются к учету по рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Организация, принимающая к бухгалтерскому учету объекты, полученные по договору дарения и в иных случаях безвозмездного поступления, может нести

соответствующие расходы по доставке указанных объектов, их регистрации и другие расходы, которые относятся организациями-получателями на увеличение первоначальной стоимости объектов. Предварительно эти расходы в общеустановленном порядке учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [11].

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) активы (включая и объекты основных средств), полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения, рассматриваются как прочие доходы, относящиеся к одному или более отчетным периодам. Указанные активы принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Следовательно, на величину рыночной стоимости объекта основных средств, полученного безвозмездно, производится запись по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления». Если поступили денежные средства, имеющие целевое назначение, например, на приобретение объектов основных средств, сооружение, реконструкцию, модернизацию, организация отражает указанные поступления по дебету счетов учета денежных средств (51, 52, 50) в корреспонденции с кредитом счета 86 «Целевое финансирование».

Принятие к учету основных средств, приобретенных за счет денежных средств, имеющих целевое назначение, отражается записью по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». (При этом следует иметь в виду, что затраты на капитальные вложения осуществляются в общеустановленном порядке с использованием счета 08). Сумма, числящаяся на счете 86 «Целевое финансирование», переносится в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления».

При отражении в бухгалтерском учете операций с объектами основных средств по договору мены следует руководствоваться принципами по определению величины поступлений и дебиторской задолженности, величины оплаты и кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, заложенными в Положениях по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (10/99).

Стоимость основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. Указанный принцип определения стоимости обмениваемых ценностей соответствует определению текущей цены товара, приведенной в статье 524 ГК РФ, в соответствии с которой «текущей ценой признается цена, обычно взимаемая при сравнимых обстоятельствах за аналогичный товар в месте, где должна была быть осуществлена передача товара. Если в этом месте не существует текущей цены, может быть использована текущая цена, применявшаяся в другом месте, которая может служить разумной заменой, с учетом разницы в расходах по транспортировке товара» [69].

В соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации капитальные вложения в арендованные основные средства являются собственностью арендатора, если иное не предусмотрено договором аренды. При этом арендатор может передать произведенные капитальные вложения арендодателю (при его согласии принять их на баланс) и списать указанные капитальные вложения, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», на счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». При несогласии арендодателя принять произведенные арендатором затраты в улучшение объекта арендатор списывает указанные затраты и отражает их в бухгалтерском учете по кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные

активы» и дебету счета 01 «Основные средства», учитывая их в составе прочих основных средств. На сумму произведенных капитальных вложений арендатором открывается отдельная инвентарная карточка.

В процессе инвентаризации основных средств у организации могут быть обнаружены неучтенные объекты, которые принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости с отражением ее на счете 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы», с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц.

В практике работы организаций встречаются случаи предоставления основных средств в безвозмездное пользование. По договору безвозмездного пользования не происходит перехода права собственности, в связи, с чем полученные в безвозмездное пользование объекты отражаются ссудополучателем за балансом на счете 001 «Арендованные основные средства». Ссудодатель учитывает переданные в безвозмездное пользование объекты основных средств на счете 01 «Основные средства» и начисляет по ним амортизацию (за исключением тех объектов, по которым амортизация не начисляется).

Объекты основных средств, приобретенные организацией для предоставления за плату во временное пользование с целью получения дохода, принимаются к бухгалтерскому учету и учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». В учете они отражаются по первоначальной стоимости исходя из фактически произведенных затрат на приобретение (включая расходы по доставке, монтажу, установке), предварительно учтенных на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Договором аренды, заключенным между арендодателем и арендатором, может предусматриваться выкуп арендного имущественного комплекса. Поступление основных средств организацией-арендатором по согласованной оценке в случае аренды имущественного комплекса отражается по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в корреспонденции

с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства». При переходе права собственности на указанное имущество по стоимости, определенной в соответствии с передаточным актом и договором аренды предприятия в целом как имущественного комплекса, арендатор производит записи по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Объекты основных средств выбывают из организации в результате: продажи другому юридическому лицу или физическому лицу; списания в случае морального и физического износа; передачи в виде вклада в уставный капитал других организаций; ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях; передачи по договорам мены, дарения; списания в случае, если они были сданы в аренду с правом выкупа, в момент перехода права собственности на них к арендатору; недостачи и порчи и других причин.

Организация, являясь собственником объектов основных средств, принимает решение об их списании. Это положение не распространяется на имущество, принадлежащее организации на праве хозяйственного ведения и оперативного управления, решение о выбытии и реализации которого должно приниматься его собственником, а также на имущество, находящееся в аренде.

Для определения целесообразности или непригодности объектов основных средств к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности их восстановления, а также для оформления необходимой документации на списание указанных объектов в организации (если наличие основных средств является существенным) приказом ее руководителя может быть создана постоянно действующая комиссия.

В состав комиссии входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер и лица, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств и назначается председатель.

Комиссия принимает решение, результаты которого оформляют актом на списание основных средств (форма № ОС/4) или актом на списание автотранспортных средств (форма № ОС/4а). В актах приводят данные, характеризующие объект (дата принятия объекта к бухгалтерскому учету, год изготовления или постройки, время ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, первоначальная стоимость объекта, сумма начисленной амортизации по данным бухгалтерского учета, проведенные ремонты). Подробно указывают причины выбытия, состояние основных частей, деталей, узлов, конструктивных элементов и обосновывают нецелесообразность или невозможность их восстановления. Для списания стоимости машин, оборудования и транспортных средств вследствие аварий к акту прилагают копию акта об аварии, а также указывают причины, вызвавшие аварию, и виновных лиц. Оформленные акты на списание основных средств или автотранспортных средств, утвержденные руководителем организации, передаются в бухгалтерскую службу организации, которая отмечает выбытие объектов в инвентарной карточке (инвентарной книге). Отметка о выбытии объекта производится и в документе, который был открыт по месту его нахождения. Инвентарные карточки по выбывшим объектам хранятся в организации не менее 5 лет [49].

Передача объектов основных средств одной организацией в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации оформляется актом о приеме-передаче основных средств (форма № ОС/1). На основании акта бухгалтерская служба организации производит соответствующую запись в инвентарной карточке переданного объекта и прилагает ее к акту о приеме-передаче. Об изъятии карточки на выбывший объект делается отметка в инвентарном списке по местонахождению объекта. Перемещение объектов основных средств между структурными подразделениями организации также оформляется актом (накладной) формы № ОС/1.

Например, в ПАО «Мега» была произведена передача станка оборудования для оказания услуг связи из одного отдела в другой. При этом

использовалась накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств. При передаче основных средств в нашем случае основным моментом является то, что в обязательном порядке необходимо сделать отметку в инвентарной карточке учета основных средств о перемещении объекта и проверить подписи лиц, то есть тех кто принял и кто сдал объект основного средства.

Порядок выбытия основных средств, отражения хозяйственных операций отражен в таблице 3.

Таблица 3

Порядок отражения в бухгалтерском учете выбытия основных средств

Наименование операции	Бухгалтерские проводки		Примечание
	Дебет счета	Кредит счета	
1	2	3	4
Списание первоначальной стоимости объекта	01 /выбытие	01	По балансовой стоимости на 01 счете
Списание начисленной амортизации объекта	02	01 /выбытие	Накопленная на 02 счете сумма амортизации
Убытки от списания остаточной стоимости объекта	91	01 /выбытие	По остаточной стоимости объекта
Оплачен покупателем счет на продаваемый объект	51	62	По счету-фактуре по продажной цене, в т.ч. НДС
Если продажная стоимость объекта больше его балансовой остаточной стоимости (п.3 ст.154 НК РФ)	91	68 /НДС	НДС по ставке 18/118 на разницу между продажной ценой (с НДС) и остаточной стоимостью объекта
Если продажная стоимость объекта меньше его балансовой остаточной стоимости (п.3 ст.154 НК РФ)	91	68 /НДС	НДС к уплате в бюджет не начисляется
Выявлена прибыль (убыток) от продажи основного средства	91 или 99	99 или 91	Сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91

Безвозмездная передача объектов основных средств оформляются актом о приеме-передаче основных средств (форма № ОС/1) с приложением договора дарения и письменного сообщения принимающей организации о принятии к бухгалтерскому учету указанных объектов или договора мены.

На основании акта в учете организации производится соответствующая запись в инвентарной карточке переданного объекта и

прилагает ее к акту о приеме-передаче основных средств (форма № ОС/1).

Для учета выбытия объектов основных средств (в результате продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно) к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств», в дебет которого переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит – сумма накопленной амортизации.

По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Например, ликвидировано вследствие полной амортизации здание гаража на территории организации. Первоначальная стоимость – 70000 рублей, сумма начисленной амортизации – 62000 рублей. Разборка произведена силами рабочих самой организации, и расходы составили 4000 рублей, стоимость непригодных к дальнейшему использованию материалов после демонтажа здания по рыночным ценам вторичного сырья – 5000 рублей. На счетах будут произведены следующие бухгалтерские записи. На первоначальную стоимость выбывшего объекта – 70000 рублей:

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства».

На сумму начисленной амортизации на момент ликвидации – 62000

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств».

На сумму расходов по разборке и вывозу строительного мусора силами самой организации – 4000 рублей:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет 2 «Прочие расходы».

Списывается остаточная стоимость ликвидированного объекта основных средств – $170000 - 162000 = 8000$ рублей:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств».

Стоимость материалов, полученных от ликвидации здания гаража и непригодных к использованию, по рыночным ценам вторичного сырья на дату отражения в учете – 3000 рублей:

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Прочие материалы»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Списание сальдо (убыток) по счету 91 «Прочие доходы и расходы» – 9000 рублей:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы».

Списывается на финансовый результат сальдо по счету 91 «Прочие доходы и расходы» – 9000 рублей:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Объекты основных средств могут выбыть и быть списаны также вследствие недостачи, порчи.

При отсутствии виновных лиц, суммы недостачи, которые были учтены на первоначальном счёте 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», списываются в дебет субсчета 91 «Прочие доходы и расходы». Порядок списания приведён в статье 12 федерального закона «О бухгалтерском учёте».

Например, на складе организации произошел пожар, в результате которого была уничтожена партия компьютерной техники. Провели инвентаризацию, по результатам которой комиссия установила, что испортилась техника на сумму 60 000 рублей.

Органы пожарной инспекции дали заключение, что возгорание произошло в результате удара молнии, то есть виновные лица отсутствуют.

Бухгалтер в бухгалтерском учете делает следующие проводки:

Дебет 94 Кредит 41 на сумму 60 000 рублей – стоимость сгоревшей техники списана по результатам инвентаризации на счет недостач;

Дебет 91 (99) Кредит 94 – сумма недостачи, возникшей в результате пожара, списана на расходы организации.

Комиссия (если таковая создана в организации) может потребовать у соответствующего работника письменное объяснение причины выбытия того или иного объекта и на его основании установить характер недостачи или порчи имущества.

В случае недостачи или порчи стоимость недостающих объектов основных средств и сумма начисленной по ним амортизации отражаются в порядке, установленном для выбытия основных средств.

В соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете», если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, убытки от недостачи имущества и его порчи на прочие расходы.

Остаточная стоимость недостающих или полностью испорченных объектов (первоначальная стоимость за минусом суммы накопленной амортизации), выявленная на счете 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств», списывается в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Следует иметь в виду, что на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» отражаются и недостачи объектов основных средств, выявленные за прошлые отчетные периоды (до начала отчетного года).

Допустим, в организации работником было сломано оборудование, купленное за тридцать семь тысяч рублей. НДС, уплаченный организацией при покупке оборудования, был предъявлен к вычету, и сумма вычета составила шесть тысяч семьсот двадцать рублей. Амортизация оборудования в денежном выражении составила пятнадцать тысяч шестьсот рублей. Остаточная стоимость, соответственно, будет равна 21 400 рублей (37000–15600). Сумма восстановленного НДС будет равняться 4280 рублям (при восстановлении НДС остаточную стоимость имущества умножаем на 20% , то есть по формуле $21400 * 0,2$).

Сумма же восстановленного НДС в доле недоамортизированной части стоимости составит 3886 рублей ($6720 * 21400 : 37000$).

И так, суммарный размер с учётом НДС составит 25 680 рублей (21400 + 4280). Оклад работника составляет 20800 рублей – заработная плата меньше, чем размер ущерба. Поэтому и взыскать организации с него получится только исходя из суммы среднемесячного заработка (таблица 5).

В случаях списания недостачи при отсутствии виновных лиц, суммы недостачи, которые были учтены на первоначальном счёте 94, который называется «Недостачи и потери от порчи ценностей», списываются в дебет субсчёта прочие расходы 91 счета «Прочие доходы и расходы».

Когда ущерб организации нанесен вследствие недостачи по вине работника, на него возлагается материальная ответственность. Суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, по недостающим объектам основных средств отражаются по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба», в корреспонденции с кредитом счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Бухгалтерские проводки по недостатке оборудования

Содержание хозяйственной операции	Дт счета	Кт счета	Сумма
Списана первоначальная стоимость оборудования	01/2	01/01	37000
Списана начисленная сумма амортизации	02	01/2	15600
Списана остаточная стоимость оборудования $(37000 - 15600) = 21400$	94	01/2	21400
Восстановлен НДС в доле недоамортизированной части стоимости оборудования $(6720 * 21400 : 37000) = 3886$	19	68	3886
Восстановленный НДС перечислен в бюджет	68	51	3886
Отнесён на счёт недостачи НДС по недоамортизированной части стоимости оборудования	94	19	3886
Сумма причинённого работником ущерба отнесена за счёт виновного лица	73	94	25286
Начислена заработная плата работнику	20	70	20800
Исчислен налог на доходы физического лица - НДФЛ $(20800 * 13\%) = 2704$	70	68	2704
Исчислена сумма удержания по взысканию ущерба $((20800 - 2704) * 20\%) = 3619,20$	70	73	3619,20
Выдана заработная плата работнику $(20800 - 2704 - 3619,2) = 14477$	70	50	14477

Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью недостающего объекта относится:

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

По мере погашения задолженности по недостающему объекту производится запись по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Одновременно соответствующая доля разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью недостающего объекта, по которой он учитывался в бухгалтерском учете, относится в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с дебетом счета 98 «Доходы будущих периодов».

По данным бухгалтерского учета поступления и выбытия основных

средств видно, что в ПАО «Мега» в большей степени за анализируемый период наблюдалось поступление объектов основных средств в результате приобретения. Однако имело и место списания объектов пришедших в негодность. Синтетический учет объектов основных средств в ПАО «Мега» ведется с помощью программы «1С» в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета.

Проводимые операции в исследуемой организации оформляются соответствующими регистрами синтетического учета: анализами счетов 01,08; оборотно-сальдовыми ведомостями по счетам 01,08, оборотами по счету 01.

2.4 Порядок начисления и учета амортизации основных средств

Вопросы и проблемы амортизации основных средств не являются новыми как для отечественной теории и практики бухгалтерского учета, так и всего бухгалтерского учета в мировом масштабе. Актуальность вопроса, прежде всего обусловлена необходимостью:

- получения объективной, достоверной информации об имущественном и финансовом положении хозяйствующего субъекта, где особая значимость отводится корректной оценке основных средств;
- обеспечения сохранности и годности используемых в производственно-хозяйственной деятельности основных средств;
- замещения физически изношенных и морально не пригодных к использованию основных средств на новые современные основные средства.

Решение обозначенных задач происходит в том числе через формирование грамотной амортизационной политики экономического субъекта как эффективного инструмента оптимизации обеспечения его финансовой стабильности, приумножения собственного капитала. Особую роль здесь играет правильное и грамотное толкование термина «амортизация».

Амортизация в бухгалтерском учете представляет собой процесс перенесения по частям стоимости основных средств и нематериальных активов по мере их физического или морального износа на стоимость производимого продукта.

ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [10] предусматривает возможность применения в целях бухгалтерского учета одного из следующих способов начисления амортизации:

- линейный;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет сроков полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Выбор способа начисления амортизации основных средств определяется отраслевой принадлежностью, видами деятельности, особенностями организации и технологии производства [70] и должен быть произведен на основании расчета ожидаемого поступления экономических выгод от использования основных средств. Однако в настоящий период большинство российских предприятий при выборе способа амортизации не принимают во внимание указанные факторы, и предпочтение отдают линейному способу. В ПАО «Мега» амортизация также начисляется линейным способом.

Применение выбранного способа начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Срок полезного использования основных средств определяется организацией, самостоятельно исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния

агрессивной среды, системы проведения ремонта;

- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срока аренды).

В соответствии с положением ПБУ 6/01 амортизация по объектам основных средств начисляется с месяца, следующего за месяцем принятия их к учету независимо от факта ввода в эксплуатацию. Прекратить начисление амортизации следует с 1 числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта основных средств либо его списания с бухгалтерского учета.

В бухгалтерском учете независимо от используемого способа начисления амортизации по истечении срока полезного использования первоначальная стоимость основного средства будет списана полностью.

Амортизация начисляется независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому она относится.

В российском учете также как и в международном, не подлежат амортизации те объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования).

По объектам основных средств, которые законсервированы и не используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование амортизация в соответствии с ПБУ не начисляется. Если у организации имеются подобные объекты основных средств, то в учетной политике следует привести их перечень, а также определить порядок его периодического уточнения и указать лицо, ответственное за его уточнение. Согласно МСФО амортизация по таким объектам продолжает начисляться.

Амортизация, накопленная за время эксплуатации объектов основных

средств, учитывается на счете 02 «Амортизация основных средств». Начисленная сумма амортизации отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

В целях налогового учета НК РФ позволяет амортизировать все основные средства, принадлежащие компании, линейным или нелинейным методом [2].

Исключение касается лишь зданий, сооружений и передаточных устройств, независимо от срока ввода их в эксплуатацию, а также амортизируемых основных средств, используемых налогоплательщиками, указанными в п. 1 ст. 275.2 НК РФ [2].

По указанным видам амортизируемого имущества применяется исключительно линейный метод начисления амортизации.

Согласно НК РФ организация может менять метод начисления амортизации, но только с начала очередного налогового периода. Переход с нелинейного метода на линейный метод может осуществляться не чаще одного раза в пять лет. Переход с линейного метода на нелинейный метод временных ограничений не имеет.

При использовании линейного метода амортизация начисляется по каждому объекту отдельно. Ежемесячная сумма амортизации определяется путем умножения первоначальной стоимости объекта основных средств на норму амортизации, определенную специально для этого объекта. Норма амортизации определяется исходя из срока полезного использования основных средств, устанавливаемого налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с Классификацией основных средств.

При применении нелинейного метода амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе (подгруппе) амортизируемого имущества. Для этого организация определяет суммарный баланс по каждой амортизационной группе и соответствующую норму амортизации.

Амортизация нелинейным методом определяется по каждой группе

(подгруппе), по формуле:

$A = B * k / 100$, где A - сумма начисленной амортизации за месяц для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

B - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца;

k - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Сумма начисленной амортизации ежемесячно уменьшает суммарный баланс амортизационной группы. Можно также ликвидировать группу в следующем месяце после того, как суммарный баланс стал меньше 20 000 руб. При этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода [56].

В силу этого при использовании нелинейного метода в учетной политике для целей налогообложения налогоплательщик должен закрепить возможность ликвидации амортизационной группы (подгруппы) по достижении ею величины суммарного баланса.

Таким образом, линейный способ хорошо подходит для компаний со стабильными объемами производства и продаж, действующих на «спокойных» рынках, где нет быстрого изменения конъюнктуры и множества различных внешних факторов. Но сегодня, в условиях сложной экономической ситуации, таких рынков и предприятий становится все меньше.

Способы уменьшаемого остатка и начисления по сумме чисел лет срока полезного использования эффективны для предприятий, имеющих одновременно большие финансовые возможности в ближайший период и потребность в быстром обновлении основных средств. Однако методы не учитывают ситуацию, когда предприятию может понадобиться такое обновление не через 1-2 года, а, например, через 3-5 лет. В этом случае подошел бы метод, предусматривающий начисление амортизации с повышенным коэффициентом не в первые месяцы срока службы объекта, а

на 2-4-й годы службы. Но существующие нормативные акты не предусматривают такого метода. Предоставление предприятиям возможности осуществлять ускоренную амортизацию на любом отрезке срока службы объектов основных средств по их усмотрению может существенно расширить их возможности в области обновления материально-технической базы, сообразно наличию необходимых финансовых ресурсов и планам основной деятельности.

Способ начисления амортизации пропорционально объемам выработки имеет важное преимущество: он позволяет учитывать при осуществлении амортизационных отчислений масштабы деятельности. Однако речь идет только о планируемой, но не о фактически осуществленной деятельности. Между тем, чаще всего фактически объемы выпуска продукции или оказания услуг отклоняются от запланированных в ту или иную сторону, нередко значительно. В этом случае было бы целесообразно предоставить предприятиям право начислять амортизацию по окончании каждого отчетного года с учетом коэффициента, учитывающего фактические масштабы деятельности.

Алгоритм применения предлагаемого нами метода начисления амортизации по фактическому объему деятельности следующий:

- определяется суммарный плановый объем реализации продукции услуг компании на весь период срока службы объекта основных средств (Q);
- рассчитывается плановый среднегодовой объем реализации услуг на год (Q_{n0});
- по окончании отчетного года определяется фактический объем реализации услуг за этот год (Q_{n1});
- рассчитывается корректирующий коэффициент как отношение фактического объема за год к запланированному (k);
- исходя из полученного коэффициента, определяется сумма амортизационных отчислений за год.

Формула расчета ежегодных амортизационных отчислений в этом

случае может принять следующий вид:

$$A = C \cdot \frac{k}{n}$$

где A — сумма амортизационных отчислений за рассматриваемый год;

C — первоначальная стоимость объекта основных средств;

k — корректирующий коэффициент.

Применение предлагаемого метода ставит амортизационные отчисления в зависимость от реальных результатов деятельности, достигаемых посредством использования амортизируемого имущества.

На наш взгляд, использование предлагаемых способов начисления амортизации расширит финансовые возможности организаций, сделает амортизацию экономически более эффективным инструментом своевременного обновления основных средств.

ГЛАВА 3. АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

3.1 Анализ показателей наличия, состояния и движения основных средств

Одним из важнейших факторов увеличения объема в исследуемом ПАО «Мега», которое специализируется на предоставлении услуг связи населению, является обеспеченность его основными средствами в необходимом количестве и ассортименте и более полное и эффективное их использование.

В ходе анализа особое внимание уделяется изучению состава, структуры и динамики основных средств, так как они занимают большой удельный вес в долгосрочных активах организации.

Основные средства учитываются по натурально-вещественному составу и в денежной форме.

Принято выделять активную часть (рабочие машины и оборудование) и пассивную часть средств, а также отдельные подгруппы в соответствии с их функциональным назначением (здания производственного назначения, склады, рабочие и силовые машины, оборудование, измерительные приборы и устройства, транспортные средства и другие).

Такая детализация необходима для выявления резервов, которая повысит эффективность использования основных средств на основе оптимизации их структуры. Большой интерес при этом представляет соотношение активной и пассивной частей, силовых и рабочих машин, так как от их оптимального сочетания во многом зависят фондоотдача, фондорентабельность и финансовое состояние организации.

Соотношение удельных весов отдельных видов основных средств и общей стоимости характеризует структуру основных средств.

Особую актуальность в связи с этим приобретают вопросы изучения состояния, качества и структуры основных средств организации, так как в

структуре имущества ПАО «Мега» наибольший удельный вес занимают основные средства.

Исследования динамики суммы основных средств ПАО «Мега» представлены в таблице 5.

Таблица 5

Динамика основных средств ПАО «Мега»
на конец 2013 – 2015 гг.

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Отклонение, тыс. руб.		Темп прироста, %	
				2014/ 2013г.	2015/ 2014г.	2014/ 2013г.	2015/ 2014г.
Основные средства по первоначальной стоимости	367655	417391	442992	49736	25601	113,5	106,1
Основные средства по остаточной стоимости	181796	201964	197386	20168	-4578	111,1	97,7

По данным таблицы 6 сумма основных средств по первоначальной стоимости в 2014 году по сравнению с 2013 годом выросла на 49736 тыс. руб., темп прироста стоимости основных средств за 2014 год составил 13,5%, а в 2015 году в сравнении с 2014 годом на 25601 тыс. руб. или 6,1%.

По остаточной стоимости сумма основных средств в 2014 году по сравнению с предыдущим периодом увеличилась на 20168 тыс. руб. или на 11,1%, а в 2015 году происходит уменьшение остаточной стоимости на 4578 тыс. руб. или 2,3%.

Такое увеличение стоимости основных средств связано с тем, что было незначительное приобретение нового оборудования.

Необходимо отметить, что наблюдается разница между первоначальной и остаточной стоимостью, что свидетельствует о том, что процент износа на основные средства начислен не полностью, и говорит о том, что в организации ежегодно происходит обновление объектов основных средств. Переоценка объектов основных средств в течение анализируемого

периода в организации не проводилась.

Для более подробного анализа изменения основных средств (по первоначальной стоимости) нами была исследована структура основных средств (таблица 6).

Таблица 6

Динамика состава и структуры основных средств
на конец 2013 – 2015 гг.

Показатели	2013 год		2014 год		2015 год		Отклонение, тыс. руб.	
	тыс. руб.	уд.вес, %	тыс. руб.	уд.вес, %	тыс. руб.	уд.вес, %	2014/ 2013г.	2015/ 2014г.
Здания	10 456	2,8	10 524	2,5	10 587	2,4	68	63
Сооружения и передаточные устройства	51 823	14,1	55 375	13,3	57 344	12,9	3552	1969
Машины и оборудование	278064	75,6	323 072	77,4	352 210	79,5	45008	29138
Транспортные средства	1 405	0,4	1 458	0,3	1 340	0,3	53	-118
Производственный и хозяйственный инвентарь	443	0,2	542	0,2	268	0,1	99	-274
Другие виды основных средств	25464	6,9	26420	6,3	21243	4,8	956	-5177
Итого	367655	100	417391	100	442992	100	49736	25601

Проанализировав данные таблицы 6 можно сделать вывод, что значительную долю основных средств занимает стоимость машин и оборудования. В 2014 году их стоимость выросла на 45008 тыс. руб., а в 2015 году выросла на 29138 тыс. руб. по сравнению с предыдущими годами, а их удельный вес в общей стоимости составляет в 2013 году –75,6%, 2014–77,4%, 2015 году –79,5%, то есть прослеживается тенденция увеличения.

В течение исследуемого периода стоимость транспортных средств практически не изменилась. В 2014 году по сравнению с 2013 годом их стоимость выросла на 53 тыс. руб., а в 2015 году уменьшилась на 118 тыс.

руб. Их удельный вес в общей стоимости имеет равномерную тенденцию изменения.

Удельный вес зданий в 2014 году снизился, с 2,8% до 2,5 % в 2015 году составил –2,4%.

Стоимость зданий в 2014 году по сравнению с предыдущим периодом возросла на 68 тыс. руб., а в 2015 году по сравнению с 2014 годом на 63 тыс. руб., а удельный вес снизился–0,1п.п.

Сооружения и передаточные устройства в организации имеют тенденцию увеличения, и так их стоимость увеличилась в 2014 году в сравнении с 2013 годом –3552 тыс. рублей, а 2015 году по сравнению с 2014 годом –1969 тыс. рублей.

Производственный и хозяйственный инвентарь в исследуемой организации за анализируемый период в 2014 году по сравнению с предыдущим периодом увеличились –99 тыс. рублей, а в 2015 году в сравнении с 2014 годом уменьшились – 274 тыс. рублей.

Большое значение для изучения структуры основных средств организации имеет исследование их структуры в зависимости от степени воздействия на предмет труда, то есть, активные и пассивные.

Для получения более полной информации о «качестве» имеющихся в наличии основных средств необходим анализ изменения структуры активных и пассивных основных средств, с выделением поступивших и выбывших основных средств (таблица 7).

Как следует из данных таблицы 7, в структуре основных средств наименьшую долю занимают пассивные основные средства, в состав которых в ПАО «Мега» входят здания, сооружения, земельные участки.

Так в 2013 году их доля составила 16,9%. К концу 2014 года доля пассивной части снизилась на 1,1п.п., потому что за этот период произошли поступления активной части основных средств.

В 2015 году по сравнению с 2014 годом данный показатель составил 15,3%, то есть снизился на 1,1п.п.

В процессе исследования активной части основных средств ПАО «Мега» было выявлено увеличение доли машин и оборудования с 75,6% в 2013 году до 77,4% в 2014 году, а в 2015 году – 79,5%.

В сумме стоимость машин и оборудования выросла в 2014 году на 45008 тыс. руб. и в 2015 году на 29138 тыс. руб. по сравнению с предыдущими периодами.

По транспортным средствам был отмечен рост стоимости в 2014 году на 53 тыс. руб., а в 2015 году их стоимость уменьшилась на 118 тыс. рублей.

В результате исследований видов активной части основных средств, установлено, что в сумме стоимость активной части основных средств в 2014 году по сравнению с 2013 годом выросла на 46116 тыс. руб., а их доля повысилась за этот период на 1,1п.п. В 2015 году стоимость активной части основных средств увеличилась на 23569 тыс. рублей, а их доля повысилась за этот период на 0,5п.п.

Большое значение имеет анализ движения и технического состояния основных средств. Данные о наличии, износе и движении основных средств служат основным источником информации для оценки потенциала хозяйствующего субъекта.

Анализ движения основных средств проводится на основе следующих показателей:

– коэффициент обновления основных средств ($K_{обн.}$), характеризующий долю новых средств в общей их стоимости на конец года:

$$K_{обн.} = \frac{\text{Стоимость поступивших основных средств}}{\text{Стоимость основных средств на конец периода}} \quad (1)$$

– срок обновления основных средств ($T_{обн.}$):

$$T_{обн.} = \frac{\text{Стоимость основных средств на начало периода}}{\text{Стоимость поступивших основных средств}} \quad (2)$$

Таблица 7

Динамика стоимости и структуры пассивных и активных основных средств на конец 2013 – 2015 годы

Показатели	2013 год		2014 год		2015 год		Отклонение, (+, -)			
	тыс. руб.	уд.вес, %	тыс. руб.	уд.ве с, %	тыс. руб.	уд.вес , %	в сумме, тыс. руб.		по удельному весу, %	
							2014/ 2013г.	2015/ 2014г.	2014/ 2013г.	2015/ 2014г.
Здания	10 456	2,8	10 524	2,5	10 587	2,4	68	63	-0,3	-0,1
Сооружения	51 823	14,1	55 375	13,3	57 344	12,9	3552	1969	-0,8	-0,4
Земельные участки	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Итого пассивные	62279	16,9	65899	15,8	67931	15,3	3620	2032	-1,1	-0,5
Машины и оборудование	278 064	75,6	323 072	77,4	352 210	79,5	45008	29138	1,8	2,1
Транспортные средства	1 405	0,4	1 458	0,3	1 340	0,3	53	-118	-0,1	-
Производственный и хозяйственный инвентарь	443	0,2	542	0,2	268	0,1	99	-274	-	-0,1
Другие виды основных средств	25464	6,9	26420	6,3	21243	4,8	956	-5177	-0,6	-1,5
Итого активные	305376	83,1	351492	84,2	375061	84,7	46116	23569	1,1	0,5
Итого стоимость основных средств на конец года	367655	100	417391	100	442992	100	49736	25601	-	-

– коэффициент выбытия ($K_{выб.}$) – характеризует степень интенсивности выбытия основных средств и рассчитывается как отношение стоимости выбывших их за отчетный период основных средств к их стоимости на начало этого же периода:

$$K_{выб.} = \frac{\text{Стоимость выбывших основных средств}}{\text{Стоимость основных средств на начало периода}} \quad (3)$$

– коэффициент прироста ($K_{пр.}$) – характеризует уровень прироста основных средств или отдельных его групп за определенный период и рассчитывается как отношение стоимости прироста основных средств к их стоимости на начало периода:

$$K_{пр.} = \frac{\text{Сумма прироста основных средств}}{\text{Стоимость основных средств на начало периода}} \quad (4)$$

Динамику показателей, характеризующих техническое состояние можно оценить на основе:

– коэффициент износа ($K_{изн.}$):

$$K_{изн.} = \frac{\text{Сумма износа основных средств}}{\text{Первоначальная стоимость основных средств}} \quad (5)$$

– коэффициент годности ($K_{г.}$):

$$K_{г.} = \frac{\text{Остаточная стоимость основных средств}}{\text{Первоначальная стоимость основных средств}} \quad (6)$$

На основании вышеприведенных формул, рассчитаем данные коэффициенты за 2013–2015 годы по данным отчетности ПАО «Мега».

Исходя из представленных данных в таблице 7, можно отметить, что коэффициент обновления за весь исследуемый период имеет достаточно невысокое значение, то есть основные средства мало обновлялись, однако за исследуемый период коэффициент обновления основных средств снизился.

Таким образом, можно отметить, что работа по обновлению оборудования в ПАО «Мега» практически не проводилась.

Коэффициент выбытия в 2014 году по сравнению с 2013 годом уменьшился на 0,01 % и составил 0,020 пункта, а в 2015 году этот показатель

повышается и составляет 0,023 %.

То есть можно сделать вывод, что выбытия в течение исследуемого периода практически не наблюдается.

Таблица 8

Динамика показателей состояния и движения основных средств
в 2013 – 2015 гг.

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Отклонение (+,-)	
				2014/ 2013г.	2015/ 2014г.
Первоначальная стоимость основных средств на начало года, тыс. руб.	367655	417391	442992	49736	25601
Поступило основных средств, тыс. руб.	61126	34017	40 968	-27109	6951
Выбыло основных средств, тыс. руб.	11 390	8 416	10 157	-2974	1741
Первоначальная стоимость основных средств на конец года, тыс. руб.	417391	442992	473803	25601	30811
Амортизация основных средств на конец года, тыс. руб.	185859	215427	245606	29568	30179
Среднегодовая первоначальная стоимость основных средств, тыс. руб.	355259	392523	430192	37264	37669
Остаточная стоимость основных средств на конец года, тыс. руб.	181796	201964	197386	20168	-4578
Коэффициент обновления	0,146	0,770	0,086	0,624	-0,864
Срок обновления	6,014	12,270	10,813	6,256	-1,457
Коэффициент выбытия	0,031	0,020	0,023	-0,011	0,003
Коэффициент прироста	0,135	0,061	0,069	-0,074	0,008
Коэффициент износа	0,506	0,516	0,554	0,010	0,038
Коэффициент годности	0,494	0,484	0,446	-0,010	-0,038

Коэффициент прироста в 2014 году уменьшился на 0,074 пункта и в отчетном году составил 0,069 пункта. Как уже говорилось выше, прирост основных средств в исследуемом периоде 2013 –2015 годы был не большой.

Все сказанное свидетельствует о небольшом превышении выбывших основных средств над поступившими основными средствами. Сложившаяся ситуация в 2013 –2015 годах оценивается удовлетворительно – срок обновления в динамике возрастает, что свидетельствует о том, что ПАО «Мега» производит замену старого оборудования. Срок обновления в 2014

году вырос на 6,256 пункта по сравнению с 2013 годом, а в 2015 году по сравнению с 2014 годом прослеживается снижение срока обновления.

Повышение коэффициента износа и, соответственно, рост коэффициента годности на 0,010 пункта. А в 2015 году по сравнению с 2014 годом коэффициент износа повысился с 0,516 пункта до 0,554 пункта, коэффициент годности за этот период снизился на 0,038 пункта.

Однако сами значения коэффициентов годности и износа говорят о среднем техническом состоянии основных средств.

Таким образом, на основе проведенного исследования, можно сделать следующие выводы:

– техническое состояние основных средств находится на среднем уровне;

– наметившаяся тенденция роста доли активной части основных средств увеличивает мощность оборудования;

– за исследуемый период наблюдается повышение стоимости основных средств ПАО «Мега» по остаточной стоимости.

Для более глубокого изучения основных средств существует ряд показателей характеризующих эффективность их использования.

3.2 Анализ и оценка показателей эффективности использования основных средств и их влияния на объем деятельности организации

В условиях современной рыночной экономики основные средства являются незаменимой составляющей ресурсного потенциала предприятия. Финансовое состояние предприятия и конкурентоспособность его выпускаемой продукции зависит от эффективности и интенсивности использования основных средств. Обеспеченность предприятий основными средствами в нужном количестве является одним из важнейших факторов увеличения объема производства продукции.

Основные задачи анализа состояния и использования основных средств это:

- обеспеченность организации и его структурных подразделений основными средствами и уровень их использования по общим и частным показателям;
- изучение причин изменения их уровня; изучение влияния использования основных средств на объем производства продукции и иные показатели;
- определение уровня использования производственной мощности организации и их оборудования;
- выявление резервов роста, которые обеспечивают эффективное использование основных средств [80].

Анализ эффективности использования основных средств позволяет принять стратегические решения:

- об увеличении/сокращении парка оборудования (закупке, консервации, продаже, взятии/передаче в аренду);
- проведении ремонта (с определением его масштаба), модернизации;
- изменении числа обслуживающего персонала и необходимости его обучения.

По следующим направлениям, учитывая все необходимые данные, проводится анализ основных средств:

- проведение анализа наличия, структуры и движения основных средств в организации;
- проведение анализа основных данных использования основных средств; проведение анализа использования оборудования и производственной мощности организации;
- проведение анализа на обеспеченности организации основными средствами;
- анализ использования производственных площадей.

Принято начать анализ эффективности использования основных средств с изучения соотношения между выпускаемой продукцией, наличием

основных средств и фондоотдачей. Определение оказания влияния на объем выпускаемой продукции показателей использования основных средств [46]. После этого целесообразно начать анализ обеспеченности организации средствами труда. Сравнение наличия основных средств на начало и конец отчетного года, позволяет выявить признаков изменения стоимости основных средств, если сравнивать их с прошлым годом. Величина их поступления и выбытия в отчетном году определяет движение основных средств.

После проведения оценки изменения стоимости основных средств целесообразно изучить динамику структуры основных средств.

Программа производственной деятельности организации составляют, учитывая планируемую мощность и сроков ввода в эксплуатацию некоторых видов новых машин, механизмов, оборудования. Вследствие этого досрочный ввод в действие основных средств внушает к росту объема выпуска продукции, а несвоевременный ввод в эксплуатацию, уменьшает выпуск.

Произведем анализ структуры основных средств ПАО «Мега» (таблица 9).

По данным проведенного анализа видно, что наибольшие изменения происходят по приобретению машин и оборудования. Их поступление в 2015 году составило 38517 тыс. рублей, а в 2014 году – 52946 тыс. рублей, что больше чем в 2015 году. Минимальный темп роста в 2015 по отношению к 2014 году наблюдается по группе производственный и хозяйственный инвентарь, и составляет 49,4 %. В 2014 году по отношению к 2013 году, эта группа наоборот показывает максимальный темп роста, который составил 122,3 % Минимальный темп роста в 2014 году по отношению к 2013 году наблюдается у группы Другие виды основных средств и составляет 94,9 %.

Анализ структуры основных средств ПАО «Мега» на конец 2013 – 2015 годы

Анализ структуры основных средств ПАО «Мегафон» на конец 2013 – 2014 годы								
Показатели		2013 г.	Поступило	Выбыло	2014 г.	Поступило	Выбыло	Темп роста, %
1.	Здания	10456	167	(136)	10 524	176	(108)	100,7
2.	Сооружения и передаточные устройства	51 823	3 740	(494)	55 375	3 722	(170)	106,9
3.	Машины и оборудование	278 064	25 763	(10 567)	323 072	52 946	(7 938)	116,2
4.	Транспортные средства	1405	217	(107)	1458	176	(123)	103,8
5.	Производственный и хозяйственный инвентарь	443	22	(8)	542	105	(6)	122,3
6.	Другие виды основных средств	884	30	(78)	839	26	(71)	94,9
10.	Итого	343 075	29 939	(11 390)	391810	57151	(8 416)	114,2
Анализ структуры основных средств ПАО «Мегафон» на конец 2014 – 2015 годы								
Показатели		2014 г.	Поступило	Выбыло	2015 г.	Поступило	Выбыло	Темп роста, %
1.	Здания	10 524	176	(108)	10587	138	(75)	100,6
2.	Сооружения и передаточные устройства	55 375	3 722	(170)	57344	2129	(160)	99,9
3.	Машины и оборудование	323 072	52 946	(7 938)	352210	38517	(9379)	109
4.	Транспортные средства	1458	176	(123)	1340	78	(196)	91,9
5.	Производственный и хозяйственный инвентарь	542	105	(6)	268	13	(287)	49,4
6.	Другие виды основных средств	839	26	(71)	820	41	(60)	97,7
10.	Итого	391810	57151	(8 416)	422569	40916	(10157)	107,9

В целом, по всем группам основных средств поступило меньше основных средств, чем в 2014 году. Темп роста также в 2015 году по отношению к 2014 году меньше чем, в 2014 году по отношению к 2013 году, что составляет 107,9% к 114,2% соответственно.

Для определения эффективности использования основных средств применяется определенная система показателей:

- обобщающие показатели: фондорентабельность, фондоотдача и фондоемкость;

- дифференцированные показатели использования активной части основных средств: коэффициент экстенсивной нагрузки оборудования, коэффициент интенсивной нагрузки оборудования, интегральный коэффициент использования оборудования, отдача активной части основных средств, рентабельность активной части основных средств, коэффициент сменности оборудования.

Показатель фондоотдачи (ФО) характеризует объем валовой стоимости предоставленных услуг (В), приходящейся на рубль среднегодовой стоимости основных средств (OC_{cp}):

$$FO = B / OC_{cp} \quad (7)$$

Чем выше показатель фондоотдачи, тем более эффективно используются основные средства.

Фондоемкость – показатель обратный фондоотдаче. Показывает сколько предоставленных услуг приходится на один рубль произведенной (реализованной) продукции. Определяется по формуле:

$$FE = OC_{cp} / B \quad (8)$$

Чем ниже показатель фондоемкости, тем более эффективно используются основные средства.

Эффективность работы предприятия во многом определяется уровнем фондовооруженности труда, определяемой стоимостью основных средств к числу рабочих предприятия. Эта величина должна непрерывно

увеличиваться, так как от нее зависит техническая вооруженность, а, следовательно, и производительность труда.

Фондорентабельность – отношение прибыли от основной деятельности к среднегодовой стоимости основных средств. Ее уровень зависит не только от фондоотдачи, но и от рентабельности продукции:

$$\Phi_p = \Pi / \text{ОС}_{\text{ср}}, \quad (9)$$

где Π – прибыль от реализации продукции за период, руб.

Чем выше показатель фондорентабельности, тем более эффективно используются основные средства.

Коэффициент экстенсивного использования оборудования характеризует использование оборудования по времени. Определяется по формуле:

$$K_{\text{э}} = T_{\text{ф}} / T_{\text{реж}}, \quad (10)$$

где $T_{\text{ф}}$ – фактическое время работы оборудования, ч.;

$T_{\text{реж}}$ – режимное или плановое время работы оборудования, ч.

Режимное время работы оборудования определяется режимом работы предприятия (например, числом смен работы в сутки и их продолжительностью, наличием или отсутствием выходных дней).

Плановое время работы оборудования рассчитывается с учетом необходимых затрат времени на проведение его ремонта и обслуживания. Оно отличается от режимного тем, что в его состав не включается время (часы), требуемое для проведения плановых ремонтов.

Показатель отдачи активной части основных средств определяется как отношение объема выпущенной продукции к стоимости активной части основных средств.

Рентабельность активной части основных средств представляет собой отношение прибыли от предоставляемых услуг к стоимости активной части основных средств, умноженное на 100 %.

К числу показателей экстенсивного использования основных средств на предприятии относится также коэффициент сменности работы

оборудования (Ксм). Он характеризует время целосменного использования установленного оборудования, которое работает в многосменном режиме. Иначе говоря, он показывает, сколько смен в среднем в течение суток работало установленное оборудование.

Таким образом, основные средства предприятия выступают как составная часть материально-технической базы ее, так как рост и совершенствование считается главным при увеличении объемов прибыли, поиск резервов роста, и повышение эффективности использования основных средств. Наиболее полное и рациональное использование основных средств способствует улучшению показателей, увеличению предоставляемых услуг населению, повышению их качества и снижению себестоимости. В процессе анализа изучается динамика показателей движения, обеспеченности, выполнения плана, изучаются причины изменения, такие как ввод в действие новых основных средств и реконструкция предприятия, техническое переоснащение производства или сокращение производственной мощности. При изучении влияния отдельных факторов на изменения тех или иных показателей необходимо определить величину неиспользованных резервов за счет повышения или снижения данных факторов.

Эффективность использования основных средств достигается путем обеспечения адекватного их учета, составления и предоставления сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организации, поскольку именно в системе бухгалтерского учета формируется большая часть информации, необходимой для принятия управленческих решений.

3.3 Отражение информации об основных средствах в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Интеграция России в международное экономическое пространство сопровождается перестройкой системы бухгалтерского учета и отчетности с

целью соответствия общепринятым в зарубежной практике требованиям. Повышение прозрачности, понятности и достоверности финансовой отчетности является важным фактором роста инвестиционной привлекательности и деловой репутации хозяйствующего субъекта. Качественная и релевантная информация о состоянии, движении и уровне использования основных средств, в данном контексте, приобретает исключительно важное значение, являясь основанием принятия экономических решений широким кругом как внутренних, так и внешних пользователей.

Информация об основных средствах раскрывается в таких формах бухгалтерской финансовой отчетности, как бухгалтерский баланс и пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Отчетные показатели формируются на основе данных оборотно-сальдовой ведомости.

Согласно п. 49 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, иными словами по фактическим затратам на их приобретение, сооружение и изготовление за вычетом начисленной амортизации [4].

В соответствии с п. 32 ПБУ 6/01 отчетность должна отражать следующие сведения, представленные на рисунке 2 [10].

Законодательство Российской Федерации дает определение бухгалтерской отчетности как единой информационной системы данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности. В соответствии с МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» финансовая отчетность представляет собой структурированное представление финансового положения и операций, осуществленных компанией. Финансовая отчетность также отражает финансовые результаты управления ресурсами компании.

	Информация, подлежащая раскрытию в отчетности:
→	Первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации
→	Движение основных средств в разрезе их видов
→	Изменение стоимости основных средств
→	Принятые сроки полезного использования
→	Способы начисления амортизации
→	Арендованные и переданные в аренду основные средства
→	Объекты, стоимость которых не погашается
→	Способы оценки объектов полученных безвозмездно
→	Объекты, учитываемые в составе доходных вложений в материальные ценности
→	Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и фактически используемые, находящиеся в процессе государственной регистрации

Рис. 2. Информация об основных средствах, раскрываемая в отчетности

Финансовая отчетность, составленная в соответствии с требованиями МСФО, является источником информации необходимой инвесторам для принятия экономически эффективных решений о возможности инвестиционной деятельности.

Необходимо отметить, что в соответствии с требованиями МСФО компания представляет не бухгалтерский баланс, а форму, именуемую «Отчет о финансовом положении», отличия между этими документами обусловлены разными критериями признания и подходами к оценке активов и обязательств.

Основным нормативным документом, устанавливающим правила учета основных средств в международной практике, является МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства», основные средства - это материальные активы, которые используются компанией для производства или поставки товаров и услуг, при сдаче в аренду или в административных целях, предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.

Объект основных средств должен признаваться в качестве актива,

когда: с большой вероятностью можно утверждать, что компания получит связанные с активом, будущие экономические выгоды, себестоимость актива для компании может быть надежно оценена.

Аналогом МСФО (IAS) 16 «Основные средства» в российской практике бухгалтерского учета является ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Положения ПБУ 6/01 «Учет основных средств» во многом совпадают с аналогичными положениями

МСФО (IAS) 16 «Основные средства», а в отдельных случаях содержат более подробные указания. В то же время, говорить о полном соответствии этих документов еще рано. Составим сравнительную таблицу(таблица 10).

Российская же бухгалтерская (финансовая) отчетность в первую очередь составляется для контроля фискальных органов за правильностью начисления налогов и полнотой их уплаты.

Расчет отчетных показателей, раскрывающих информацию об основных средствах РСБУ, представлен в таблице 11.

В пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах раскрываются следующие сведения, касающиеся основных средств:

- первоначальная и остаточная стоимость,
- накопленная амортизация на начало и конец периода,
- произошедшие за период изменения (сумма поступивших и выбывших объектов, начисленной амортизации, переоценки).

Данная информация предоставляется с расшифровкой по видам основных средств.

Кроме этого пояснение к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах содержит в себе сведения о наличии и движении арендованных основных средств, о переданных в аренду объектах, числящихся на балансе предприятия, а также об основных средствах, находящихся на консервации.

Сравнительная характеристика учета ОС по МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств»

Характеристика	Сходство	Отличие
Первоначальная оценка основных средств	Совпадает, за исключением отличий	По МСФО (IAS) 16 «Основные средства» в первоначальную стоимость включается сумма резерва на демонтаж в конце срока полезной службы, рассчитанный по МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы». Затраты на привлечение заемных средств включаются в первоначальную стоимость только в случае применения альтернативного подхода по МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам». При приобретении основных средств на условиях отсрочки платежа первоначальная стоимость определяется как дисконтированная сумма будущего платежа.
Последующая оценка основных средств	Возможность учета по первоначальной или переоцененной стоимости.	ПБУ 6/01 «Учет основных средств» не допускает переоценку земельных участков. Различные подходы к отражению результатов переоценки и реализации сумм дооценки.
Отражение обесценения основных средств	-	МСФО (IAS) 16 «Основные средства» требует, чтобы балансовая стоимость основных средств не превышала возмещаемую стоимость (тестирование на обесценение по МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»)
Амортизация	Соответствие методов амортизации	В МСФО (IAS) 16 «Основные средства» амортизации подлежит амортизируемая стоимость. Наличие в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» стоимостного критерия 10 тыс. руб. для единовременного списания на расходы. Отсутствие в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» требования о периодическом пересмотре метода амортизации. Наличие в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» четких указаний о начале, прекращении и приостановлении амортизации
Срок полезной службы	Правила определения соответствуют	-
Раскрытие информации в отчетности	Совпадают отдельные показатели	В ПБУ 6/01 «Учет основных средств» отсутствует требование раскрытия отдельных показателей, в том числе информации об убытках от обесценения, способов и дат переоценок, факта привлечения профессиональных оценщиков.

Формирование показателей отчетности

Показатель	Показатели оборотно-сальдовой ведомости
Наличие основных средств на начало года по первоначальной стоимости	Дебетовое сальдо по счету 01 на н.г.
Накопленная амортизация на начало года	Кредитовое сальдо по счету 02 на н.г.
Наличие основных средств на начало года по остаточной стоимости	Разница между дебетовым сальдо по счету 01 и кредитовым сальдо по счету 02 на н.г.
Начислено амортизации	Кредитовый оборот по счету 02
Выбыло основных средств	Разница между кредитовым оборотом по счету 01 и субсчету 01-11 «Выбытие основных средств»
Наличие основных средств на конец года по первоначальной стоимости	Дебетовое сальдо по счету 01 на к.г.
Накопленная амортизация на конец года	Кредитовое сальдо по счету 02 на к.г.
Наличие основных средств на конец года по остаточной стоимости	Разница между дебетовым сальдо по счету 01 и кредитовым сальдо по счету 02 на к.г.

Первоначальная стоимость основных средств есть ничто иное как дебетовое сальдо по счету 01 «Основные средства». Кредитовое сальдо по счету 02 «Амортизация основных средств» отражает сумму накопленной амортизации [50].

Стоимость выбывших основных средств рассчитывается как разность между кредитовым оборотом по счету 01 «Основные средства» и субсчету 01-11 «Выбытие основных средств». Начисленную амортизацию отражает кредитовый оборот по счету 02 «Амортизация основных средств».

Информация об основных средствах, содержащаяся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, является учетно - аналитическим материалом для экономического анализа основных средств как базового элемента позволяющий предприятию предоставление услуг, который выступает в качестве важнейшего рычага управления инвестиционно-инновационными процессами на микроуровне.

Таким образом, выступая в качестве главного элемента при предоставлении услуг основные средства в процессе их использования оказывают существенное влияние на такие ключевые характеристики деятельности организации, как рыночная стоимость компании, кредитоспособность, деловая активность, финансовая устойчивость, социальная

(корпоративная) ответственность, производственные и финансовые результаты и прочее.

3.4 Основные направления повышения эффективности использования основных средств

Повышение уровня эффективного использования основных средств является важной составляющей для любой организации. Неэффективное использование средств приводит к сокращению объемов производства и реализации, что в последствии уменьшает доходы предприятия. Правильное решение этой проблемы определит место предприятия, его экономическое состояние и конкурентные преимущества на современном рынке.

Каждое предприятие с разной формой организации видом деятельности постоянно должно осуществлять мониторинг движения своих основных средств, состав, состояние и эффективность их использования. Полученная в результате информация дает возможность организации выявить направления и новые источники повышения эффективности использования основных средств, а также своевременно выявить и минимизировать негативные отклонения, которые в будущем могут серьезно повлиять на успешную деятельность предприятия.

Основные средства отличаются высокой стоимостью и большой продолжительностью эксплуатации, в результате научно-технического прогресса происходит относительно динамичное изменение их техническое состояние, что в дальнейшем приводит к их обесцениванию. В результате

чего формируются определенные требования к характеру приобретаемых основных средств и к их эксплуатации [48].

Ведение бухгалтерского учета основных средств регламентируется нормативными документами. Но в настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского (финансового) учета основных средств подвергается изменениям, что приводит к определенным трудностям, связанным с применением новых редакций стандартов на практике.

Одной из основных проблем бухгалтерского учета является оценка основных средств. Несмотря на разработку проектов новых положений по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» и «Учет аренды», многие вопросы бухгалтерской оценки основных средств остаются нерешенными.

Между тем информация о справедливой стоимости основных средств на отчетную дату важна для многих групп ее пользователей, не только внешних, но и внутренних. Прежде всего, необходимо установить, что на малых предприятиях в учете по состоянию на конец года и в отчетности на эту дату основные средства должны в обязательном порядке отражаться по реальной (справедливой) стоимости. В практике отдельных стран в финансовой отчетности малых предприятий не только основные средства, но и все остальные активы и обязательства отражаются на конец отчетного года по справедливой стоимости.

К этому должны стремиться и наши законодатели, поскольку такая практика имеет целый ряд несомненных преимуществ перед оценкой их первоначальной стоимости. Однако на данном этапе желательно узаконить такой порядок оценки хотя бы в отношении основных средств. Заметим, что их перечень на предприятиях малого бизнеса обычно небольшой, поэтому не потребуются значительных затрат труда на определение справедливой стоимости последних по состоянию на конец отчетного года.

Что же касается крупных и многих средних предприятий (организаций), то число инвентарных объектов основных средств у них несравненно больше, чем на предприятиях малого бизнеса. В результате и

дополнительные расходы на проведение переоценки и определение справедливой стоимости основных средств в данных коммерческих организациях будут выше, чем на предприятиях малого бизнеса.

Система направлений по улучшению использования основных средств может быть представлена по пяти направлениям:

1. Техническое совершенствование средств труда:

- осуществление мероприятий по дальнейшему совершенствованию и развитию ремонтной базы предприятия, по повышению качества ремонта, технического осмотра оборудования;

- реконструкция производственных помещений, позволяющих более эффективно осуществлять техническое содержание оборудования;

- применение современной оргтехники, позволяющей вести учет реализации работ, услуг, инвентарных единиц в реальном режиме времени;

- выявление неиспользуемого оборудования и помещений, вовлечение в процесс производства излишних основных средств, расширение объема производства на имеющихся производственных мощностях и площадях;

- развитие изобретательства и рационализации.

2. Повышение уровня организации и управления предприятием.

- уменьшение издержек предприятия путем приобретения основных средств в лизинг;

- внедрение новейших технических, программных, системных продуктов с целью повышения качества предоставляемых услуг;

- материальное, моральное стимулирование сотрудников;

- осуществление мероприятий по дальнейшему совершенствованию предоставления услуг.

3. Увеличение времени работы основных средств:

- ликвидация простоев оборудования за счет сдачи неиспользуемых средств в аренду;

- ликвидация неэффективных простоев основных средств

(оборудования, транспорта) за счет повышения квалификации обслуживающего персонала, что приведет к сокращению времени на техническое обслуживание и ремонт;

– ликвидация потери рабочего времени за счет более активной маркетинговой политики предприятия [13].

4. Производство переоценки основных средств по справедливой стоимости.

5. Ориентация на Международные стандарты учета и отчетности.

Внедрение Международных стандартов учета позволит повысить качество учета основных средств и контроля за учетом. В то же время, предприятие получит более гибкую и обоснованную систему учета с возможностью учета особенностей его деятельности.

Можно сделать вывод, что изложенные предложения позволяют повысить эффективность использования основных средств и, таким образом, способствуют повышению достоверности информации о них в финансовой отчетности организаций.

Улучшение использования основных средств в значительной мере способствует решению проблемы сокращения разрыва в сроках физического и морального износа, ускорения темпов обновления основных средств.

На сегодняшний день внедрение автоматизированной системы управления оборудованием на предприятии позволит в большей мере улучшить планирование работы оборудования, его загрузки, определить направления экономного использования материальных и трудовых ресурсов, устранения потерь на производстве и т.д. Однако, должный эффект от всех предложенных мероприятий можно достичь только благодаря квалифицированному и осмысленному труду работающего персонала.

Таким образом, невозможно переоценить значение эффективного использования основных средств. Грамотное использование основных средств способствует росту предоставляемых услуг, повышению отдачи производственного потенциала, снижению себестоимости, росту капитала

предприятия.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Среди многочисленных проблем теории, организации и методики бухгалтерского учета немаловажное место занимают вопросы переосмысления действующих и разработки новых подходов в части учета операций с основными средствами организации. Поэтому при разработке ряда теоретических рекомендаций в части учета операций с основными средствами необходимо обуславливают отдельные методические и практические проблемы учета основных средств. В целях их разрешения нами предложены определения основных средств, малоценных основных средств, а также уточнено определение основных средств как объекта бухгалтерского учета во взаимоувязке с их экономической природой. Предложено отношение к деятельности, облагаемой НДС; взаимосвязь с экономическими выгодами, а также наполнены новым смысловым содержанием для целей организации учета такие классификационные признаки основных средств, как их назначение, степень использования, отраслевая принадлежность.

Определены объекты основных средств, группы основных средств в соответствии с ПБУ 6/01 (здания, сооружения), полностью используемые в деятельности, облагаемой НДС или частично используемые в деятельности, облагаемой НДС, а также не используемые в деятельности, облагаемой НДС.

Исследование методических аспектов учета основных средств позволило сделать вывод, что дискуссионными являются проблемы определения единицы учета основных средств, их первоначальной и последующей оценки, организации компонентного учета, разграничения работ по ремонту и модернизации, определения условий применимости учета частичной ликвидации, обоснования порядка оценки и учета объектов инвестиционной недвижимости. В целях их разрешения в магистерской работе сформулирован и предложен ряд дополнений и поправок по бухгалтерскому учету основных средств. Такими подходами являются:

признания единицы учета основных средств и обоснования возможностей их компонентного учета;

– формирования первоначальной стоимости в зависимости от того, предусматривается ли последующая переоценка объектов или нет;

– разграничения ремонта и модернизации основных средств для правильного их признания в бухгалтерском и налоговом учете.

Также были разработаны рекомендации методического характера по учету объектов недвижимости и их последующей оценке с раскрытием результатов переоценок в бухгалтерской отчетности.

Эффективное выполнение информационной и аналитической функции учета зависит от того, насколько грамотно реализовано профессиональное суждение бухгалтера при организации учета на уровне экономического субъекта.

Решения проблем развития управленческого учета основных средств нашли реализацию через разработку учетной политики и моделей организации аналитического учета. В магистерской диссертации обоснована целесообразность построения учетной политики не как единого локального документа, а через совокупность так называемой базовой учетной политики и прилагаемых к ней методических рекомендаций, разрабатываемых организацией самостоятельно для различных учетных объектов. Предложен вариант базовой учетной политики и методических рекомендаций для учета основных средств, включающих проработку вопросов определения сроков полезного использования, их продления после модернизации, признания доходов и расходов при продаже объектов недвижимости.

Значимость учетной информации для целей принятия экономических решений во многом определяется глубиной проработки вопросов аналитического учета. Поэтому мы считаем, что при формировании учетной политики организации необходимо отражать способы учета основных средств и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. Несмотря на то, что основные средства являются классическим, достаточно хорошо

изученным объектом бухгалтерского учета, сам факт их наличия на балансе организации вызывает необходимость учета весьма широкого круга операций:

– как по содержанию и эксплуатации отдельных инвентарных объектов, так и по их переоценкам, движению, изменению первоначальных учетных параметров, таких, например, как стоимости и срока полезного использования. Не исключено также осуществление частичной ликвидации, то есть таких операций, которые характерны только для основных средств, и ни для какого, другого объекта бухгалтерского учета.

Основные средства являются одним из наиболее существенных элементов активов организации, так как они в своей совокупности обеспечивают материально-техническую базу и условия деятельности организации. Наиболее полное и рациональное использование основных средств способствует улучшению показателей, увеличению предоставляемых услуг населению, повышению их качества и снижению себестоимости.

В свою очередь, эффективность использования основных средств достигается путем обеспечения адекватного их учета, составления и предоставления сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организации, поскольку именно в системе бухгалтерского учета формируется большая часть информации, необходимой для принятия управленческих решений.

Однако исследование вопросов теории, нормативно-правового обеспечения учета основных средств, его методических и организационных аспектов позволяет утверждать, что в учете основных средств накопилось достаточно много проблем различного свойства, требующих комплексного решения.

Комплексность в данном случае означает, что выявление возможностей развития учета основных средств должно начинаться с переосмысления его теоретических положений, базовой терминологии, продолжаться исследованием методических вопросов учета и заканчиваться реализацией

профессионального авторского суждения в решении ряда прикладных учетных ситуаций.

Подводя итог проведенному исследованию, следует отметить, что для осуществления производственно-хозяйственной деятельности каждый экономический субъект должен иметь соответствующие ресурсы (материальные, трудовые, финансовые) и соответствующие объекты основных средств, являющиеся важнейшим элементом производительных сил.

Система эффективного бухгалтерского учета движения основных средств призвана формировать адекватную объективную информацию для принятия управленческих решений и отражать реальное финансовое положение и результаты деятельности предприятия. Суть дальнейшего развития состоит в активизации использования международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) для реализации этой функции путем создания необходимой инфраструктуры и построения эффективного учетного процесса.

В данном исследовании была достигнута первоначальная цель, которая заключалась в определении путей совершенствования учета основных средств организации в современных условиях. По ходу работы были решены все поставленные задачи, сделаны соответствующие выводы.

Ведение бухгалтерского учета основных средств преследует ряд целей, основные из которых:

- получить достоверную информацию о фактических затратах, связанных с принятием ОС к учету;
- оформить документы и своевременно отразить поступление, внутреннее перемещение и выбытие основных средств;
- достоверно определить результат от продажи и прочего выбытия основных средств;
- определить фактические затраты связанные с содержанием основных средств;

- обеспечить контроль сохранности основных средств принятых к бухгалтерскому учету;
- получить информацию об основных средствах, необходимую для раскрытия в бухгалтерской отчетности;
- анализ эффективности использования основных средств.

В условиях современной рыночной экономики основные средства являются незаменимой составляющей ресурсного потенциала предприятия. Финансовое состояние предприятия и конкурентоспособность его выпускаемой продукции зависит от эффективности и интенсивности использования основных средств.

Выступая в качестве системообразующего элемента производственного потенциала, основные средства в процессе их использования оказывают существенное влияние на такие ключевые характеристики деятельности организации, как рыночная стоимость компании, кредитоспособность, деловая активность, финансовая устойчивость, социальная (корпоративная) ответственность, производственные и финансовые результаты и прочее.

Одним из важных причин роста объема предоставляемых услуг на предприятиях считается обеспеченность их основными средствами в нужном количестве и ассортименте, их полное и действенное использование, ведение и правильное оформление бухгалтерского учета основных средств, выбор оптимального способа начисления амортизации и переоценки основных средств, а также контроль за осуществлением учетной политики в области основных средств.

Возможности предприятия в выборе подходящего способа начисления амортизации ограничены, и нередко ситуации, когда ни один из предусмотренных законодательством способов не является для предприятия оптимальным.

Поэтому в данной работе представлен, принципиально новый способ начисления амортизации, который на наш взгляд расширит финансовые возможности организаций, сделает амортизацию экономически более

эффективным инструментом своевременного обновления основных средств, может значительно расширить их возможности в области обновления материально-технической базы, сообразно наличию необходимых финансовых ресурсов и планам основной деятельности.

Система направлений по улучшению использования основных средств может быть представлена по пяти направлениям:

1. Техническое совершенствование средств труда.
2. Повышение уровня организации и управления производством.
3. Увеличение времени работы основных средств.
4. Производство переоценки основных средств по справедливой стоимости.
5. Ориентация на Международные стандарты учета и отчетности.

Таким образом, необходимо отметить, что бухгалтерский учет основных средств в современных условиях, является важным участком, результаты которого оказывают влияние на финансовый результат в целом. Достоверность информации, связанной с учётом, анализом и аудитом основных средств, способствует принятию эффективных управленческих решений не только в текущей деятельности, но и на перспективу развития экономического субъекта.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс]: часть 1 от 30.11.1994 г. №51-ФЗ (ред. от 06.04.2011 г.), часть 2 от 26.01.1996 г. №117-ФЗ (ред. От 07.02.2011г.). Ресурс доступа: <http://www.grazkodeks.ru/> (дата обращения: 26.07.2016);
2. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]: часть 1 от 31.07.1998 г. №146-ФЗ (ред. от 28.12.2016 г.), часть 2 от 05.08.2000 г. №117-ФЗ (ред. от 28.12.2016 г.). Ресурс доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165 (дата обращения: 30.12.2016);
3. О бухгалтерском учете фед. закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 (ред. от 04.11.2014) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 28.09.2016);
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99» [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43 н (в ред. от 8 ноября 2010 г. № 142н)[Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 15.02.2016);
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) от 06.10.2008 N 106н [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 13.11.2016);
6. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 15.02.2016);
7. Приказ Минфина России «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» № 217-н от 28.12.2015 [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 13.01.2016);
8. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с изменениями внесенными приказами Минфина России от 05.10.2011 № 124н, от 17.08.2012 № 113н, от

04.12.2012 № 154н, от 06.04.2015 № 57н) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 13.11.2016);

9. Приказ Минфина России от 12.12.2005 № 147н «Об изменении норм некоторых положений по бухгалтерскому учету» / [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 27.11.2016);

10. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 27.11.2016);

11. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 02.02.2016);

12. Акатьева, М.Д. Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: Учебник/ М.Д.Акатьева, В.А.Бирюков - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 252 с.

13. Акулич, В.В. Методика анализа основных средств [Текст]/ В.В. Акулич // Планово-экономический журнал. - 2012. - №7. - 30-35 с.;

14. Алексеева, Г.И. Доходы будущих периодов: проблемы учета в условиях реформирования российского бухгалтерского учета[Текст] / Г.И. Алексеева//Актуальные вопросы современной экономики. -2014. - №3. - С.125-134.;

15. Алтухова, Н. В. Бухгалтерский учет на предприятии как сложная система[Текст] / Н.В. Алтухова // Азимут научных исследований : экономика и управление. - 2015. - № 1 (10). - С. 10–12.;

16. Анциферова, И.В. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Практикум / И.В. Анциферова. - М.: Дашков и К, 2016. - 368 с.;

17. Артеменко, В.Г. Экономический анализ [Текст]: учеб.пособие / В.Г. Артеменко, Н.В. Анисимова // – М.: КНОРУС, 2015. – 288 с.;

18. Архарова, З.П. Выручка: оценка и отражение в отчетности в соответствии с МСФО [Текст] / З.П. Архарова // Транспортное дело России. - 2014. - № 5. - С. 57-59;

19. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебное пособие [Текст] / В. П. Астахов // - Изд. 5-е, переработанное и дополненное. - М. :МарТ; Ростов н/Д : МарТ, 2014. - 960 с.;

20. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие [Текст] / Ю.А. Бабаев, Л.Г. Макарова, К.С. Маляренко [и др.]. - М.: ИЦ РИОР, 2013. - 170 с.;

21. Бабаева, З.Ш. Общие принципы и содержание учетной политики за рубежом [Текст] /З.Ш. Бабаева//Актуальные вопросы современной экономики. - 2014.-№1. - С.143-146.;
22. Бариленко, В.И. Анализ хозяйственной деятельности [Текст] / В.И. Бариленко. - М: Омега-Л, 2013. - 414 с.;
23. Баханькова Е. Р. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие [Текст] / Е.Р. Баханькова // - М.: ИЦ РИОР, ИНФРА-М, 2014. - 255 с.;
24. Бахолдина, И.В. Бухгалтерский финансовый учет[Текст]: Учебное пособие / И.В. Бахолдина, Н.И. Голышева. - М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 320 с.
25. Бдайчиева, Л. Ж. Бухгалтерский учет: учебник[Текст] / Л. Ж. Бдайчиева. — М. : Издательство Юрайт, 2011. — 735 с.;
26. Беляков, Д.А., Долгий, В.И., Еремеев, М.А. Оценка резервов повышения эффективности управления промышленными предприятиями [Текст] / Д.А. Беляков, В.И. Долгий, М.А. Еремеев // Вестник УГУЭС. Наука. Образование. Экономика. Серия: Экономика. - 2015. – № 3. - С. 37-41;
27. Бережная, Е.В. Диагностика финансово-экономического состояния организаций [Текст] / Е.В. Бережная, О.В. Бережная, О.И. Косьмина // Учебное пособие. - М: ИНФРА-М, 2014. - 304 с.;
28. Богатая, И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета отчетности в Российской Федерации [Текст] / И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева // Международный бухгалтерский учет. – 2013. - № 25. – С. 8-14;
29. Богаченко, В.М. Бухгалтерский учет[Текст]: Учебник / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. - Рн/Д: Феникс, 2013. - 510 с.
30. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / под общ.ред. Н.А. Лытневой ; рец.: Н.В. Парушина, Е.А. Кыштымова. - М. : ИД «ФОРУМ» : ИНФРА-М, 2014. - (Высшее образование). – 647 с.;
31. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие/ Бахолдина И. В., Голышева Н. И. - М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 320 с.;
32. Бычкова, С. М. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств организации[Текст] / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева // Учет. Анализ. Аудит. - 2015. - № 2. - С. 81-94.;
33. Голикова, Е.И. Бухгалтерский учет и бухгалтерская отчетность: реформирование [Текст] / Е.И. Голикова // - М.: ДиС, 2015. - 224 с.

34. Голощапова, Т.В., Хальнина Ю.А. Исследование факторов, влияющих на финансовые результаты предприятия [Текст] / Т.В. Голощапова, Ю.А. Хальнина // Школа университетской науки. - 2015. -№2. – С. 17-19;
35. Греченюк, А.В. Бухгалтерская отчетность как элемент раскрытия информации акционерными обществами: российская действительность [Текст] // Менеджмент в России и за рубежом / А.В. Греченюк, О.Н. Греченюк. - 2015. - № 5. - С. 85-90;
36. Гусаров, В.М. Статистика: Учеб.пособие для вузов [Текст] / В.М. Гусаров. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. - 463 с.;
37. Гусева, Л. И. Анализ в управлении финансовым результатом предприятия [Текст] / Л.И. Гусева, А.В. Порицкий // Новосибирск: ООО «Академия управления», ФГБОУ ВПО «Новосибирский государственный технический университет», кафедра «Производственный менеджмент и экономика энергетики». - 2014. – 234 с.;
38. Демина, И.Д. Проблемы применения проекта ПБУ 6 «Учет основных средств» в отечественной практике бухгалтерского учета [Текст] / И.Д. Демина, Е.Н. Домбровская // Вестник университета (Государственный университет управления). - 2014. – № 4. – С. 13-17.
39. Демина, И.Д. Экономические выгоды от использования основных средств и их влияние на релевантность отчетной информации [Текст] / И.Д. Демина, Е.Н. Домбровская // Международный бухгалтерский учет. 2014. N 33. С. 24 - 33.
40. Дмитриева, И. М. Бухгалтерский учет и аудит. Учебное пособие[Текст] / И. М. Дмитриева.– М. :Юрайт, 2014. — 306 с.;
41. Дрягина, Л. А. Организационные аспекты построения интегрированной системы учета на предприятии [Текст] / Л.А. Дрягина // Известия Самарского научного центра Российской академии наук. – 2010. – Т. 12. № 4. – С. 514-520;
42. Ефимова, О.В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений [Текст]: учебник / О.В. Ефимова. – М.: Омега-Л, 2014. – 348 с.
43. Завьялова, Т.В. Глобальный переход наМСФО в 2015 году [Текст] / Т.В. Завьялова, Т.В. Булычева // Инновации в образовательной среде: материалы Международной научно-практической конференции. (Саранск, 2015 г.). – Саранск, 2015. – С. 373–376.;
44. Ибрагимова, А.Х. Учет и нормативное регулирование [Текст] / А.Х. Ибрагимова // Актуальные вопросы современной экономики. - 2014. - № 1 - С. 15-19.;

45. Иноземцева, Ю.А. Международный учет основных средств [Текст] / Главная книга. – 2015. - № 3. – С. 41-44.;
46. Камилова Э.Р. Пути совершенствования учета основных средств[Текст] / Э. Р. Камилова, А.И. Гайнуллина //Экономическое развитие России: тенденции, перспективы. / Нижегородский государственный педагогический университет имени Козьмы Минина, 2015. С. - 125-127.;
47. Касьянова, Г.Ю. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет [Текст] / Г.Ю. Касьянова // - М.: АБАК, 2015. - 336 с.
48. Касьянова, Г.Ю. Учет - 2016: бухгалтерский и налоговый [Текст] / Г.Ю. Касьянова // - М.: АБАК, 2016. - 960 с.
49. Керимов, В.Э. Бухгалтерский финансовый учет: [Текст] Учебник / В.Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2016. - 688 с.;
50. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет [Текст]: учеб.пособие / Н.П. Кондраков. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.:ТК Велби, издательство Проспект, 2015. - 504 с.;
51. Конев, К.А. Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации [Текст] / К.А. Конев // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - №16. – С. 21-23.;
52. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 26.09.2016);
53. Косач, О.Ф. Пути повышения эффективности использования основных средств торгового предприятия [Текст] / О.Ф. Косач // Бухгалтерский учет и анализ, 2015. – 350 с.;
54. Костюкова, Е. И. Бухгалтерский учет и анализ: учебноепосо-бие. [Текст] / Е.И. Костюкова, С.А. Тунин, И.Б. Манжосова // М. : КНОРУС. - 2014. - 408 с.;
55. Красюкова, И.В. Закон «О бухгалтерском учете» и его значение для развития экономики [Текст] / И.В. Красюкова//Актуальные вопросы современной экономики. - 2014. - № 1. - С.50-57.;
56. Латышева, З. И. Проблемы начисления амортизации основных средств в бухгалтерском и налоговом учете[Текст] / З.И. Латышева, Ю.В. Лисыцина // Научное обеспечение агропромышленного производства: материалы Международной научно-практической конференции .- 2012. С.- 60-62.;
57. Леонова, О.И. Концептуальные аспекты амортизационных отчислений[Текст] / О.И. Леонова, Н.Н. Волкова // Социально-

экономические проблемы инновационного развития: материалы III Междунар. науч.-практич. конф.: в 3 -х частях. - Воронежский государственный университет инженерных технологий; Рязанский государственный радиотехнический университет; Белгородский университет кооперации, экономики и прав, Воронежский филиал. - 2012. - С. 147-150.;

58. Леонова, О.И. Амортизация как способ взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета[Текст] / О.И. Леонова. - Воронеж, 2013. - 95 с.;

59. Леонова, О.И. Методологические положения начисления амортизации основных средств и их влияние на налоговую нагрузку сельскохозяйственных организаций[Текст] / О.И. Леонова, Н.Н. Волкова // Современная экономика: проблемы и решения. - 2012. - № 6 (30). - С. 68-78.;

60. Лытнева, Н.А. Концептуальные направления совершенствования системы и устойчивым развитием промышленных предприятий [Текст]: монография / Н.А. Лытнева. – Орел: Изд-во ОрелГИЭТ, 2014. – 120 с.;

61. Мирошниченко, Т.А. Бухгалтерский финансовый учет и отчетность (продвинутый уровень)[Текст] : учебник / Т.А. Мирошниченко, И.М. Бортникова, О.А. Зубарева. -п. Персиановский: изд-во ДонГАУ, 2015. – 257 с.;

62. Новосельцева, С.Н. Проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета и отчетности РФ через изменения законодательного регулирования [Текст] / С.Н. Новосельцева // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2013. – № 3(47). – С. 201-206;

63. Носкова, Ю.В. Налоговый учет в России и в международной практике [Электронный ресурс] / Ю. В. Носкова // «Налоговый вестник». - 2015. - № 17 // Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/30815> (Дата обращения: 10.10.2016);

64. О компании «Мегафон» [Электронный ресурс] Официальный сайт ПАО «Мегафон». – Режим доступа: <http://corp.megaфон.ru/> (Дата обращения 19.09.2016 г.)

65. Озеран, В.А., Бойчук, Т.Н. Модель учетно-аналитического обеспечения системы управления расходами периода [Текст] / В.А. Озеран, Т.Н. Бойчук // Международный бухгалтерский учет. – 2014. - № 15. – С. 54-60;

66. Палий, В.Ф. О государственном суверенитете в области регулирования бухгалтерского учета [Текст] / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. 2015. № 1. с.48;

67. Пласкова, Н.С. Анализ финансовой отчетности, составленной по МСФО [Текст]: Учебник / Н.С. Пласкова. - М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 331 с.;
68. Полозова, А.Н. Учетная политика организации для целей налогообложения: особенности формирования [Текст] / А.Н. Полозова, Л.В. Брянцева // Сахар. 2014. - №9. - С. 28-31.;
69. Попов, А. Ю. Концепции последующей оценки основных средств [Текст] / Вестник ВСГУТУ. - 2015. №5. - С. 109-114.;
70. Селезнева, И.П. Учетная политика - инструмент ведения бухгалтерского учета и оценки платежеспособности организации [Текст] / И.П. Селезнева, И.А. Селезнева // Вестник профессиональных бухгалтеров. - 2014. - № 2. - С. 31-33.;
71. Селезнева, Н.Н., Ионова, А.Ф. Финансовый анализ [Текст] / Н.Н. Селезнева, А.Ф. Ионова. - М.: Проспект, 2014. - 624 с.;
72. Сигидов Ю.И. Бухгалтерский учет и аудит [Текст]: Учебное пособие / Ю.И. Сигидов, М.Ф. Сафонова, Г.Н. Ясменко и др. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 407 с.;
73. Смолякова, Н.О. Учетная политика предприятия и ее влияние на организацию интегрированной системы учета [Текст] / Н.О. Смолякова // Актуальные вопросы экономических наук. - 2010. - № 11-2. - С. 255-260;
74. Соколова, Е. С., Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие. [Текст] / Е. С. Соколова, З.П. Архарова // М. : Евразийский открытый институт, 2015. - 234 с.;
75. Сорокин, Д.Е. Экономическая теория, экономическая реальность, экономическая политика [Текст] / Д.Е. Сорокин // Журнал экономической теории. - 2014. - № 4. - С. 25-39.;
76. Учет основных средств: сравниваем МСФО и ПБУ, «Деловой мир» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <https://delovoymir.biz/2012/05/16/uchet-osnovnyh-sredstv-sravnivaem-msfo-i-pbu.html> (Дата обращения: 10.10.2016);
77. Учет, анализ, аудит [Текст] : учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика» (уровень бакалавриата) / под общ.ред. Т.Ю. Серебряковой ; рец.: Л.Г. Макарова и др. - М. : ИНФРА-М, 2014. - 345 с.;
78. Федченко Е. А. Лизинг: приобретение и учет основных средств // Советник в сфере образования. 2013. №2. С. 58-65.;
79. Хоружий, Л.И. Международные стандарты финансовой отчетности в действии [Текст] / Л.И. Хоружий, А.С. Хусанкова // Экономика

сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2012. - №10. - С. 41-43.;

80. Чувикова, В.В. Бухгалтерский учет и анализ [Электронный ресурс] : Учебник для бакалавров / В.В. Чувикова, Т.Б. Иззука. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2015. — 248 с.;

81. Jana Roe, Transition from US GAAP to IFRS: Analysis of Impact on Income Tax Administration in USA/ European Financial and Accounting Journal 4/2014 (special issue: IFRS and Taxation) – p.86-109.