

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

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УЧЕТА
ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ**

Магистерская диссертация

обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
заочной формы обучения, группы 06001572

Ельцовой Ирины Александровны

Научный руководитель:

д.э.н., профессор

Усатова Л.В.

Рецензенты:

доктор экономических наук,

профессор кафедры

финансов, инвестиций и
инноваций

ФГАОУ ВО НИУ «БелГУ»

Флигинских Т.Н.

кандидат экономических

наук, доцент, кафедры

бухгалтерского учета,

анализа и аудита БГТУ им.

В.Г.Шухова

Арская Е.В.

БЕЛГОРОД 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ	3
ВВЕДЕНИЕ	
ГЛАВА 1. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	9
1.1. Основополагающие принципы учета основных средств в современных условиях	9
1.2. Критерии определения и признания основных средств в бухгалтерском учете	13
1.3. Использование классификационных признаков для организации учета основных средств	20
ГЛАВА 2. СОВРЕМЕННЫЕ АСПЕКТЫ И АНАЛИЗ РАЗВИТИЯ ПАО «МЕЧ»	28
2.1. История создания и развития деятельности ПАО «МЕЧ»	28
2.2. Современное состояние деятельности ПАО «МЕЧ»	31
2.3. Анализ показателей наличия, движения и использования основных средств	38
ГЛАВА 3. РАЗРАБОТКА РЕКОМЕНДАЦИЙ В ОБЛАСТИ ВЕДЕНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	48
3.1. Разработка рекомендаций по формированию учетной политики в области учета основных средств	48
3.2. Действующая практика учета поступления и использования основных средств	55
3.3. Рекомендации по совершенствованию учета основных средств	71
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	76
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	82

ВВЕДЕНИЕ

Среди многочисленных проблем теории, организации и методики бухгалтерского учета немаловажное место занимают вопросы переосмысления действующих и разработки новых методологических подходов в части учета операций с основными средствами организации, оценки их налоговых последствий, формирования учетной политики.

Основные средства являются одним из наиболее существенных элементов активов организации, так как они в своей совокупности обеспечивают материально-техническую базу и условия производственно-хозяйственной деятельности организации. Наиболее полное и рациональное использование основных средств способствует улучшению всех ее технико-экономических показателей, таких как рост производительности труда, увеличение выпуска продукции, выполнения работ и предоставление услуг, а также повышению её 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 стратегических управленческих решений.

В связи с этим 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.

Однако в вопросах теории, методике и практики учета основных средств остаются нерешенными отдельные положения, касающиеся их признания как актива организации, первоначальной оценки и последующего изменения учетных параметров, построения учетной политики в отношении способов учета основных средств, организации их аналитического учета на основе систематизированной классификации и другие аспекты.

В этой связи считаем, что данная тема исследования учета основных средств формирует потребность в продолжение разработок в отношении в части учета основных средств и определяют актуальность выбранной темы исследования для эффективного функционирования коммерческих организаций.

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.

Значительный вклад в развитие методологии и практики бухгалтерского учета, в том числе и учета основных средств, внесли В.П. Астахов, А.С.Бакаев, П.С. Безруких, Н.Г. Волков, Н.Д. Врублевский, Н.П. Кондраков, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.В. Патров, Д.В.Слабинский, Н.Г. Сапожникова, Я.В. Соколов, Л.В. Сотникова, А.Д. Шеремет, В.Г. Широбоков и другие. Среди зарубежных ученых, занимавшихся проблемами методологии бухгалтерского учета, в том числе и основных средств, следует

особо отметить труды Р. Антони, Л. Бернстайна, М.Бромвича, М.Р. Мэтьюса, Б. Нидлза, Ж. Ришара, Р.Холта, Дж. А. Хиггинса, Ч. Т. Хорнгрена, Э.С. Хэндриксона.

Научная и практическая значимость исследований отечественных и зарубежных ученых-экономистов, занимающихся учетной проблематикой, в вопросах теории, методике и практики учета основных средств остаются нерешенной проблемой.

Данная проблема прослеживается в отдельных положениях, касающихся признания основных средств как актива организации, первоначальной оценки и последующего изменения учетных параметров, построения учетной политики.

А также в отношении способов учета основных средств, организации их аналитического учета на основе систематизированной классификации.

В этой связи полагаем, что недостаточность комплексных исследований вопросов учета основных средств и наличие ряда нерешенных учетных проблем в этой области формируют потребность в продолжение научных разработок в отношении учета основных средств и определяют актуальность выбранной темы исследования и ее практическую значимость для эффективного функционирования коммерческих организаций.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является развитие теоретических положений и разработка инструментария бухгалтерского учета основных средств как фактора обеспечения непрерывности деятельности экономического субъекта.

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 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;

- обосновать предложения по совершенствованию порядка признания и учета объектов инвестиционной недвижимости;

- разработать направления развития аналитического учета основных средств.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических и практических вопросов бухгалтерского учета основных средств. Решение данных проблем заключается в исследовании вопросов содержания и классификации основных средств в учете, признания активов в качестве основных средств и их оценки. Объектом исследования является действующая система бухгалтерского учета и амортизации основных средств.

Теоретической основой исследования являются научные исследования и труды российских и зарубежных ученых-экономистов, посвященные проблемам бухгалтерского учета и амортизации основных средств. В процессе выполнения выпускной квалификационной работы применялись такие общенаучные методы познания, как анализ и синтез, системность и комплексность, аналогия, исторический и логический подходы, классификация, обобщение.

Информационная база исследования сформирована на основе научных публикаций, законодательных и нормативно-правовых актов, а также международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), интернет-ресурсов и иных источников по исследуемой тематике.

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 результатов исследования заключается в разработке и теоретическом 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:

- предложен вариант учетной политики в части учета основных средств;
- конкретизированы основные предложения по совершенствованию порядка признания и учета объектов инвестиционной недвижимости;
- разработаны модели аналитического учета основных средств, в зависимости от того, какая учетная система используется субъектом в качестве приоритетной (финансового учета, управленческого учета или налогового учета);

Практическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в целесообразности применения коммерческими организациями разработанных в ней рекомендаций методического характера, использование которых на практике позволит уточнить состав 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 рассмотрены основополагающие принципы, критерии определения и признания, а также использование классификационных признаков для организации учета основных средств.

Во второй главе представлена история создания и современное состояние деятельности и поведен анализ показателей наличия, движения и использования основных средств.

Третья глава посвящена разработке учетной политики в области учета основных средств и предложены мероприятия по совершенствованию учета основных средств.

В заключение дана оценка степени выполнения цели и задач выпускной квалификационной работы, обобщены наиболее важные обобщения работы, сформулированы выводы и предложения.

ГЛАВА 1. 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 пп. 3 п. 1 ст. 254 Налогового Кодекса 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.

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 первого января 2016 г, а на основные средства, введенные в эксплуатацию до первого 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 Налогового Кодекса Российской Федерации амортизируемым имуществом признается:

- имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (гл. 25 НК РФ);
- 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 Налогового Кодекса Российской Федерации 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 положения по бухгалтерскому учету 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 является правом, а не обязанностью организации.

В отличие от бухгалтерского учета, в налоговом учете организациям не предоставлено право самостоятельно, устанавливая, 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 Налогового Кодекса Российской Федерации возникает 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 Налогового Кодекса Российской Федерации 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 Налогового Кодекса Российской Федерации, 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.

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 Налогового Кодекса Российской Федерации 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 основная задача 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 хозяйствующего субъекта.

1.2. Критерии определения и признания основных средств в бухгалтерском учете

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.

Под экономической выгодой понимается получение определенных преимуществ, дополнительного дохода, прибыли.

Необходимо отметить, что в бухгалтерской науке так и не сложилось единого определения экономического содержания и назначения счета, на котором аккумулируются амортизационные суммы, так как это связано с различными определениями назначения амортизации в бухгалтерском учете.

Таблица 1.

Правила учета основных средств, действующие в бухгалтерском и налоговом учете

Первоначальная стоимость объекта	Как отразить ОС в бухгалтерском учете	Как отразить ОС 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

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости – это стоимость, по которой актив принят субъектом учета к бухгалтерскому учету.

Переоцененная стоимость – это стоимость актива на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения актива.

Балансовая стоимость – первоначальная стоимость актива с учетом ее изменений.

Остаточная стоимость – это стоимость, по которой актив отражается в бухгалтерской (финансовой) отчетности после вычета накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения актива.

Единица учета основных средств – инвентарный объект, которому присваивается инвентарный номер в порядке, установленном учетной политикой субъекта учета. Этот инвентарный номер сохраняется за ним на весь период его нахождения в учреждении.

При признании объекта основных средств субъектом учета определяется состав инвентарного объекта.

Объектом основных средств признается объект имущества со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы.

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.

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.

В настоящее время 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.

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

Величина лимита составляет 40 тысяч рублей (п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

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 действуют в бухгалтерском и налоговом учете применяются в настоящее время.

Кроме того, исследуя проблемы учета объектов основных средств стоимостью до 40000 рублей за единицу, мы пришли к выводу, что в теории бухгалтерского учета и соответствующих нормативных документах давно

назрела необходимость закрепления отдельного понятия «малоценные основные средства».

Определения, основных средств и малоценных основных средств систематизированы в табл. 2.

Таблица 2.

Предлагаемые для использования в бухгалтерском учете определения основных средств и малоценных основных средств.

Определяемый термин	Содержание термина	Способы признания в учете
Основные средства	Активы организации, являющиеся по экономической природе компонентами основного капитала, используемые для нужд организации или управления, для сдачи во временное пользование, но не для перепродажи, имеющие срок полезного использования свыше 12 месяцев и способные приносить экономические выгоды в настоящем или будущем.	Основные средства
Малоценные основные средства	Объекты ОС, которые имеют стоимость за единицу ниже установленного законодательством и учетной политикой организации лимита и которые организация вправе учитывать в составе материально-производственных запасов, самостоятельно обеспечивая контроль за их сохранностью и состоянием в течение срока полезного использования	Основные средства Запасы

В предложенном определении основных средств сделан акцент на их экономическую природу и подчеркнуто, что они являются компонентами основного капитала, то есть не подменяют его содержание.

В определении малоценных основных средств сделан акцент на том, чтобы продемонстрировать роль учетной политики организации в установлении критериев отнесения объектов основных средств к малоценным основным средствам.

Подчеркивается, что учет таких объектов в составе материально-производственных запасов – это всего лишь право, но не обязанность организации.

И если организация решает воспользоваться этим правом, то она должна принимать во внимание, что срок полезного использования малоценных основных средств превышает 12 месяцев, в связи, с чем при их списании в эксплуатацию необходимо организовать количественный учет (например, с использованием забалансовых счетов) и обеспечить контроль их сохранности.

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.

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. 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.

1.3.Использование классификационных признаков для организации учета основных средств

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.

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 и прочие соответствующие объекты.

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.

Исследование действующих классификаций основных средств для целей бухгалтерского учета проводилась с позиции оценки их аналитических возможностей и целесообразности использования в учетном процессе. В магистерской диссертации аргументировано, что ряд известных классификаций основных средств должен быть существенно переосмыслен.

Например, деление основных средств по назначению на производственные и непроизводственные средства само по себе некорректно. По той причине, что актив может быть признан основным средством лишь при условии его использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации или для предоставления за плату во временное пользование.

Для определения срока полезного использования необходимо применять ОКОФ (приказ Росстандарта № 2018-ст).

Классификация основных средств, включаемых, в амортизационные группы с 01.01.2017 утверждена (постановление Правительства РФ № 1 в ред. постановления № 640 от 07.07.2016).

Классификация основных средств, применяемая с 2017 года, предназначена только для определения сроков полезного использования основных средств в целях исчисления налога на прибыль.

В этой классификации основные средства сгруппированы иначе: изменились коды и наименования основных средств, добавлены объекты, которых не было в классификации, некоторые позиции перемещены из одной амортизационной группы в другую.

Рассмотрим примерный алгоритм действий по определению срока полезного использования по ОС.

Шаг 1. Определяем, к какой из групп ОС относится приобретенный организацией объект. Для этого изучаем классификацию ОС, утвержденную постановлением Правительства РФ № 1 в редакции постановления Правительства от 07.07.2016 № 640, и соотносим конкретное основное средство с соответствующими группами. После того как соответствие установить удалось, необходимо определить необходимый период срока полезного использования, прописанный в классификации соответствующий интервальным значениям классификации 1 (письмо Минфина России от 31.03.2016 № 03-03-06/1/18112).

Шаг 2. Если с помощью ОКОФ срок полезного использования определить не получилось, необходимо это определить путем собственных расчетов, основанных на технических документах производителей основных средств (п. 6 ст. 258 НК РФ).

Мы считаем, что соответствующую классификацию необходимо переосмыслить, усиливая понимание актива во взаимосвязи с теми экономическими выгодами, которые он приносит или способен приносить организации в соответствии с критериями признания. Для этого мы предложили делить основные средства не на производственные и непроизводственные, а на те, которые полностью или частично используются для извлечения экономических выгод.

Если же объекты не используются для извлечения экономических выгод, то активами вообще и основными средствами в частности они признаваться не должны.

Кроме того, в развитие указанной классификации нами было предложено использовать такие классификационные признаки, как взаимосвязь с экономическими выгодами и степень использования в деятельности, облагаемой НДС.

В связи с этим использование квалификационных признаков для организации аналитического учета основных средств целесообразно рассмотреть по принципу рисунок 1.



Рис. 1. Классификационные признаки для организации аналитического учета основных средств

В соответствии с предлагаемыми признаками на рисунке 1 разработаны модели аналитического учета основных средств. Применение таких моделей зависит от того, какая учетная система является приоритетной для хозяйствующего субъекта.

В этой связи нами рассмотрены различные подходы к построению системы аналитического учета основных средств.

Использование этих систем является особенностью организации в зависимости от приоритета одной из учетных систем системы аналитического учета основных средств.

средств для целей финансового учета

Для организации многомерного аналитического учета, способного удовлетворить информационные потребности аналитическая система учета основных средств при приоритете налогового учета.

Значимость учетной информации для целей принятия экономических решений во многом определяется глубиной проработки вопросов аналитического учета, и соответственно позволяют разрабатывать стратегические управленческие решения.

Но у разных хозяйствующих субъектов могут быть разные цели и задачи, поэтому для оптимизации их финансовой деятельности представляется возможным разрабатывать внутренние локальные документы, регламентирующие порядок ведения учета в соответствии с требованиями и особенностями использования информации для принятия управленческих решений субъектами.

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.

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. Выбор учетной политики существенно влияет на результаты работы хозяйствующих субъектов.

ГЛАВА 2. СОВРЕМЕННЫЕ АСПЕКТЫ И АНАЛИЗ РАЗВИТИЯ ПАО «МЕЧ»

2.1. История создания и развитие деятельности ПАО «МЕЧ»

История создания организации с момента создания и регистрации, как юридического лица ЗАО «Северо-Западный GSM» 17 июня 1993 года.

29 мая 2002 года общество было преобразовано в ОАО «МЕЧ». Изменение формы собственности компании на ПАО «МЕЧ» произошло 29 апреля 2015 года. Однако датой рождения непосредственно бренда «МЕЧ» считается 1 декабря 2000 года – проданы первые SIM-карты под данной маркой.

ПАО «МЕЧ» - один из трех крупнейших операторов сотовой связи России, работающий в стандарте GSM 900/1800. Он является единственной компанией, развернувшей собственную сеть и оказывающей весь спектр услуг мобильной связи на всей территории России.

Опираясь на опыт создания развитой сети GSM 900/1800 в Москве, ПАО «МЕЧ» активно строит свою сеть в российских регионах. В десятках больших и малых городов, в сотнях поселков и деревень, иногда там, где еще не существует даже фиксированной связи, люди получили возможность пользоваться самой современной на сегодняшний день мобильной связью.

ПАО «МЕЧ» стал первым и пока единственным оператором, развернувшим собственную сеть во всех регионах России (рис. 8).

Компания также первой в России ввела в коммерческую эксплуатацию сеть третьего поколения в стандарте UMTS.

Лицензионное покрытие Федеральной сети «МЕЧ» охватывает всю территорию Российской Федерации.



Рис. 8. Территориальное деление ПАО «МЕЧ»

Компания строит свой бизнес, основываясь на принципах максимального удовлетворения потребностей абонентов, добросовестной конкуренции информационной открытости.

На рисунке 8 представлено покрытие Федеральной сети «МЕЧ», которое охватывает всю территорию Российской Федерации:

- Северо-Западный регион;
- Столичный регион;
- Центральный регион;
- Поволжский регион;
- Кавказский регион;
- Уральский регион;
- Сибирский регион;
- Дальневосточный регион.

На сегодня ПАО «МЕЧ» является головной организацией одноименной группы, которая включает в себя компании, предоставляющие услуги по многим направлениям телекоммуникаций и информационных технологий:

- «Меч» (розничный бизнес по продаже аксессуаров и оборудования связи и обслуживанию клиентов);
- «Yota» (услуги высокоскоростного Интернета, голосовой связи и SMS);
- «МегаЛабс» (перспективные инновационные продукты и услуги);
- «NETBYNET» (услуги широкополосного доступа в Интернет и фиксированной связи).

Компания «МЕЧ» осуществляют свою деятельность во всех регионах России, а также в республиках Абхазия, Южная Осетия и Таджикистан.

ПАО «МЕЧ» работает в клиентских сегментах, которые включают:

- частных клиентов;
- корпоративных клиентов;
- государственный сектор;
- операторский сегмент, к которому относятся юридические лица, имеющие лицензию на оказание услуг связи и пользующиеся ресурсами и сервисами Меча для предоставления услуг связи другим пользователям.

В связи с наметившейся стабилизацией и значительным экономическим ростом происходит усовершенствование структуры, качества и укрупнение центров связи, о чем свидетельствует результат объединения.

Услуги сотовой связи сегодня – наиболее доходный и быстро развивающийся сегмент телекоммуникационного рынка России. Рынок мобильной связи появился в нашей стране относительно недавно, однако по темпам развития он прочно занимает лидирующие позиции. С одной стороны – развитие это хорошо. Но, с другой, темп роста в сотни процентов ежегодно показывает отставание уровня развития сотовой связи в России и за рубежом.

С развитием рыночных отношений и ростом рынка мобильной связи, совершенствованием услуг предоставляемых на данном рынке и усилением конкуренции продавцы вынуждены проводить различные рекламные кампании для продвижения товара и стимулирования сбыта при этом минимизировать затраты, так как они в период кризиса недопустимы.

За период работы на российском рынке ПАО «МЕЧ» прошёл колоссальный путь от небольшого регионального оператора связи до одного из крупнейших в России и абсолютного лидера на сегодняшний день в области мобильной передачи данных. За это время индустрия мобильной связи претерпела кардинальные изменения, как в плане развития технологий, так и в отношении потребностей клиентов. На сегодняшний день компания является лидером в области мобильной передачи данных. Достичь таких высоких результатов помогла устойчивая бизнес-модель и чёткая стратегия, которая обеспечила высокую конкурентоспособность.

2.2. Современное состояние деятельности ПАО «МЕЧ»

Устойчивое социально-экономическое развитие страны во многом зависит от эффективности деятельности хозяйствующих субъектов, в том числе, в сфере по направлениям телекоммуникаций и информационных технологий. Экономическое развитие России в 2014–2016 годах в целом характеризовалось ростом, однако последний финансово-экономический кризис мировой экономики в очередной раз показал, что ее развитие происходит неравномерно и имеет циклический характер.

В силу малой сопоставимости различных секторов российского телекоммуникационного рынка наиболее целесообразной базой для их сравнения является совокупный объем доходов от предоставленных услуг. В этом плане сфера мобильной связи долгие годы сохраняет лидирующую позицию, стабильно занимая более трети отечественного рынка телекоммуникаций. Тем не менее, как видно на представленном рисунке, динамика внутренней структуры данного вида экономической деятельности неоднозначна (рис. 2).



Рис 2. Динамика структуры рынка услуг за 2010 – 2016 гг. *

Однако, как можно видеть на уже представленном рисунке 9, в период с 2012 по 2016 год на фоне снижения доли фиксированных видов телефонии удельный вес мобильной связи так же сокращается.

На первый взгляд подобную картину можно объяснить быстрым ростом объемов документальной электросвязи. Однако данное положение поверхностно, что подтверждает представленная динамика объемов рынка телекоммуникаций и сектора мобильной связи за 2010 – 2016 годы (рис. 3).

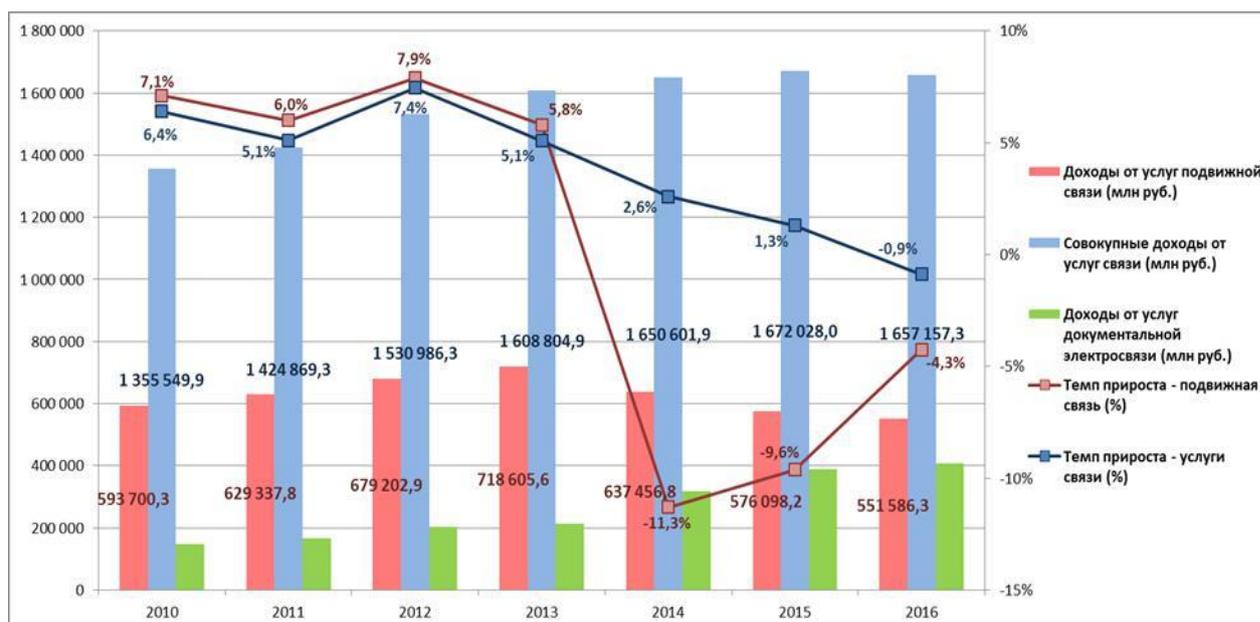


Рис. 3. Динамика объемов рынка услуг связи за 2010 – 2016 гг. *

*Составлено на основе данных Федеральной службы государственной статистики

На рисунке 4 представлена динамика объемов российского рынка телекоммуникаций и сектора мобильной связи за 2010 – 2016 годы. Согласно представленным на рисунке данным, можно сделать определенные выводы.

Данное предположение подтверждает динамика темпов прироста: с 2010 по 2013 год рост сектора мобильной связи и рынка в целом практически идентичен, однако далее резкий спад объемов сотовой связи замедляет темпы прироста телекоммуникационной сети вплоть до – 0,9% в 2016 году (рис.11).

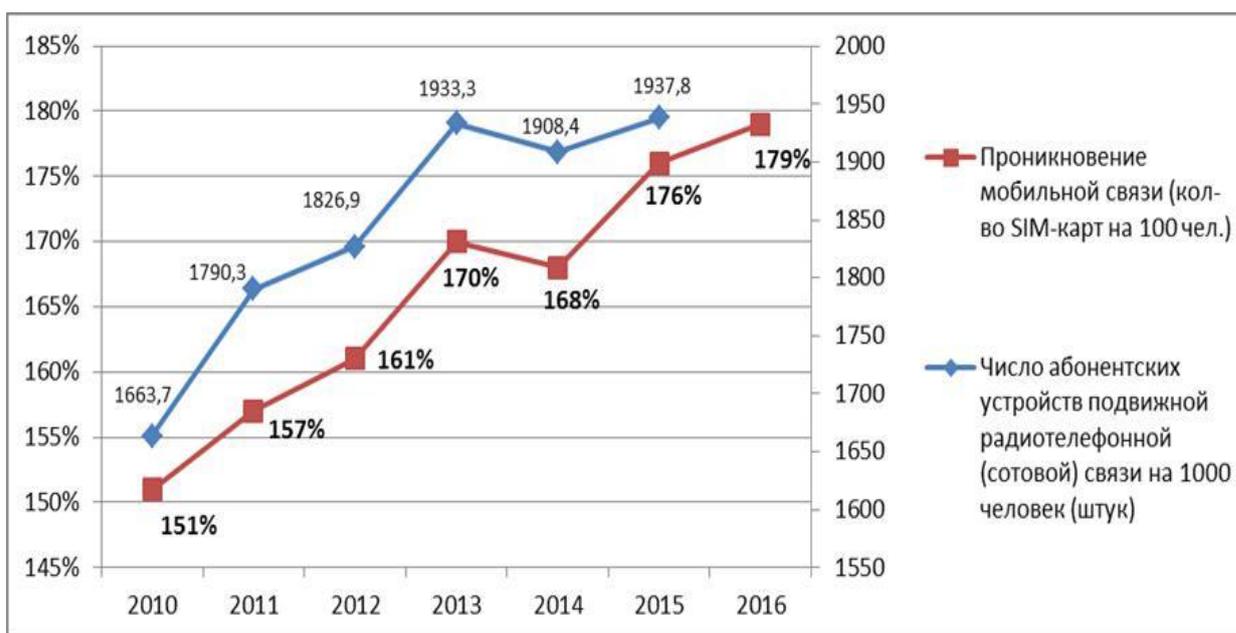


Рис. 4. Динамика уровня проникновения мобильной связи и числа абонентских устройств в России за 2010– 2016 гг.*

В этой связи необходимо отметить, что на представленном графике, за анализируемый период количество активных SIM-карт и устройств связи активно росло, обновляя исторические максимумы (рис. 4). Однако данное положение поверхностно, что подтверждает представленная динамика объемов рынка по секторам в абсолютном выражении на рисунке 5.

В период с 2010 по 2013 год оба сектора и рынок телекоммуникаций в целом росли относительно пропорционально, однако в дальнейшем данный баланс нарушился.

*Составлено на основе данных Федеральной службы государственной статистики

На рисунок 12, представлена динамика структуры рынка мобильной связи по долям крупнейших компаний за 2012– 2016 годы. □

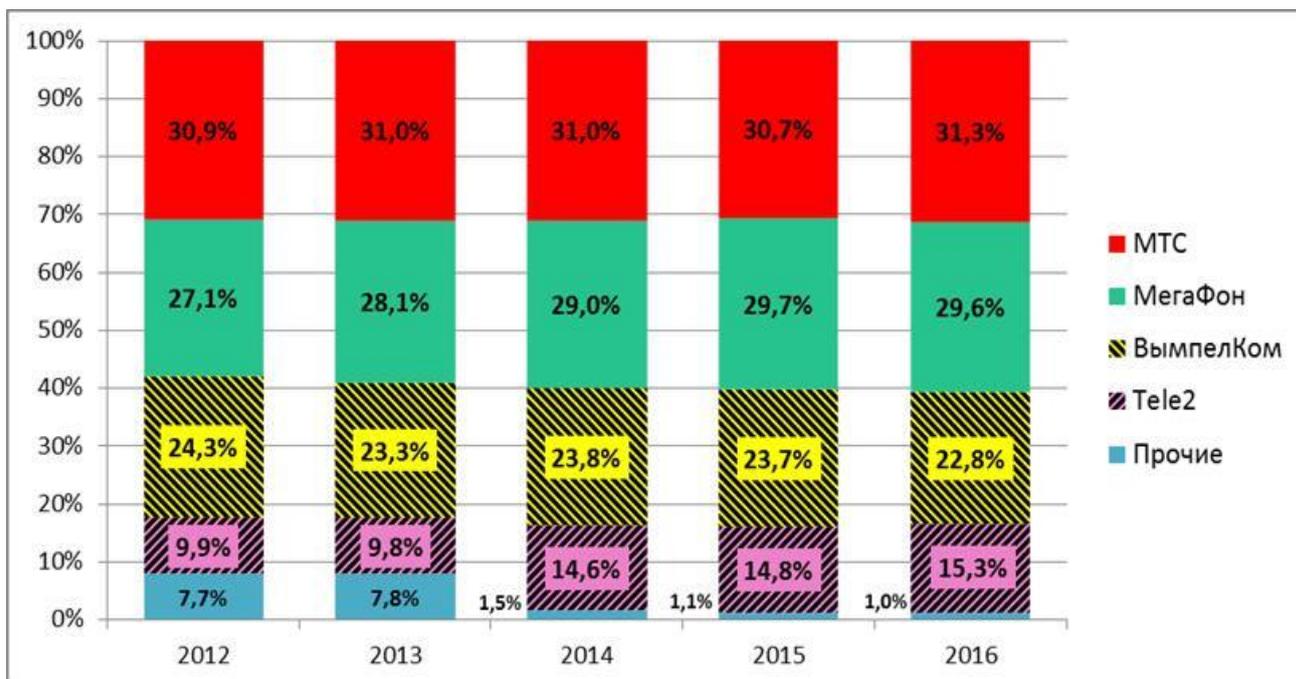


Рисунок 5. Динамика структуры рынка мобильной связи по долям крупнейших компаний за 2012–2016годы * □

Как можно заметить, в период с 2012 по 2016 год динамика структуры рынка мобильной связи по долям крупнейших компаний принадлежит компании «МЕЧ», что составляет в 2016 году 29,6%.

Стабильное и стремительное повышение объема сектора документальной связи не поддерживало общий рост отрасли, а лишь отчасти компенсировало падение сферы подвижной связи.

Согласно проведенному анализу видно, что лидером на рынке мобильной связи является компания МТС (31,3%) и на втором месте находится компания «МЕЧ» (29,6%). На представленной гистограмме видно, «МЕЧ» с каждым годом наращивает объем предоставляемых услуг на рынке. В целом рынок мобильной связи укрепил свою олигополистическую форму. На рисунке 12 представлен уделенный вес операторов мобильной связи исследуемого сектора.

*Составлено на основе данных агентства AdvancedCommunications&Media

Согласно представленной схеме можно заключить следующие выводы:
удельные веса «большой тройки» операторов изменились незначительно:

- доли МТС и Меча несущественно колебались среди средних значений, закрепившись по итогам 2016 года на 31,3% и 29,6% соответственно;
- ВымпелКом же несколько потерял свои позиции – с 24,3% в 2012 году до 22,8% 2016 году.

По результатам представленного анализа исследуемой организации можно отметить, что ПАО «МЕЧ» – один из ведущих российских федеральных интегрированных операторов связи, предоставляющий широкий спектр телекоммуникационных услуг связи.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность общества включает показатели деятельности всех филиалов.

Чтобы наиболее полно понять организационно-экономическую характеристику ПАО «МЕЧ», рассмотрим основные финансово-экономические показатели общества за 2014 – 2016 гг. представленные в таблице 3.

Деятельность организации по приведённым основным финансово-экономическим показателям можно оценить как финансово-устойчивое состояние. Так, за период с 2014 по 2016 гг. по некоторым показателям происходит рост, а по некоторым незначительное уменьшение.

Внеоборотные средства в 2015 г. по сравнению с 2014 г. увеличились, и наблюдается значительный рост на 32839 млн. рублей, а в 2016 году в сравнении с 2015 годом их рост составил 1040 тыс. рублей или 0,3%.

Оборотные средства наоборот же, в 2015 г. по сравнению с 2014 г. уменьшились на 25377 млн. руб., относительное отклонение составило 74,8%, а в 2016 году по сравнению с 2015 годом увеличились – 735 тыс. рублей или 0,9%.

У собственного капитала наблюдается отрицательная динамика на протяжении трех представленных лет.

Таблица 3

Основные финансово-экономические показатели деятельности ПАО

«Меч» за 2014 – 2016 гг.

Показатели	2014г.	2015г.	2016г.	Абсолютные (+, -)		Относительное, %	
				2015/ 2014	2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2015
1. Внеоборотные средства на конец года, млн. руб.	354980	387819	388593	32839	1040	109,3	100,3
2. Оборотные средства на конец года, млн. руб.	100667	75290	76025	-25377	735	74,8	100,9
3. Собственный капитал на конец года, млн. руб.	168000	163066	149680	-4934	-13452	97,1	91,8
4. Заемный капитал на конец года, млн. руб.	229204	242439	257578	13235	15139	105,8	106,2
5. Среднегодовая стоимость основных средств, млн. руб.	191880	199675	194376	7795	-5299	104,1	97,3
6. Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности, млн. руб.	10821	13444	16295	16268	-27	124,2	99,8
7. Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности, млн. руб.	36478	37527	39010	1049	1483	102,9	103,9
8. Выручка, млн. руб.	288625	289287	286658	662	-2629	100,2	99,1
9. Себестоимость продаж, млн. руб.	154 878	158 806	172733	-3928	13927	102,4	108,8
10. Прибыль (убыток) от продаж, млн. руб.	86 844	81 858	66051	- 4986	-15807	94,3	80,7
11. Чистая прибыль, млн. руб.	35 535	45 063	36605	9528	8458	126,8	81,2
12. Фондоотдача, руб.	1,50	1,44	1,47	-0,06	0,03	96,0	102,0
13. Фондоёмкость, руб.	0,66	0,69	0,68	0,03	-0,01	105,0	98,6

В 2015 году по сравнению с 2014 годом собственный капитал уменьшается – 4934 млн. руб., а в 2016 году наблюдается такая же тенденция в сторону уменьшения – 13452 тыс. рублей.

В заемном капитале наблюдается положительная динамика, которая в относительном отклонении составляет: в 2015 по отношению к 2014 гг. – 105,8 %, а в 2016 по отношению к 2015 году – 106,9 %.

Среднегодовая стоимость основных средств увеличивается в 2015 г., по отношению к 2014 году на 104,1 %, а в 2016 г. по отношению к 2015 году происходит уменьшение – 5299 тыс. рублей, что составляет 97,3%.

Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности также растет, на 16268 млн. руб. в 2015 г. по отношению к 2014 году, а в 2016 году в сравнении с 2015 годом происходит снижение – 27 млн. рублей.

Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности выросла в 2015 году по отношению к 2014 году – 2,9%, а в 2016 году на 3,9%.

Выручка так же растет, в 2015 по сравнению с 2014 всего на 662 млн. рублей, а в 2016 по сравнению с 2015 годом происходит её уменьшение – 2629 тыс. рублей.

Себестоимость продаж увеличивается в 2015 г. по отношению к 2014 – 2,4 %, а в 2016 году по сравнению с 2015 годом – 8,8 %.

Прибыль от продаж имеет отрицательную динамику и уменьшилась на – 4986 млн. руб. в 2015 году по отношению к 2014 году, а в 2016 году в сравнении с 2015 годом – 15807 тыс. рублей.

Чистая прибыль в 2015 увеличилась по отношению к 2014 г. на 9528 млн. рублей, а в 2016 году в сравнении с 2015 годом – 8458 тыс. рублей.

Показатели фондоотдачи уменьшились в 2015 г. по сравнению с 2014 г. на 0,03, а в 2016 г. по отношению к 2015 г. – 0,01.

Показатели же фондоемкости соответственно увеличились, на 0,03 в 2015 году по отношению к 2014 году, и уменьшились на 0,01 пункт в 2016 году по отношению к 2015 году.

В целом состояние исследуемого общества является положительным, что подтверждают показатели полученной прибыли за исследуемый период.

2.3. Анализ показателей наличия, движения и использования основных средств

В условиях современной рыночной экономики основные средства являются незаменимой составляющей ресурсного потенциала экономического субъекта. Рациональное и эффективное использование основных средств является одним из важнейших факторов экономического роста организации. Хорошее техническое состояние и высокие функциональные характеристики способствуют преобладанию интенсивных тенденций развития экономического субъекта, росту уровня его конкурентоспособности в рыночных условиях.

В связи с этим возникает необходимость постоянного и регулярного проведения мероприятий по повышению технико-экономического уровня предоставления услуг населению путем внедрения современной техники, механизмов автоматизации, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования на современные аналоги.

Обеспеченность организаций основными средствами в нужном количестве является одним из важнейших факторов увеличения объема предоставляемых услуг и выполнения работ.

Повышение эффективности использования основных средств можно добиться двумя основными путями:

- совершенствованием организации предоставляемых услуг населению, устранением невостребованных единиц в течение времени работы машин и оборудования;

- внедрением современных передовых достижений, которые позволят оснастить организацию высокорентабельными основными средствами, то есть усовершенствовать процесс предоставляемых услуг.

Под структурой основных средств понимается удельный вес каждой отдельно взятой группы в общей их совокупности.

В зависимости от роли участия в процессе, основные средства организации делятся на две группы:

- активные, принимающие непосредственное участие в процессе предоставляемых услуг населению – машины и оборудование, транспортные средства;
- пассивные, не принимающие непосредственное участие в процессе предоставляемых услуг, но без которых предоставление услуг будет не возможно – здания, сооружения.

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.

Исследования динамики суммы основных средств ПАО «Меч» представлены в таблице 4 (строка баланса 1150 «Основные средства»).

По данным таблицы 3 сумма основных средств по первоначальной стоимости в 2015 году по сравнению с 2014 годом выросла на 25601 тыс. руб., а в 2016 году в сравнении с 2015 годом – 18730 тыс. рублей.

Таблица 4.

Динамика основных средств ПАО «Меч» 2014 – 2016 гг.

Показатели	Период			Отклонение, тыс. руб.	
	2014	2015	2016	(+, -)	
				2015/ 2014	2016/ 2015
Первоначальная стоимость ОС	417391	442992	461722	25601	18730
Накопленная сумма амортизации	215427	245606	270326	30179	24720
Итого по строке 1150 баланса	201964	197386	191396	- 4578	- 5990

По остаточной стоимости сумма основных средств в 2015 году по сравнению с предыдущим периодом уменьшилась на 4578 тыс. рублей, а в 2016 году происходит уменьшение остаточной стоимости на 5990 тыс.

рублей.

Накопленная сумма амортизации за анализируемый период с каждым годом увеличивается, что прослеживается, следующими изменениями в 2015 году выросла на 30179 тыс. руб., а в 2016 году – 24720 тыс. рублей.

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.

Для более подробного анализа изменения основных средств (по первоначальной стоимости) нами была исследована структура основных средств (таблица 5).

Таблица 5.

Динамика структуры и состава основных средств за период 2014-2016 г.г.

Показатели	2014 год		2015 год		2016 год		Отклонение, тыс. руб.	
	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	2015/2014	2016/2015
Здания	10 524	2,5	10 587	2,4	10997	2,4	63	410
Сооружения и передаточные устройства	55 375	13,3	57 344	12,9	59310	12,8	1969	1966
Машины и оборудование	323 072	77,4	352 210	79,5	372449	80,7	29138	20239
Транспортные средства	1 458	0,3	1 340	0,3	1286	0,3	-118	- 54
Производственный и хозяйственный инвентарь	542	0,2	268	0,1	269	0,1	-274	1
Другие виды основных средств	26420	6,3	21243	4,8	17411	3,7	-5177	-3832
ИТОГО	417391	100	442992	100	461722	100	25601	21708

Проанализировав данные таблицы 5 можно сделать вывод, что значительную долю основных средств занимает стоимость машин и оборудования.

В 2014 году их стоимость выросла на 29138 тыс. руб., а в 2015 году выросла на 20239 тыс. руб. по сравнению с предыдущими годами, а их удельный вес в общей стоимости составляет в 2014 году –77,4%, 2015 году – 79,5%, а в 2016 –80,7%, то есть прослеживается тенденция увеличения.

В течение исследуемого периода стоимость транспортных средств практически не изменилась. В 2015 году по сравнению с 2014 годом их стоимость уменьшилась на 118 тыс. рублей, а в 2016 году в сравнении с 2015 годом, также происходит снижение – 54 тыс. рублей. Их удельный вес в общей стоимости имеет равномерную тенденцию изменения.

Удельный вес зданий в 2015 году снизился, с 2,5% до 2,4 % в 2016 году составил – 2,4% или в стоимостном выражении –10997 тыс. рублей.

Стоимость зданий в 2015 году по сравнению с предыдущим периодом возросла на 63 тыс. руб., а в 2016 году по сравнению с 2015 годом на 410 тыс. руб., а удельный вес в целом снизился – 0,1 п.п.

Сооружения и передаточные устройства в организации имеют тенденцию увеличения, и так их стоимость увеличилась в 2015 году в сравнении с 2014 годом – 1969 тыс. рублей, а 2016 году по сравнению с 2015 годом – 1966 тыс. рублей. Однако необходимо отметить, что удельный вес в 2015 году снизился, с 13,3% до 12,9 % в 2016 году составил – 12,8%

Производственный и хозяйственный инвентарь в исследуемой организации за анализируемый период в 2015 году по сравнению с предыдущим периодом уменьшился – 274 тыс. рублей, а в 2016 году в сравнении с 2015 годом происходит увеличение – 1 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 6).

Таблица 6.

Динамика стоимости и структуры пассивных и активных основных средств 2014 – 2016 годы

Показатели	2014 год		2015 год		2016 год		Отклонение, (+, -)			
	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	в сумме, тыс. руб.		по удельному весу, %	
							2015/2014	2016/2015	2015/2014	2016/2015
Здания	10 524	2,6	10 587	2,4	10997	2,4	63	410	- 0,1	-
Сооружения	55 375	13,3	57 344	12,9	59310	12,8	1969	1966	- 0,4	-0,1
Земельные участки	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Итого пассивные	65899	15,9	67931	15,3	70307	15,2	2032	2376	- 0,5	- 0,1
Машины и оборудование	323 072	77,4	352 210	79,5	372449	80,7	29138	20239	2,1	1,2
Транспортные средства	1 458	0,3	1 340	0,3	1286	0,3	- 118	- 54	-	-
Производственный и хозяйственный инвентарь	542	0,2	268	0,1	269	0,1	- 274	1	- 0,1	-
Другие виды основных средств	26420	6,3	21243	4,8	17411	3,7	- 5177	- 3832	- 1,5	-1,1
Итого активные	351492	84,1	375061	84,7	391415	84,8	23569	16354	0,5	0,1
Итого стоимость основных средств на конец года	417391	100	442992	100	461722	100	25601	21708	-	-

Как следует из данных таблицы 6, в структуре основных средств наименьшую долю занимают пассивные основные средства, в состав которых в ПАО «Меч» входят здания, сооружения, земельные участки.

В соответствии с представленными данными таблицы можно отметить, что в 2015 году по сравнению с 2014 годом данный показатель составил 15,3%, то есть снизился на 0,6 п.п., а в 2016 году 15,2% и доля пассивной части снизилась на 0,1 п.п.

По результатам проведенного исследования пассивной части основных средств ПАО «Меч» было выявлено, что сооружения занимают большую часть, то есть соответственно по годам исследования –13,3, 12,9 и 12, 8%.

По результатам проведенного исследования активной части основных средств было выявлено увеличение доли машин и оборудования с 77,4% в 2014 году до 79,5% в 2015 году, а в 2016 году – 80,7%.

В стоимостном выражении стоимость машин и оборудования выросла в 2015 году на 29138 тыс. рублей, а в 2016 году на 20239 тыс. руб. по сравнению с предыдущими периодами.

По транспортным средствам был отмечено снижение стоимости в 2015 году на 118 тыс. руб., а в 2016 году их стоимость уменьшилась на 54 тыс. рублей.

В результате исследований видов активной части основных средств, установлено, что в сумме стоимость активной части основных средств в 2015 году по сравнению с 2014 годом выросла на 23569 тыс. руб., а их доля повысилась за этот период на 0,5 п.п. В 2016 году по сравнению с 2015 годом стоимость активной части основных средств увеличилась на 16354 тыс. рублей, а их доля повысилась за этот период на 0,1 п.п..

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

Особую актуальность в связи с этим приобретают вопросы изучения

состояния, качества и структуры основных средств организации, так как в структуре имущества ПАО «Меч» наибольший удельный вес занимают основные средства.

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 ($T_{обн.}$):

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

– 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_z):

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

На основании вышеприведенных формул, рассчитаем данные коэффициенты за 2014 –2016 годы по данным отчетности ПАО «Меч» (таблица 7).

Таблица 7.

Динамика показателей состояния и движения основных средств

Показатели	2014	2015	2016	Отклонение (+,-)	
				2015/ 2014	2016/ 2015
Первоначальная стоимость основных средств на начало года, тыс. руб.	417391	442992	473803	25601	30811
Поступило основных средств, тыс. руб.	34017	40 968	37194	6951	- 3774
Выбыло основных средств, тыс. руб.	8 416	10 157	49275	1741	39118
Первоначальная стоимость основных средств на конец года, тыс. руб.	442992	473803	461722	30811	-12081
Амортизация основных средств на конец года, тыс. руб.	215427	245606	270326	30179	24720
Среднегодовая первоначальная стоимость основных средств, тыс. руб.	392523	430192	467763	37669	37571
Остаточная стоимость основных средств на конец года, тыс. руб.	201964	197386	191396	-4578	-5990
Коэффициент обновления	0,770	0,086	0,082	-0,864	- 0,004
Срок обновления	12,270	10,813	12,378	-1,457	1,585
Коэффициент выбытия	0,020	0,023	0,104	0,003	0,081
Коэффициент прироста	0,061	0,069	0,025	0,008	- 0,044
Коэффициент износа	0,516	0,554	0,585	0,038	0,031
Коэффициент годности	0,484	0,446	0,414	- 0,038	- 0,032

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 «Меч» практически не проводилась.

Коэффициент выбытия в 2015 году по сравнению с 2014 годом уменьшился на 0,03 % и составил 0,023 пункта, а в 2016 году этот показатель повышается и составляет 0,104 %, таким образом, происходит увеличение.

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

Коэффициент прироста в 2016 году уменьшился на 0,044 пункта и в отчетном году составил 0,025 пункта. Как уже говорилось выше, прирост основных средств в исследуемом периоде 2014 –2016 годы был не большой.

Все сказанное свидетельствует о небольшом превышении выбывших основных средств над поступившими основными средствами. Сложившаяся ситуация в 2014 – 2016 годах оценивается удовлетворительно – срок обновления в динамике возрастает, что свидетельствует о том, что ПАО «Меч» производит замену старого оборудования. Срок обновления в 2016 году вырос на 1,585 пункта по сравнению с 2015 годом, а в 2015 году по сравнению с 2014 годом прослеживается снижение срока обновления.

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 «Меч».

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

При анализе, одним из важнейших показателей основных средств является среднегодовая стоимость.

Всего стоимость основных средств увеличилась в 2015 году 25601 тыс. рублей, а в 2016 году по сравнению с предыдущим на 30811 тыс. рублей.

Согласно данным, представленным в таблице 7 можно отметить, что первоначальная стоимость основных средств на конец года составляет в 2014 году– 417391 тыс. рублей, в 2015 году – 442992 тыс. рублей, в 2016 году – 473803 тыс. рублей, что позволяет заключить об увеличении стоимости на 25601 и соответственно 30811 тыс. рублей.

Остаточная стоимость основных средств на конец года также уменьшается и составляет по годам в 2014 году– 201964 тыс. рублей, в 2015 году – 197386 тыс. рублей, в 2016 году – 191396 тыс. рублей,

В целом за период 2014 – 2016 годы основные средства в организации увеличились и это положительный фактор.

ГЛАВА 3. РАЗРАБОТКА РЕКОМЕНДАЦИЙ В ОБЛАСТИ ВЕДЕНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

3.1. Разработка рекомендаций по формированию учетной политики в области учета основных средств

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. «accounting policies») впервые упоминается в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, 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».

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.

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.

Кроме оптимизации налогообложения и снижения трудоемкости, ставших уже традиционными целями формирования учетной политики, можно выделить и другие цели, которые представлены на рисунке 13, причем формальная учетная политика может преследовать, только одну цель – это

снижение трудоемкости, как самого процесса разработки ученой политики, так и учетных процедур.

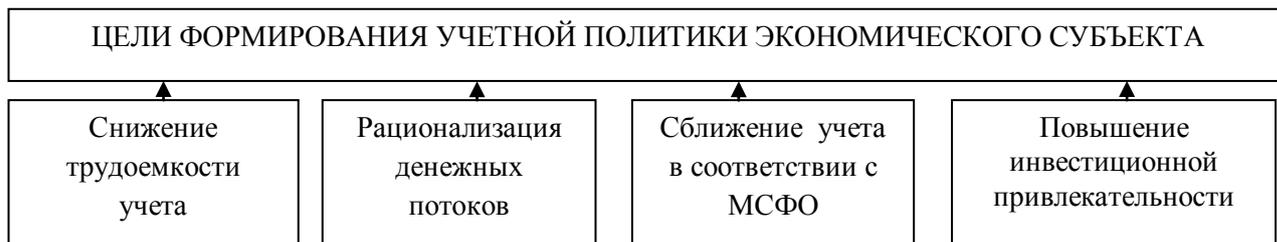


Рисунок 6 – Цели формирования учетной политики

– учетная политика, направленная на снижение трудоемкости – в учете это проявляется в принятии наиболее простых и доступных для понимания способов ведения финансового и налогового учета, сведение к минимуму различий между финансовым и налоговым учетом.

– учетная политика, направленная на рационализацию денежных потоков и увеличение инвестиционных возможностей – разработка такой учетной политики необходима, когда субъект осваивает новые рынки сбыта, изыскивает дополнительные финансовые ресурсы. В этих условиях, целесообразно оптимизировать налогообложение.

– учетная политика, направленная на согласование с Международными стандартами учета и финансовой отчетности – это говорит о том, что с помощью учетной политики можно значительно снизить трудоемкость процедуры трансформации отчетности.

– учетная политика, направленная на формирование привлекательной, с точки зрения инвестирования, отчетности – учетная политика разрабатывается таким образом, чтобы обеспечить формирование наиболее привлекательной финансовой отчетности с точки зрения показателей финансового состояния. Такой подход обусловлен стремлением привлечь дополнительные источники финансирования, как собственные, так и заемные.

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.

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.

Элементы учетной политики субъекта с прогнозируемым влиянием на отчетность и результаты его деятельности, которые, в свою очередь, делятся на элементы учетной политики с долгосрочным периодом воздействия на результат (более 12 месяцев) и элементы учетной политики с краткосрочным периодом воздействия на результат (менее 12 месяцев):

- переоценка основных средств;
- порядок списания стоимости основных средств, стоимостью от 40 до 100 тысяч рублей;
- стоимостное ограничение отнесения к основным средствам;
- способ начисления амортизации по основным средствам;
- оценка запасов подлежащих к отнесению к основным средствам.

Основной причиной, по которой к учетной политике до сих пор сохраняется формальный подход, является значительная трудоемкость процесса ее формирования, необходимость обработки огромного объема информации, проведения аналитических процедур. Все это требует времени, которого подчас у главного бухгалтера просто нет. Поэтому большинство идут по пути наименьшего сопротивления и выбирают те элементы, которые им больше знакомы и наименее трудозатраты, однако, при этом организации теряет возможность управлять своими учетными данными, и, следовательно, своевременно и правильно принимать управленческие решения. Не раскрытие управленческих и аналитических аспектов учетной политики, в свою очередь приводит к снижению эффективности и релевантности вырабатываемой информации для принятия соответствующих управленческих решений.

Как видно на рисунке 7, при формировании учетной политики организации должны соблюдать основные требования и допущения.

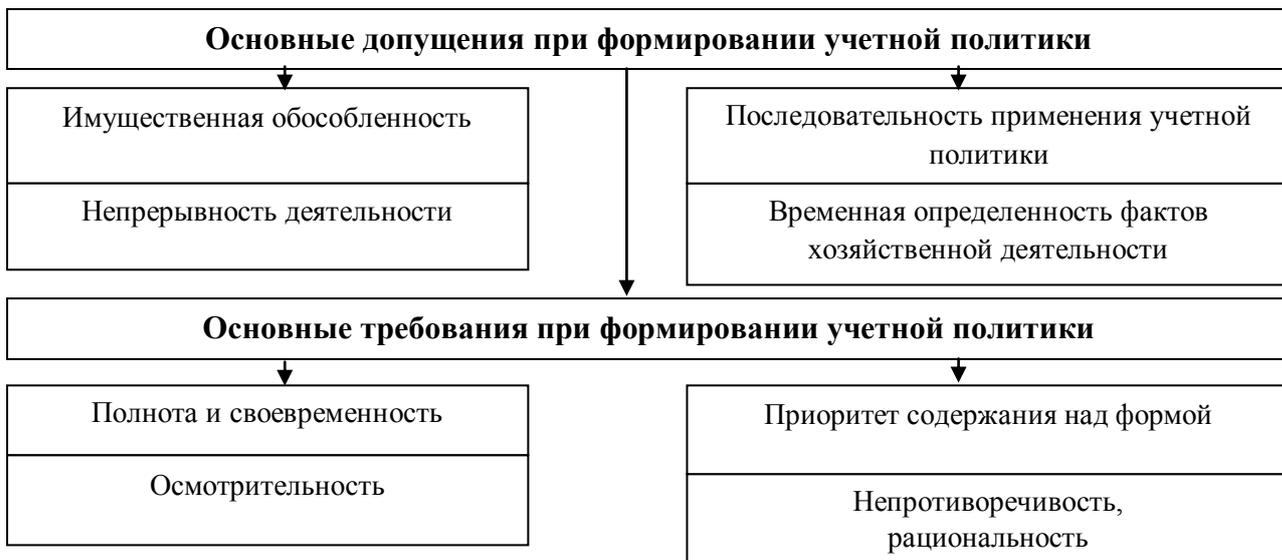


Рис. 7 – Требования и допущения учетной политики

Учетная политика экономических субъектов должна обеспечить:

- 1) полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности – требование полноты;
- 2) своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности – требование своевременности;
- 3) большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов – требование осмотрительности;
- 4) отражение, в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования – требование приоритета содержания перед формой;
- 5) тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца – требование непротиворечивости;

б) рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины предприятия – требование рациональности.

При формировании учетной политики организации предполагается, что:

1) активы и обязательства субъекта существуют обособленно от активов и обязательств собственников этого субъекта и активов и обязательств других организаций – допущение имущественной обособленности;

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

3) принятая учетная политика организации применяется последовательно от одного отчетного года к другому – допущение последовательности применения учетной политики;

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

Формирование учетной политики заключается в подготовке внутреннего нормативного документа – положения по учетной политике, где должны быть отражены все элементы учета. Разработанное положение об учетной политике должно быть подписано ответственным лицом и удостоверено приказом руководителя, после чего учетная политика вступает в законную силу.

Поэтому при формировании учетной политики, необходимо предусмотреть какая учетная система будет использоваться организацией в качестве приоритетной. Развитие аналитического учета основных средств базируется на классификационных признаках и современных требований к учетной информации при использовании автоматизации учетного процесса.

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.

3.2. Действующая практика учета 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».

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.

Аналитический учет ведется по затратам, отдельно по каждому объекту основных средств.

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 «Меч» купила оборудование в июле 2017 года. Стоимость оборудования – 70 800 рублей (в том числе НДС 10 800 рублей). В августе имущество ввели в эксплуатацию. Ежемесячная амортизация – 3000 рублей. При этом бухгалтер в июле составит корреспонденцию счетов в бухгалтерском учете:

Дебет счета 08 «Вложения в необоротные активы», субсчет «Приобретение объектов ОС»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на сумму – 60 000 рублей – то есть отразит приобретение ОС.

В следующем месяце, то есть в августе сделает записи по счетам:

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

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», на сумму – 10 800 рублей – таким образом, отразим в учете входной НДС;

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения в необоротные активы» субсчет «Приобретение объектов ОС» на сумму 60 000 рублей – перевели оборудование в состав основных средств и ввели в эксплуатацию;

Дебет счета 68 субсчет «НДС»

Кредит счета 19/1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств» на сумму 10 800 рублей – приняли к вычету НДС;

Дебет счета 68 субсчет «Налог на прибыль»

Кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» на сумму 12 000 рублей – отразили отложенное налоговое обязательство.

В частности, экономический субъект может принять к вычету входной НДС, если соблюдаются следующие условия:

- организация намерена использовать объект основного средства только для облагаемой суммы НДС бизнес-активности;
- объект основного средства был принят к учету компанией;
- имеется счет-фактура, из которого можно установить размер входного НДС по ОС.

Вычет по основному средству можно заявить в рамках трех лет, следующих за периодом принятия объекта основного средства к учету. Если же срок пропущен, вычетом пользоваться нельзя (письмо Минфина России от 05.02.2016 № 03-07-11/5851).

Если организация купила основное средство, которое будет использоваться в не облагаемой НДС активности, то НДС компания включает в учетную стоимость основного средства.

Если же объект основного средства в организации может служить целям как облагаемой НДС деятельности, так и не облагаемой, то часть входного НДС уменьшает базу по НДС, а оставшаяся часть должна быть учтена в стоимости ОС (п. 4 ст. 170 НК РФ) исходя из пропорции выручки от соответствующих видов деятельности в общем объеме оборота организации за налоговый период.

Пример, ПАО «Меч» приобрело согласно счету фактуры №628/114 от 28.06.2016 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, приходный ордер №13от 28.06.2016 года; паспорт транспортного средства 16 НМ 720159, а передача в эксплуатацию оформляется актом на передачу основного средства в эксплуатацию.

Пример, ПАО «Меч» 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 (на основании акта) 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» [34]. 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» [40].

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» [42].

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» [27].

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» [1, 2].

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 ПАО «Меч» 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) [22].

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 [28].

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 «Меч» была произведена передача оборудования для оказания услуг связи из одного отдела в другой.

Порядок выбытия основных средств и отражения данных операций в учете экономического субъекта представлен в таблице 8.

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 лиц кто принял и кто

сдал объект основного средства.

Таблица 8.

Порядок отражения в бухгалтерском учете выбытия основных средств

Наименование операции	Бухгалтерские проводки		Примечание
	Дт	Кт	
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 ФЗ «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 01 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 9).

Таблица 9.

Бухгалтерские проводки по недостатке оборудования

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	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 з/плата работнику (20800 – 2704 – 3619,2)= 14477	70	50	14477

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».

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 «Меч» 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 «Меч» ведется с помощью программы «1С» в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета.

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

3.3. Рекомендации по совершенствованию учета основных средств

Активное использование в отечественной хозяйственной практике объектов, обладающих признаками инвестиционной недвижимости, объективно формирует потребность в их учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности обособленно от объектов основных средств, используемых в основной деятельности, и от лизингового имущества.

В этой связи необходимо разработать рекомендации по отражению объектов инвестиционной недвижимости на счетах бухгалтерского учета, по их оценке, учету и раскрытию в отчетности изменений их справедливой стоимости.

В частности, мы хотим предложить учитывать переоценку объектов инвестиционной недвижимости непосредственно на счете 84 как в части дооценки, так и в части уценки с выделением на нем субсчета 84/Изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости.

Данное предложение, как мы считаем, обусловлено тем аргументом, что согласно действующему порядку учета переоценки основных средств в балансе наглядно можно увидеть только результат дооценки объектов, в то время как переоценка может выполняться и в сторону уценки.

Считаем, что такая ситуация неприемлема для объектов недвижимости:

– они не используются внутри организации в целях собственного использования или управления, а непосредственно генерируют денежные потоки, создавая инвестиционную привлекательность организации и поэтому изменение их оценки не должно растворяться в совокупных показателях бухгалтерской отчетности, таких, например, как «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если же учитывать результаты переоценок инвестиционной недвижимости на предложенном субсчете 84/Изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, то сальдо по нему следует отражать в балансе по строке «Переоценка внеоборотных активов». Целесообразность

использования счета 84 прослеживается в том, что он по теории бухгалтерского учета является активно-пассивным и может иметь как кредитовое, так и дебетовое сальдо, в отличие от счета 83, который может иметь только кредитовый остаток. Тогда в балансе увеличение справедливой стоимости инвестиционной недвижимости будет характеризовать прирост стоимости основных средств, а уменьшение (дебетовое сальдо по субсчету 84/ «Изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости») надлежит отражать в круглых скобках по аналогии с показателем непокрытого убытка организации. По нашему мнению, такой порядок учета переоценок более удобен по сравнению с действующей методологией и практикой их учета и отражения в отчетности.

Для целей упорядочивания учета объектов инвестиционной недвижимости российскими организациями разработана соответствующая блок-схема (рис. 8).

Ее содержание демонстрирует сложившуюся на сегодняшний день в российском бухгалтерском учете ситуацию, согласно которой инвестиционную недвижимость нельзя однозначно рассматривать в качестве отдельного учетного объекта ввиду отсутствия такового в бухгалтерских нормативных документах. Поэтому предложенные варианты учета инвестиционной недвижимости базируются на реализации профессионального суждения организации и на том, насколько организация заинтересована отражать ее в качестве отдельного учетного объекта.

Решение ряда актуальных проблем учета основных средств возможно не только на нормативно-законодательном, но и на внутреннем уровне в организации. Мы считаем, что данные элементы учета основных средств можно лишь через разработку учетной политики организации.

В работе аргументировано, что учетную политику организации следует формировать не как единый внутренний стандарт, а через совокупность так называемой базовой учетной политики и прилагаемых к ней методических

рекомендаций, разрабатываемых организацией самостоятельно для различных учетных объектов.



Рис. 8. Блок схема учета объектов основных средств

В работе нами предложен вариант базовой учетной политики и методических рекомендаций для учета основных средств, включающих проработку вопросов определения сроков полезного использования.

На примере учета продажи объектов недвижимости у продавца, рассмотрим решение актуальной проблемы учета основных средств через надлежаще построенную учетную политику.

Мы думаем, что прозрачность учета просматривается и с применением следующей методики продажи объекта, согласно которой до момента

регистрации объекта покупателем продавцу следует его учитывать на счете 45 «Товары отгруженные», выделив при этом субсчет 45/Переданные объекты недвижимости. В бухгалтерской отчетности соответственно переданный покупателю объект недвижимости, переход права собственности на который пока не зарегистрирован, у продавца будет показан в составе запасов, а у покупателя – в составе основных средств, то есть один и тот же объект будет одновременно отражаться в составе активов двух организаций, что свидетельствует о грубейшем нарушении принципа имущественной обособленности. Доходы и расходы у продавца возникнут в тот момент, когда покупатель регистрирует право собственности на объект, что вызывает не только обоснованные теоретические сомнения, но и сугубо практические затруднения: каким, например, должен быть порядок документального оформления соответствующих операций, в какой момент производить начисление НДС по проданному объекту основных средств?

С другой стороны, игнорировать требования Минфина РФ тоже нельзя. В этой связи мы рекомендовали прописать в договоре купли-продажи конкретный момент признания доходов и расходов, связанных с продажей объекта недвижимости, и вести учет исходя из принципа приоритета содержания перед формой. Так, например, если в договоре будет прописано, что продавец отражает доходы и расходы в момент подписания покупателем акта приемки-передачи объекта, то необходимость в использовании счета 45 автоматически отпадает, а доходы и расходы возникнут одновременно по принципу соответствия и будут учтены непосредственно на счете 91 без всяких промежуточных корреспонденций. Полагаем, что предложенный вариант решения проблемы является достаточно безопасным и простым для организации и должен быть прописан во внутренних методических рекомендациях по учету основных средств исследуемой организации.

Ввиду того, что вопросы признания и учета работ по восстановлению основных средств являются дискуссионными в учетной практике и имеют

существенные налоговые последствия, считаем, что нужно разделить понятия ремонта и модернизации следующим образом:

– ремонт – это работы по содержанию объектов основных средств, а также работы вынужденного характера по восстановлению их эксплуатационных возможностей, предполагающие замену неисправных (изношенных) элементов объекта на идентичные исправные или более современные аналоги;

– модернизация – это работы по улучшению эксплуатационных возможностей основных средств, не имеющие вынужденного характера и приводящие к повышению первоначальных нормативных показателей функционирования объекта основных средств (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.).

Из предложенных формулировок следует, что если работы имеют профилактический или вынужденный характер, то даже улучшение в процессе этих работ эксплуатационных возможностей основных средств, связанное с заменой неисправных элементов на более современные и дорогостоящие аналоги, должно признаваться ремонтом. В противном случае эти же работы должны быть признаны и учтены как модернизация. В этой связи необходимо предусмотреть следующую классификацию ремонта:

- предупредительный (регламентный) ремонт;
- восстановительный ремонт:
 - ремонт, не улучшающий эксплуатационных возможностей объекта;
 - ремонт, улучшающий эксплуатационные возможности объекта.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В современной российской экономике бухгалтерский учет становится неоценимым источником информации, и разработки новых подходов в части учета операций с основными средствами организации, оценки их налоговых последствий, формирования учетной политики, а также в отношении выбора способов учета основных средств и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

Действительно, несмотря на то, что основные средства, казалось бы, 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.

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

- 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 выполняемых услуг зависит от эффективности и интенсивности использования основных средств.

Основные средства являются одним из наиболее существенных элементов внеоборотных активов организации, так как они в своей совокупности обеспечивают материально-техническую базу и условия хозяйственной деятельности организации.

Наиболее полное и рациональное использование основных средств организации способствует улучшению всех ее технико-экономических показателей: росту производительности труда, увеличению предоставляемых работ, услуг, 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.

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 взаимосвязке 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.

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.

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

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. 07.02.2011г.). Ресурс доступа: <http://www.grazkodeks.ru/> (дата обращения: 26.11.2017);

2.Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]: Ч 1 от 31.07.1998 г. №146/ФЗ (ред. от 28.12.2016 г.), Ч 2 от 05.08.2000 г. №117/ФЗ (ред.28.11.2016г.). Ресурс доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165 (дата обращения: 30.12.2017);http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165 (дата обращения: 30.11.2017);

3.О бухгалтерском учете ФЗ № 402-ФЗ от 06.12.2011 (ред. 04.11.2014) [Электронный ресурс] / Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 28.11.2017);

4.Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99» [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н (в ред. от 8 ноября 2010 г. № 142н)[Электронный ресурс]/Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 15.11.2017);

5.Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) от 06.10.2008 N 106н [Электронный ресурс] / Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 13.11.2017);

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 справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 15.10.2017);

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 справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (Дата обращения: 13.10.2017);

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 справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 13.11.2017);

9.Приказ Минфина России от 12.12.2005 № 147н «Об изменении норм некоторых положений по бухгалтерскому учету» / [Электронный ресурс] / Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 27.11.2017);

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 справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 27.11.2017);

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 справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 02.02.2017);

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. Гольшева. – М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 320 с.

25.Бдайдиева, Л. Ж. Бухгалтерский учет: учебник [Текст] / Л. Ж. Бдайдиева. – 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: Учебное 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 справно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 26.09.2016);

53.Косач, О.Ф. Пути повышения эффективности использования основных средств предприятия [Текст] / О.Ф. Косач // Бухгалтерский учет и анализ, 2015. – 350 с.;

54.Костюкова, Е. И. Бухгалтерский учет и анализ: учебное пособие. [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 Международная научно-практическая конференция: 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.: 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: 10.10.2017);

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

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. Ясенко 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-sravniваем-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.

ПРИЛОЖЕНИЯ

