

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»

Институт финансов, экономики и управления
(наименование института полностью)

Департамент бакалавриата (экономических и управленческих программ)
(наименование департамента)

38.03.01 «Экономика»
(код и наименование направления подготовки, специальности)

«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
(направленность (профиль)/специализация)

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

на тему «Организация бухгалтерского учета основных средств и методика их анализа на предприятии (на примере ООО Агрофирма «БАМ»)»

Студент

М.О. Пименова

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Руководитель

О.А. Луговкина

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Допустить к защите

Руководитель департамента, канд. экон. наук, С.Е. Васильева

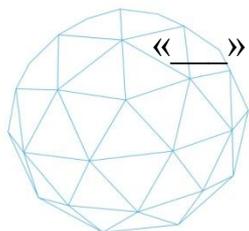
(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

(личная подпись)

« »

_____ 2019 г.

Тольятти 2019



Росдистант

ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ ДИСТАНЦИОННО

Аннотация

Бакалаврскую работу выполнил: М.О. Пименова.

Тема работы: «Организация бухгалтерского учета основных средств и методика их анализа на предприятии (на примере ООО Агрофирма «БАМ»)».

Научный руководитель: О.А. Луговкина.

Цель исследования - изучить организацию бухгалтерского учета основных средств и методику их анализа на исследуемом предприятии.

Объект исследования – ООО Агрофирма «БАМ».

Предмет исследования – организация бухгалтерского учета и анализ основных средств.

Методы исследования – факторный анализ, синтез, прогнозирование, статистическая обработка результатов, дедукция и т.д.

Краткие выводы по бакалаврской работе: С целью дальнейшего развития бухгалтерского учета основных средств в ООО Агрофирма «БАМ» в работе была разработана учетная политика по учету основных средств с учетом МСФО (IAS) 16 «Основные средства», которые не противоречат ПБУ 6/01 «Учет основных средств» для ведения учета на предприятии, а также для исключения двойственных ситуаций в учете. Применение МСФО в учетной политике не является существенным, а лишь носит характер небольших дополнений, которые не противоречат РСБУ. Применение данных рекомендаций позволит усовершенствовать учет основных средств на предприятии ООО Агрофирма «БАМ».

Практическая значимость работы заключается в том, что отдельные её положения в виде материала подразделов 2.2, 2.3, 3.1 и приложения могут быть использованы специалистами организации, являющейся объектом исследования.

Структура и объем работы. Работа состоит из введения, 3-х разделов, заключения, списка литературы из 47 источников и 3 приложений. Общий объем работы, без приложений, 64 страницы машинописного текста, в том числе таблиц – 13, рисунков – 3.

Содержание

Введение.....	4
1 Теоретические основы учета и анализа основных средств.....	6
1.1 Понятие бухгалтерского учета основных средств	6
1.2 Организация бухгалтерского учета основных средств.....	11
1.3 Методика анализа основных средств.....	17
2 Бухгалтерский учет основных средств в ООО Агрофирма «БАМ».....	29
2.1 Краткая технико-экономическая характеристика предприятия.....	28
2.2 Организация бухгалтерского учета основных средств на предприятии	33
3 Анализ основных средств ООО Агрофирма «БАМ» и совершенствование бухгалтерского учета.....	40
3.1 Анализ состава и структуры основных средств предприятия.....	40
3.2 Разработка рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета основных средств предприятия.....	46
Заключение.....	57
Список используемой литературы.....	60
Приложения.....	65

Введение

В бухгалтерском учете любого предприятия особую роль занимают основные средства, так как они являются наиболее капиталоемкими. Эффективность компании напрямую зависит от степени вооруженности основными фондами. Оценка эффективности использования основных средств можно осуществить с помощью ряда различных методов анализа: анализ наличия и структуры основных средств, анализ их движения и состояния.

В настоящее же время российские стандарты бухгалтерского учета и отчетности максимально приближены к международным стандартам финансовой отчетности и отражают основные принципы международного учета. Однако еще существуют значительные разногласия: в РСБУ отсутствует ряд ключевых понятий, отсутствует концепция справедливой стоимости, остаются неурегулированными вопросы оценки, признания и раскрытия определенных элементов финансовой отчетности. В связи с расширением экономических отношений возникла острая необходимость адаптации действующей системы бухгалтерского учета к международным стандартам.

Таким образом, бухгалтерский учет может подчиняться как РСБУ, так и МСФО. Необходимость ведения бухгалтерского учета по международным стандартам зависит от масштаба предприятия и специфики его деятельности.

Актуальность изучения темы заключается в том, что правильное ведение учета и эффективное использование основных средств напрямую влияют на финансовое состояние предприятия.

Цель работы – изучить организацию бухгалтерского учета основных средств и методику их анализа на исследуемом предприятии.

Объект исследования – ООО Агрофирма «БАМ».

Предмет исследования – организация бухгалтерского учета и анализ

основных средств.

Для достижения цели поставлен ряд задач:

- изучить теоретические основы учета и анализа основных средств;
- проанализировать основные средства в ООО Агрофирма «БАМ»;
- разработать рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета основных средств в ООО Агрофирма «БАМ»

Теоретическими основами настоящей бакалаврской работы послужили труды Агеевой О.А, Андреевой В.Д., Асхатовой В.П., Бабаева Ю.А., Бахолдиной И.В., Бережной В.И., Верещагина С.А., Жукова В.Н., Зайончика Л.Л., Ивашкевича В.Б., Нечитайло А.И., Пелюшкевича М.Л., Сапожниковой Н.Р., Соколова Я.В., Черненко А.Ф. Шевелева А.Е., Шевелевой Е.В., Шевелевой Е.А.

Нормативными источниками явились российские и международные стандарты финансовой отчетности: ПБУ 6/01 «Основные средства», проект ФСБУ, IAS 16 «Основные средства», а также приказ Минфина РФ № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкций по его применению».

Бакалаврская работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений.

1 Теоретические основы учета и анализа основных средств

1.1 Понятие бухгалтерского учета основных средств

Одним из основополагающих элементов производственно-хозяйственной деятельности предприятия являются основные средства.

Понятие основных средств содержится в одном из нормативных документов, таком как Налоговый кодекс Российской Федерации. В соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ «Порядок определения стоимости амортизируемого имущества» «под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 100 тыс. рублей» [4].

Иное определение основных средств предоставляет Приказ Минфина России № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01», в соответствии с пунктом 4 в качестве основного средства принимается актив, выполняющий одновременно следующие условия [11]:

- объект участвует в производстве продукции, оказании услуг или выполнении работ, может предназначаться для управленческих нужд предприятия или для предоставления во временное пользование (владение) сторонним организациям за определенную плату;
- объект не предназначен для перепродажи;
- объект, при его использовании, приносит положительный экономический эффект организации;
- объект подлежит использованию длительное время, то есть срок пользования объектом должен составлять более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он свыше 12 месяцев.

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» к

основным средствам принято относить активы стоимостью более 40 тыс. рублей за единицу. То есть в налоговом и бухгалтерском учете признание основных средств производится по-разному.

Признание основных средств в налоговом и бухгалтерском учете представлено в таблице 1.

Таблица 1 – Признание основного средства в налоговом и бухгалтерском учете

Первоначальная стоимость объекта	Налоговый учет	Бухгалтерский учет
До 40 тыс. рублей	При вводе в эксплуатацию стоимость объекта списывается на текущие расходы предприятия	Организация самостоятельно определяет способ учета актива: – принять в качестве МПЗ и при вводе в эксплуатацию списать его стоимость на текущие расходы; – принять в качестве основного средства и амортизировать
От 40 тыс. рублей до 100 тыс. рублей	При вводе в эксплуатацию стоимость объекта списывается на текущие расходы предприятия	Актив принимается как объект основных средств и амортизируется
Свыше 100 тыс. рублей	Актив принимается как объект основных средств и амортизируется	Актив принимается как объект основных средств и амортизируется

В первом и втором случае появляются временные разницы при различии принятия актива к учету, что необходимо отражать. Этот аспект регламентирует ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Разница в учете будет временной, так как по наступлению окончания срока полезного использования объекта, его первоначальная стоимость будет списана как в налоговом, так и в бухгалтерском учетах.

Таким образом, под основными средствами понимается часть производственных фондов, участвующая в производстве длительное время и сохраняющая при этом свою натуральную форму, а их стоимость переносится на произведенный продукт постепенно частями, по мере износа.

Износ основных средств определяется по установленным амортизационным нормам, суммы которых переносятся на себестоимость

товара. После получения выручки от продажи продукции сумма износа начисляется нарастающим итогом в амортизационный фонд. Данный фонд создается с целью новых капиталовложений. То есть происходит непрерывный кругооборот основных средств, которые переходят из денежной формы в натуральную и наоборот.

С точки зрения управленческого учета для эффективного регулирования (контроля) основного капитала важную роль занимает функционально-видовая группировка основных средств. С ее помощью руководство получает информацию об изменениях в структуре основных средств, что влияет на экономический потенциал предприятия. Динамика видовой структуры отражает изменения в технической оснащенности производства, темпах внедрения инноваций, развития специализации, концентрации и комбинирования [47, с. 278].

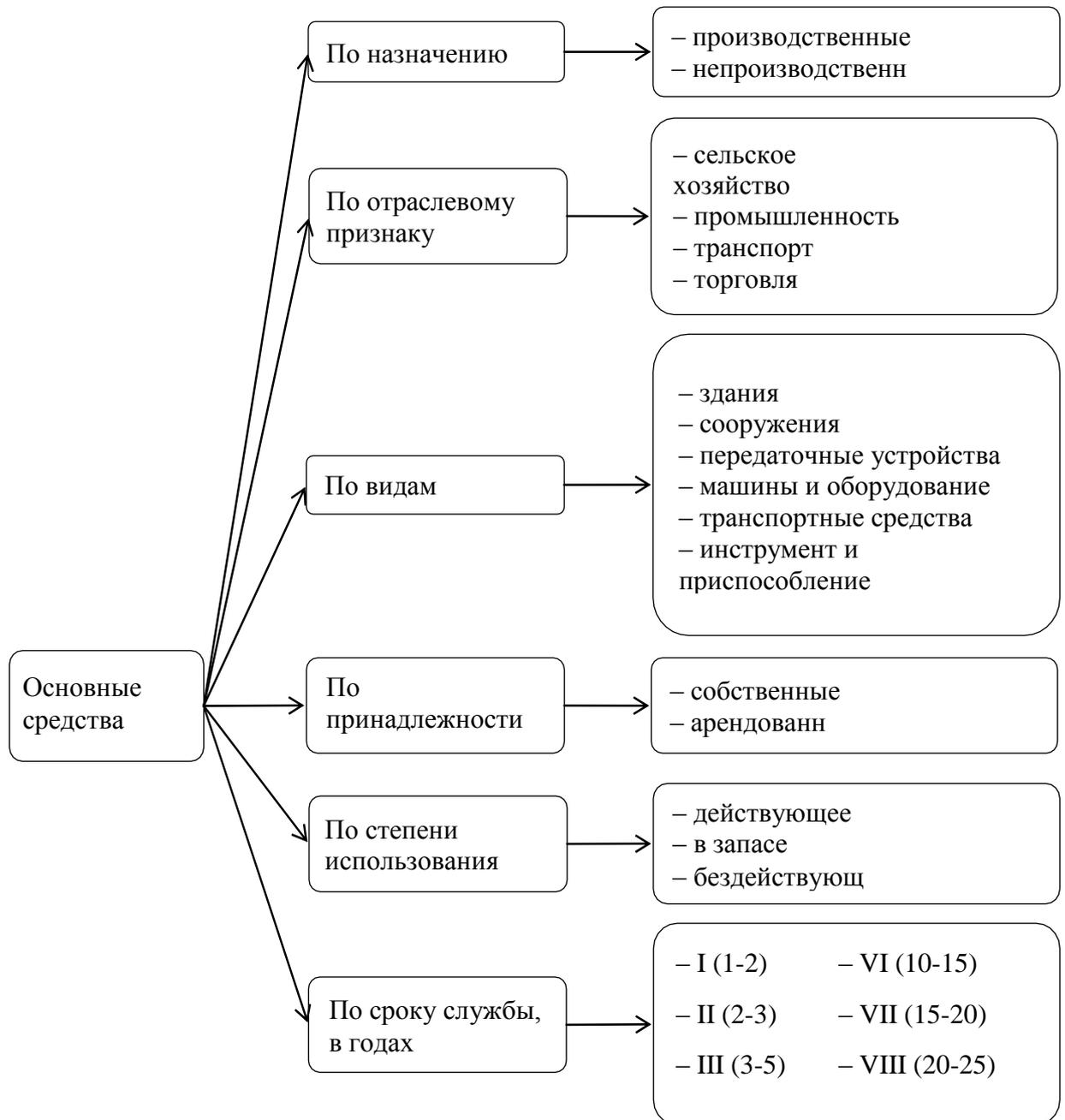
Общероссийский классификатор основных средств России содержит большое количество группировок основных средств [16]. Их можно представить в виде схемы, изображенной на рисунке 1.

Основные средства по назначению бывают: производственные основной деятельности и непроизводственные. Первые напрямую или косвенно принимают участие в процессе воспроизводства, в то время как вторые – не относятся к средствам труда, но соответствуют требованиям основных средств (сохраняют натуральную форму, имеют длительный срок использования и амортизируются).

Касьянова Г.Ю. в своем труде дает определение основным средствам по назначению: производственные и непроизводственные.

«Производственные основные средства – это часть имущества, которая многократно используется для реализации уставных задач субъектами общественно-производственных отношений. Применение термина «производственные» подчеркивает тот факт, что без этой группы активов производство какой-либо продукции или оказание услуг невозможно для организаций как коммерческих, так и некоммерческих. Под

непроизводственными основными средствами понимается группа активов, которая задействована в отраслях непроизводственной сферы (жилищно-коммунальное хозяйство, детские дошкольные, медицинские,



оздоровительные, культурные и т.д.)» [30, с. 704].

Рисунок 1 – Классификация основных средств

Группировка основных средств по отраслевому признаку предоставляет сведения об их стоимости в соответствующей категории.

Группировка по видам составлена на основе аналитического учета, что

позволяет произвести более подробный анализ статьи «Основные средства» и лучше понимать специфику предприятия.

Основные средства по признаку принадлежности делятся на собственные и арендованные. То есть первые числятся на балансе организации, а последние находятся в собственности у другого предприятия, предоставлены на временное пользование и учитываются на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

В соответствии с пунктом 21 Указаний № 91н существует другая классификация «по признаку принадлежности:

- основные средства, принадлежащие на праве собственности (в т. ч. сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

- основные средства, находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в т. ч. сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

- основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование;

- основные средства, полученные организацией в доверительное управление» [12].

Признак степени использования определяется в зависимости от степени участия в воспроизводственном процессе, который имеет свою группировку: действующее или находящееся в эксплуатации; в запасе (резерве); бездействующее, которое находится в ремонте, на достройке, на консервации или частичной ликвидации [12].

Кроме того, классификация основных средств, производится по сроку службы, что подразумевает разделение на амортизационные группы.

Сортировка по амортизационным группам составлена в соответствии с российскими стандартами, что может иметь различия с международными.

Таким образом, основные средства являются важнейшим фактором производственного процесса. Их состояние, структура и эффективность

использования напрямую влияют на результаты деятельности предприятия.

1.2 Организация бухгалтерского учета основных средств

Бухгалтерский учет основных средств подразумевает формирование документированной систематизированной информации об учетных объектах в соответствии с определенными требованиями и составление на ее основе бухгалтерской отчетности [5, п. 2].

Для синтетического учёта основных средств используются следующие балансовые счёта:

- а) 01 «Основные средства»;
- б) 02 «Амортизация основных средств»;
- в) 08 «Вложение во внеоборотные активы»;
- г) 91 «Прочие доходы и расходы», субсчёт «Выбытие основных средств».

Также при необходимости могут использоваться забалансовые счета:

- а) 001 «Арендованные основные средства»;
- б) 005 «Оборудование, принятое для монтажа»;
- в) 010 «Износ основных средств»;
- г) 011 «Основные средства, сданные в аренду».

На счёте 01 «Основные средства» отражается информация о наличии объектов основных средств, которые принадлежат предприятию на правах собственности. Основных средств принимаются к бухгалтерскому учёту по первоначальной стоимости на счёте 01.

Перед тем как объекту основного средства попасть на счёт 01, он сначала попадает на счёт 08 «Вложения во внеоборотные активы», для того, чтобы собрать все фактические затраты, связанные с приобретением и доведением объекта до состояния пригодного к использованию.

После того, как объект основного средства принят к учёту, на него начинает начисляться амортизация. Амортизация фиксируется на счёте 02 «Амортизация основных средств» накопительным итогом.

Для формирования бухгалтерской отчетности используется ряд методов. Методы подразумевают совокупность приемов, инструментов и способов, которые направлены на формирование учетной информации и составление бухгалтерской отчетности.

Методы бухгалтерского учета основных средств представляют собой систему способов и определенных приемов, осуществляемых посредством документации, инвентаризации, бухгалтерского баланса, системы синтетических и аналитических счетов с применением метода двойной записи, оценки имущества и обязательств, других статей баланса, калькуляции и отчетности организации [22, с. 29].

Информация, отражаемая в бухгалтерском учете основных средств должна быть достоверной и полноценной. Достижение этих принципов возможно благодаря документации.

Бухгалтерский учет основных средств и факты хозяйственной жизни представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Факты хозяйственной жизни

Название операции	Дебет	Кредит	Оценка
1 Введение в эксплуатацию ОС			По первоначальной стоимости
1.1 Приняты к учету расходы на приобретение или создание ОС	08 «Вложения во внеоборотные активы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
1.2 Выделен входящий НДС	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
1.3 Основное средство введено в эксплуатацию ОС	01 «Основные средства»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	
2 Начислена амортизация ОС	20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»	По балансовой стоимости

Продолжение таблицы 2

Название операции	Дебет	Кредит	Оценка
3 Восстановление ОС			Фактическая сумма затрат
3.1 Отражена стоимость работ	08 «Вложения во	60 «Расчеты с	

подрядчика	внеоборотные активы»	поставщиками и подрядчиками»	
3.2 Выделен НДС	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
4 Восстановление ОС за счет собственных средств (отражены затраты на модернизацию)	08 «Вложения во внеоборотные активы»	10 «Материалы»	Фактическая сумма затрат
5 Продажа ОС			По остаточной стоимости
5.1 Признан доход от продажи	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	91 «Прочие доходы и расходы»	
5.2 Отражен НДС	91 «Прочие доходы и расходы»	28 «Брак в производстве»	
5.3 Списана амортизация	02 «Амортизация основных средств»	01 «Основные средства»	
5.4 Списана остаточная стоимость	91 «Прочие доходы и расходы»	01 «Основные средства»	
6 Ликвидация ОС			По остаточной стоимости
6.1 Списана накопленная амортизация	02 «Амортизация основных средств»	01 «Основные средства»	
6.2 Списана остаточная стоимость	91 «Прочие доходы и расходы»	01 «Основные средства»	

Таким образом, ведение бухгалтерского учета основных средств посредством двойной записи делает его системным, текущим и непрерывным.

Основной российский стандарт – ПБУ 6/01 «Основные средства», который в качестве основных средств понимает часть производственных фондов, участвующих в процессе производства более 12 месяцев (или одного производственного цикла) и при этом сохраняющих свою натуральную форму.

Главным международным стандартом по учету основных средств является МСФО (IAS) 16 «Основные средства», «которые содержит им определение: основные средства – это материальные активы, которые предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в

административных целях; предполагаются к использованию в течении более чем одного периода» [18].

Согласно международным стандартам классификация основных средств по видам производится по следующим группам:

- земля;
- оборудование;
- мебель и прочие принадлежности;
- автотранспортные средства;
- суда и самолеты;
- оборудование административных помещений;
- объекты защиты окружающей среды [44, с. 334].

Ключевые различия в подходе к учету основных средств между РСБУ и МСФО приняты на уровне целей бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет в России направлен на формирование и развитие полной и достоверной информации о деятельности предприятия, ее имущественном положении, которая необходима внутренним и внешним пользователям. Бухгалтерский учет исполняет функции контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении хозяйственных операций, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормативами и сметами [22, с. 3].

Российские и международные стандарты имеют ряд отличий, которые находят свое отражение в системе учета. Ключевым отличием международных стандартов от российских по учету основных средств является наличие понятия справедливая стоимость, в связи с чем, возникает ряд расхождений в принятии к учету актива.

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между независимыми экономическими субъектами на дату оценки [18].

Разница между ценой сделки и справедливой стоимостью создает понятие отложенного налогового актива (обязательства), что тоже отсутствует в РСБУ.

Вторым предметом расхождения российских и международных стандартов является цена приобретения.

Джон Блэк в своем словаре дает определение цены приобретения – это используемые в системе бухгалтерского учета цены, которые были уплачены за активы в период их первоначального приобретения или строительства [25, с. 758].

В РСБУ в качестве цены приобретения, по которой был получен актив, принято считать его номинальную стоимость. В МСФО актив, принимается к учету по дисконтированной стоимости, в случае наличия отсрочки платежа.

Третьим предметом расхождения составления финансовой отчетности является учет затрат на ликвидацию и восстановление основных фондов.

Затраты на восстановление основных средств подразумевают расходы предприятия, связанные с капитальным и текущим ремонтом.

Затраты на ликвидацию подразумевают уменьшение экономических выгод предприятия в результате выбытия актива.

В международных стандартах предусмотрено определение ликвидационной стоимости – это расчетная величина, которую предприятие могло бы получить в настоящее время от продажи основного средства за минусом предполагаемых затрат на выбытие, в случае достижения ими физического или морального износа. В РСБУ с данные виды затрат отражаются в составе прочих расходов, то есть возникают прочие задолженности, что приводит к сокращению капитала. А в МСФО эти затраты включены в первоначальную стоимость основных фондов.

Четвертым предметом отличия является амортизируемая стоимость.

Амортизация – это постепенный, регулярный перенос стоимости основного средства на стоимость произведенной продукции на протяжении

срока его полезного использования.

В российском стандарте базой для начисления амортизации принято считать полную первоначальную стоимость объекта.

В международном стандарте (IAS 16) содержится определение амортизируемой стоимости – это первоначальная стоимость актива за минусом ликвидационной стоимости.

Пятый предмет расхождения – изменение первоначальной стоимости основного фонда.

В российском учете такая операция допускается только в случае реконструкции и (или) модернизации основного средства. А международные стандарты допускают изменение первоначальной стоимости объекта в любой момент в случае дополнительных затрат, связанных с улучшением нормативных характеристик.

Шестой предмет расхождения – изменение параметров амортизации.

В РСБУ данная операция отсутствует. В МСФО срок полезного использования основного средства может увеличиваться, если были понесены затраты на его улучшение, которые привели к увеличению его качественных характеристик сверх установленных нормативов. То есть требуется периодический анализ и пересмотр параметров амортизации.

Седьмым отличием является уценка ниже первоначальной стоимости.

Уценка основных фондов – это снижение рыночной стоимости относительно первоначальной, что может произойти в результате переоценки. В МСФО принято производить переоценку по справедливой стоимости, а в РСБУ существует два метода для проведения процедуры: индексация или прямой пересчет по документально подтвержденным рыночным ценам. Организация имеет право самостоятельно выбирать один из методов.

В РСБУ уценка непосредственно влияет на изменение нераспределенной прибыли. А в МСФО уценка учитывается в текущих финансовых результатах.

Восьмое отличие – обесценение.

В российском учете процедура обесценения не предусмотрена.

В международном учете в соответствии с МСФО (IAS) 36 под обесценением основных средств подразумевается снижения возмещаемой стоимости ниже балансовой и учитывается аналогично амортизации.

Девятым, последним важным отличием является принятие основного средства к учету.

В РСБУ принятие к учету является существенным фактором, так как влияет на аспекты учета и отчетности. В МСФО данная операция не используется.

Таким образом, представленные отличия существенно влияют на организацию деятельности крупных российских организаций, которые сотрудничают с иностранными инвесторами. Принимая во внимание выявленные разногласия, можно с уверенностью трансформировать и унифицировать отчетности российских компаний в соответствии с МСФО.

1.3 Методика анализа основных средств

Условия современного рынка требуют от организации рационального использования имеющихся ресурсов и поиска резервов для повышения эффективности деятельности предприятия. Для этого необходимо правильно оценить собственные возможности и грамотно использовать возможности внешней среды. Это достижимо посредством тщательной аналитической работы, которая позволяет выявить недостатки деятельности и определить пути повышения эффективности использования основных средств.

В производственно-хозяйственной деятельности предприятия основные средства занимают ключевое значение. Эффективность деятельности основывается на их рациональном использовании. Внедрение новых технологий позволяет улучшить производительность труда, производить инновационную продукцию, снизить ее себестоимость, то есть повысить

конкурентоспособность предприятия.

Таким образом, состояние и эффективность использования основных средств влияют на качественные показатели деятельности экономического субъекта.

Одним из факторов повышения эффективности деятельности предприятия является обеспеченность их основными средствами в достаточном количестве и ассортименте, а также отсутствие простоев.

Значимость анализа основных средств заключается в оценке и выявлении внутренних резервов улучшения внутривидовой структуры, а также в повышении эффективности их использования.

Ключевыми задачами анализа основных средств являются:

- определение обеспеченности организации основными средствами и уровня их использования;
- установление причин изменения в структуре основных средств;
- определение взаимосвязи уровня использования основных фондов и объемом произведенной продукции;
- изучение степени использования производственной мощности объектов основных средств;
- выявление резервов повышения эффективности использования основных фондов.

Для решения поставленных задач используются информационные источники, такие как: плановые данные, первичные данные, данные синтетического и аналитического учета, бухгалтерская и статистическая отчетность.

Анализ основных средств представляет собой трудоемкий процесс. Его можно разбить на пять основных этапов проведения. Этапы проведения анализа основных средств организации представлены на рисунке 2.

Анализ обеспеченности организации основными средствами предполагает рассмотрение ряда показателей, таких как:

фондовооруженность, механовооруженность, энерговооруженность и энергоемкость.

Наиболее объективным показателем является фондовооруженность труда, которая позволяет определить обеспеченность рабочего персонала объектами основных средств (средствами труда).

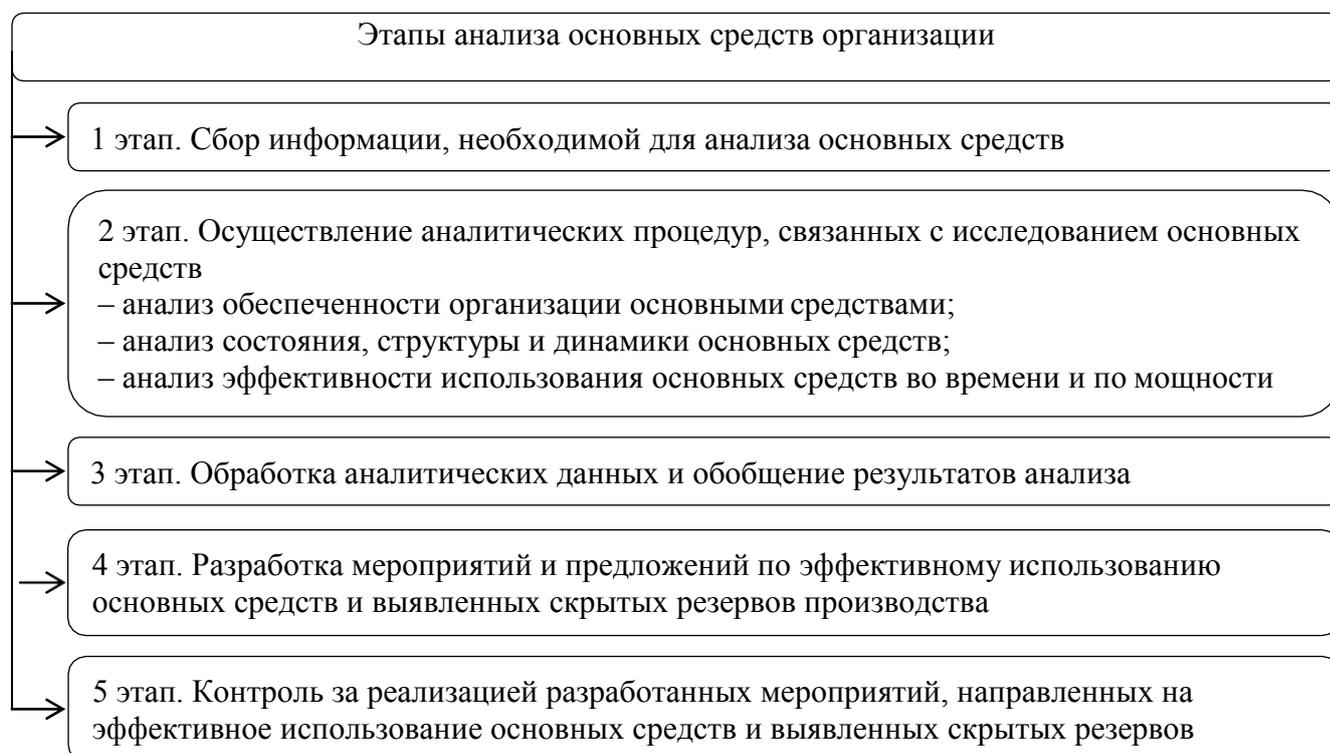


Рисунок 2 – Этапы анализа основных средств

Для анализа фондовооруженности учитываются данные по выполнению плана, внедрению новых технологий и вводу новых основных средств, а также определяется доля прогрессивного и автоматизированного оборудования в общем количестве, то есть определяется состав наличного оборудования. Стоит обратить внимание, что в настоящее время большое количество организаций используют арендованные основные фонды, но анализ целесообразно проводить на основе стоимости собственного ресурсного потенциала с учетом изменений за счет амортизационных отчислений.

Общая формула данного показателя имеет вид, формула (1):

$$\Phi_{\text{тр}} = \frac{\text{ОПФ}}{\text{ч}}, \quad (1)$$

где ОПФ – среднегодовая стоимость основных производственных фондов;

Ч – среднесписочная численность персонала.

Формула дает лишь обобщенное представление о том, сколько основных средств приходится на одного рабочего без учета факторов, влияющих на него.

Анализ обеспеченности организации основными средствами также можно определить с помощью показателя энерговооруженности труда.

«Под энерговооруженностью понимается обеспеченность труда всеми видами энергии. Показатель характеризует связь между затратами живого труда и производственными затратами механической, электрической и тепловой энергии, которая заменяет физический труд человека» [15].

Энерговооруженность определяется отношением используемой электроэнергии к числу отработанных человеко-часов, человеко-дней или среднесписочной численности рабочих, в зависимости от заданных целей анализа, формула (2).

$$\text{Этр} = \frac{\text{Оэл}}{\text{ч}}, \quad (2)$$

где Оэл – объем потребленной электроэнергии.

Повышение энерговооруженности способствует увеличению производительности труда, то есть потенциальному росту годовой производительности труда.

Таким образом, зависимость двух показателей: фондовооруженности и энерговооруженности, не является линейной, то есть при увеличении первого (стоимости основных средств) рост второго замедляется в соответствии с

законом падающей производительности факторов, который гласит, что при дальнейшем увеличении мощности машин и оборудования потребуются гораздо больше затрат, а следовательно, энерговооруженность растет медленнее, чем фондовооруженность.

Смежным показателем к фондовооруженности является механовооруженность. Значение механовооруженности показывает степень обеспеченности предприятия машинами и оборудованием. Механовооруженность труда позволяет определить стоимость машин и оборудования, приходящуюся на одного рабочего, занятого в производственном процессе.

В общем виде данный показатель имеет вид, формула (3):

$$M_{\text{тр}} = \frac{\text{ОПФа}}{ч}, \quad (3)$$

где ОПФа – среднегодовая стоимость активной части основных фондов.

Механизация производства представляет собой последовательные взаимосвязанные работы и процессы. Даже самый незначительный сбой в работе может привести к остановке работы, то есть простою оборудования и производства. Во избежание этого необходимо тщательно продумывать и рассчитывать все технологические процессы.

Стоит отметить, что механизация производства значительно меняет весь облик и характер работ. Благодаря использованию машин и оборудования процесс становится более автоматичным и равномерным, что позволяет добиться качественной и однородной продукции относительно ручного производства.

Планирование ключевых показателей обеспеченности организации основными средствами выявить тенденции в изменении их состава и дать прогноз их будущего состояния, установить проблемы и спрогнозировать корректирующие действия.

Следующее направление анализа основных средств предполагает оценку их состояния, структуры и динамики, то есть технического состояния.

Анализ технического состояния основных фондов позволяет определить выполнение плана по внедрению нового оборудования, ремонту и модернизации имеющегося.

Исследование состояния основных средств производится на основе анализа возраста оборудования, степени их изношенности и расчета коэффициентов годности, амортизации, физического, морального износа и др.

Анализ возраста оборудования обусловлено его влиянием на производительность труда и способность к бесперебойной работе. Он позволит заранее планировать процессы обновления, ремонта и модернизации оборудования. Для этого следует проводить анализ как активной, так и пассивной части основных средств.

На состояние основных средств влияет степень их изношенности, которая зависит от физического и морального износа.

«Под моральным износом понимается частичное обесценение основных средств, вызванное техническим прогрессом, ростом общественной производительности труда, в результате которых ранее приобретенные станки, машины и оборудование уступают новым, аналогичным по своим показателям или превосходят по стоимости при равенстве технических показателей» [29]. Моральный износ основных средств, как правило, наступает раньше физического. Объект, устаревший по моральным характеристикам, но пригодный по физическим характеристикам может быть модернизирован. Это требует гораздо меньше затрат, чем покупка нового оборудования. То есть необходимо периодически проводить анализа состояния основных средств для поддержания их технического уровня.

Моральный износ бывает двух видов. Первый связан с изменением

первоначальной стоимости оборудования. Например, через месяц после покупки оборудования его стоимость значительно снизилась, но предприятие вынуждено переносить ее на стоимость конечного продукта. В то время как конкуренты могут купить аналогичное оборудование по более низкой цене, что снизит стоимость готовой продукции. То есть машины не теряют своих качественных характеристик.

Моральный износ первого типа, то есть экономически неэффективное использование основного средства, определяется по формуле (4):

$$K_{m1} = \frac{1-BC}{PC}, \quad (4)$$

где BC – восстановительная стоимость основного средства;

PC – первоначальная стоимость основного средства.

Значение показателя ниже единицы свидетельствует о том, что износ не приведет к убыткам, а будет отражен эффект накопления денежных средств.

Моральный износ второго типа предполагает создание аналогичного усовершенствованного оборудования. То есть имеют более высокую производительность, более длительный срок эксплуатации или лучшие условия эксплуатации.

Моральный износ второго типа определяется по формуле (5):

$$K_{m2} = \frac{1-P_u}{P_n}, \quad (5)$$

где P_u – производительность устаревшего оборудования;

P_n – производительность нового оборудования.

Чем ниже значение показателя, тем дольше можно использовать старое (имеющееся) оборудования.

Полностью устранить потери морального износа невозможно, так как

технический прогресс неизбежен. А также нельзя сразу отказаться от использования старого оборудования и установить новое. Поэтому задача заключается в том, чтобы свести потери от морального износа к минимуму.

Преодолеть моральный износ можно путем полной или частичной замены отдельных элементов основных средств более совершенными.

Другим видом износа является физический. Под физическим износом понимается уменьшение стоимости оборудования в результате утраты физических свойств. Исключением является – земля, так как она не подвержена утрате первоначальных свойств.

Физический износ возникает после ввода оборудования в производство и определяется рядом факторов:

- уровень эксплуатации, то есть количество рабочих дней и продолжительность смены;
- особенности работы оборудования, то есть постоянная (круглосуточная) работа или периодическая работа оборудования, связанная с производственным процессом;
- уровень агрессивной среды, в которой находится оборудование, то есть условия окружающей среды или соблюдение правил эксплуатации;
- качество ухода и регулярного ремонта, то есть проведение плановых осмотров оборудования в целях предотвращения его поломки;
- квалификация обслуживающего персонала.

Восстановление физического износа возможно благодаря ремонту, однако, со временем интервал между его проведением сокращается и приводит к росту затрат, в результате чего он перестает окупаться.

Для определения состояния основных средств физический износ может быть рассчитан на основе нескольких составляющих: фактического периода использования, коэффициентов амортизации и годности.

Коэффициент амортизации показывает, в какой степени изношены основные фонды, то есть в какой мере профинансирована их возможная будущая замена по истечении срока полезного использования. Он

определяется как отношение суммы начисленной амортизации к первоначальной стоимости основных средств, формула (6).

$$K_{ам} = \frac{АМ}{ПС}, \quad (6)$$

где АМ – начисленная амортизация на объекты основных средств;

ПС – первоначальная стоимость основных средств.

Чем меньше значение данного показателя, тем в лучшем состоянии находятся основные фонды.

Коэффициент амортизации целесообразно рассматривать вместе с коэффициентом годности, так как он не учитывает физический износ.

Коэффициент годности позволяет определить долю остаточной стоимости от первоначальной стоимости основных средств. Он определяется как отношение остаточной стоимости основных средств к их полной первоначальной стоимости, формула (7).

$$K_{год} = \frac{ОС}{ПС}, \quad (7)$$

где ОС – остаточная стоимость основных средств;

ПС – первоначальная стоимость основных средств.

Еще одним видом расчета физического износа является расчет на основе полезного срока использования объекта основных средств. Он, как и другие показатели физического износа рассчитывается по каждому объекту в отдельности и имеет вид, формула (8):

$$K_{изн} = \frac{T_{ф}}{T_{н}}, \quad (8)$$

где $T_{ф}$ – фактический срок службы объекта основных средств;

$T_{н}$ – нормативный срок службы объекта основных средств.

В рамках данного направления производится анализ структуры основных средств. Для полноты ее изучения необходимо анализировать удельный вес активной и пассивной частей в общем составе основных средств. Стоит отметить, что анализ структуры производится в динамике, для целей прогноза и разработки мероприятий по поддержанию необходимого уровня.

Для анализа движения основных средств используются коэффициенты обновления, интенсивности обновления, ввода, выбытия и роста основных средств.

Обновление основных фондов является важным элементом в оценке основных средств. Оно заключается в восстановлении или повышении их потребительской стоимости. Это происходит путем замены основных фондов или их модернизации и реконструкции, что может повлиять на показатели износа и годности.

Коэффициент обновления позволяет учесть не только выбывшие основные фонды, но и те, которые находятся на модернизации и реконструкции. В общем виде показатель имеет вид, формула (9):

$$\text{Кобн} = \frac{\text{ПСвв}}{\text{ОСкг}}, \quad (9)$$

где ПСвв – первоначальная стоимость введенных основных средств;

ОСкг – остаточная стоимость основных средств на конец года.

Коэффициент обновления неразрывно связан с коэффициентом интенсивности обновления. Коэффициент интенсивности обновления определяется по формуле (10):

$$\text{Кинт} = \frac{\text{ПСвв}}{\text{ПСвыб}}, \quad (10)$$

где ПСвыб – первоначальная стоимость выбывших основных средств.

Коэффициент характеризует процессы: расширения и сокращение производства. Также по нему можно определить, насколько хорошо компания поддерживает состояние материально-технической базы: происходит или не происходит модернизация технологических процессов.

Однако коэффициент интенсивности обновления основных фондов имеет нейтральный оттенок. Он не позволяет оценить динамику обновления. В частности, при равенстве выбывших и поступивших основных фондов этот показатель равен единице, то есть падение не всегда отрицательно сказывается на развитии компании, а рост – положительно.

Следующим необходимым показателем при анализе основных средств является коэффициент ввода. Данный коэффициент схож с коэффициентом обновления, но их отличие заключается в том, что он находит по отношению к первоначальной стоимости основных средств на начало года без учета амортизационных начислений. Коэффициент ввода определяется по формуле (11):

$$K_{ВВ} = \frac{П_{СВВ}}{П_{СНГ}}. \quad (11)$$

Неразрывным с ним показателем является коэффициент выбытия, который определяется по формуле (12):

$$K_{ВЫБ} = \frac{П_{СВЫБ}}{П_{СНГ}}. \quad (12)$$

Он показывает долю выбывших основных средств на начало отчетного года в общей доле основных средств. Он не является ни положительным, ни отрицательным. Преобладание коэффициента ввода над коэффициентом выбытия свидетельствует о расширении производства. Величины коэффициентов ввода и выбытия влияют на темпы прироста (уменьшения) основных средств.

Коэффициент роста основных средств определяется отношением

стоимости основных средств на конец года к их стоимости на начало, формула (13).

$$K_p = \frac{П_{Скг}}{П_{Снг}} \quad (13)$$

Его положительное значение свидетельствует о развитии предприятия.

Таким образом, анализ технического состояния основных средств в динамике позволяет выявить тенденции развития предприятия и определить рекомендации по улучшению показателей.

Итак, основные средства являются важнейшим фактором производственного процесса. Их состояние, структура и эффективность использования напрямую влияют на результаты деятельности предприятия. Анализ обеспеченности организации основными средствами определяется показателями: фондовооруженность, энерговооруженность и механовооруженность. Следующим этапом анализа основных средств является анализ технического состояния, который определяется следующими показателями: моральным и физическим износом, коэффициентами амортизации и износа на основе полезного срока использования объекта. Показатели движения основных средств (коэффициенты обновления, интенсивности обновления, ввода и выбытия) определяют степень замены устаревшего оборудования. Таким образом, анализ основных средств позволяет изучить себестоимость продукции, распределения и использования прибыли, при анализе объема выпуска продукции.

2 Бухгалтерский учет основных средств в ООО Агрофирма «БАМ»

2.1 Краткая технико-экономическая характеристика предприятия

Общество с ограниченной ответственностью Агрофирма «БАМ», именуемое в дальнейшем «Общество», создано в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации и Федеральным законом Российской Федерации «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Общество является юридическим лицом и строит свою деятельность на основании устава и действующего законодательства Российской Федерации.

Общество является коммерческой организацией.

Для достижения своей миссии предприятие может приобретать права, нести обязанности и осуществлять любые действия, которые не будут противоречить действующему законодательству РФ и уставу предприятия.

Общество является собственником принадлежащего ему имущества и денежных средств и отвечает по своим обязательствам собственным имуществом. Участники имеют предусмотренные законом и учредительными документами Общества обязательственные права по отношению к Обществу.

Участники не отвечают по обязательствам Общества и несут риск убытков, связанных с деятельностью Общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов.

ООО Агрофирма «БАМ» осуществляет учет результатов работ, ведет бухгалтерский и налоговый учет по нормам, действующим в Российской Федерации.

Основной целью деятельности Общества является извлечение прибыли в порядке и на условиях, определяемых действующим законодательством России. Общество вправе осуществлять любые виды деятельности, не запрещенные законом.

Предметом деятельности Общества являются:

- прочая оптовая торговля;

- оптовая торговля мясными изделиями;
- оптовая торговля колбасами;
- оптовая торговля полуфабрикатами;
- оптовая торговля охлажденным мясом;
- розничная торговля мясными изделиями;
- розничная торговля колбасами;
- розничная торговля полуфабрикатами;
- розничная торговля охлажденным мясом.

Организационная структура ООО Агрофирма «БАМ» показана на рисунке 3.



Рисунок 3 - Организационная структура ООО Агрофирма «БАМ»

Основные экономические показатели деятельности ООО Агрофирма «БАМ» представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Основные показатели деятельности ООО Агрофирма «БАМ» за 2016-2018 гг.

Показатели	2016г	2017г	2018г	Отклонение 2017/2016 (%)	Отклонение 2018/2017 (%)
Выручка (тыс. руб.)	1980121	2021508	1588223	102,09	78,56
Себестоимость (тыс. руб.)	1129699	1206508	898596	106,79	74,47

Продолжение таблицы 3

Показатели	2016г	2017г	2018г	Отклонение 2017/2016 (%)	Отклонение 2018/2017 (%)
Затраты на 1 тыс. руб. в выручке	0,57	0,597	0,566	104,73	94,80
Среднесписочная численность (чел.)	66	70	77	106,06	110
Прибыль валовая (тыс. руб.)	850422	815000	689627	95,83	84,61
Прибыль налогооблагаемая (тыс. руб.)	1119839	1131169	907208	101,01	80,20
Прибыль чистая (тыс. руб.)	947640	972000	829584	102,57	85,34
Рентабельность продаж	0,4295	0,4032	0,4342	93,87	107,68
Рентабельность активов	0,2020	0,1939	0,1309	95,99	67,50
Рентабельность затрат	0,8388	0,8056	0,9232	96,04	114,59

Как видно из таблицы 3 хорошие технико-экономическими показателями за 3 года в основном были в 2017 году. В 2018 году предприятие получило меньше выручки, чем 2016 году на 391 898 тыс. руб. Данную ситуацию можно объяснить насыщением рынка. В этом случае будет продолжаться падение выручки.

Затраты на 1 тыс. руб. в выручке почти на одном уровне за 3 года и в среднем составляют 0,578. Это означает, что на 1 тыс. руб. выручки приходится 578 рублей затрат.

Прибыли в 2018 году предприятие получило меньше в 2016 и 2017гг. На это повлияла низкая выручка, большие прочие расходы и маленькие прочие доходы. В 2018 году по сравнению с 2017 годом организация получила чистой прибыли меньше на 142 416 тыс. руб.

Рентабельность продаж показывает, сколько прибыли организация получает с выручки. С 2016 по 2018 предприятие в среднем получает 42% прибыли с продаж по основному виду деятельности. Рентабельность активов показывает, какой объём прибыли приходится на каждый рубль вложенных средств. И это плохой признак, что с 20% в 2016 году рентабельность

активов уменьшилась до 13% в 2018 году. Это происходит из-за того, что у предприятия снижается прибыль и увеличивается актив.

Рентабельность затрат отражает сколько прибыли имеет организация с каждого рубля, потраченного на производство продукции. Рентабельность затрат по предприятию в течении трёх лет только увеличивается и увеличивается, с 84% выросла до 92%. Наряду с ведением бухгалтерского учёта на предприятие может осуществляться анализ финансового состояния организации.

ООО Агрофирма «БАМ» ведет свою деятельность в условиях общего режима налогообложения, уплачивает налог на прибыль, ведет бухгалтерский учет и предоставляет финансовую отчетность в ФСС, ФОМС и ПФР ежеквартально, в общеустановленном порядке.

Бухгалтерский учёт на предприятии осуществляется с требованиями современного законодательства в соответствии с учётной политикой предприятия.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет генеральный директор ООО Агрофирма «БАМ».

Бухгалтерский учет на предприятии ведется бухгалтерской службой, которая является его структурным подразделением и возглавляется главным бухгалтером.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю ООО Агрофирма «БАМ» и несет ответственность за формирование учётной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Он обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, осуществляет контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

2.2 Организация бухгалтерского учета основных средств на предприятии

На предприятии осуществляется оперативный контроль над функционированием основных средств. Контроль осуществляется на основе соответствующих данных бухгалтерского учёта.

С 1 января 2013 года формы регистров не являются обязательными при ведении бухгалтерского учёта, но ООО Агрофирма «БАМ» продолжает их использовать. Самостоятельно разработанных форм нет.

Форма ОС-1 (Акт о приёме-передаче объекта основных средств) применяется для постановки основных средств на баланс предприятия объектов, поступивших путём:

- 1) приобретения за плату у других организаций;
- 2) взятия в аренду с последующим выкупом;
- 3) безвозмездного получения от других организаций;
- 4) внесённых учредителями в счёт их вклада в уставный капитал;
- 5) строительства хозяйственным или подрядным способом.

Данный документ предназначен для учёта ввода основных средств в эксплуатацию, а также для оформления передачи объектов основного средства из запаса (со склада) в эксплуатацию.

При приёме основного средства составляется акт в одном экземпляре на каждый отдельный объект членами приёмочной комиссии, которая назначается приказом руководителя предприятия. После оформления, акт с технической документацией данного объекта передаются в бухгалтерию предприятия, подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

Акт о приёме-передаче здания или сооружения (форма ОС-1а), применяется только при приёме или передачи здания (сооружения). При оформлении формы ОС-1а происходят точно такие же действия, что и при оформлении формы ОС-1.

Форма ОС-1б «Акт о приёме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)» используется при одновременном приёме или передачи группы объектов основных средств.

Накладная на внутреннее перемещение основных средств (форма ОС-2) составляется для оформления перемещения основных средств внутри предприятия в двух экземплярах. Накладная составляется работником структурного подразделения предприятия. Первый экземпляр вместе с подписями получателя и сдатчика передаются в бухгалтерию. Второй экземпляр остаётся у структурного подразделения, для фиксирования соответствующих данных в инвентарной карточке.

Акт по приёмке-сдаче отремонтированных, модернизированных и реконструированных объектов основных средств (форма ОС-3) применяется при оформлении сдачи объекта на ремонт, модернизацию или реконструкции, а также при приёме объекта из ремонта, модернизации или реконструкции. Данный акт подписывается работником структурного подразделения, и представителем организации, которая производила ремонт, модернизацию или реконструкцию, и передаётся в бухгалтерию организации. Акт подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации. После чего в технический паспорт соответствующего основного средства вносятся необходимые изменения в характеристику объекта, связанные с капитальным ремонтом, модернизацией или реконструкцией. Если ремонт, модернизация или реконструкция проводились сторонней организацией, то акт составляется в двух экземплярах. И один из экземпляров передают предприятию, которое проводило ремонт, реконструкцию или модернизацию.

Форма ОС-4 «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)» оформляется при полном или частичном списании объектов основных средств (кроме автотранспорта). Акт составляют в двух экземплярах. Каждый экземпляр подписывается членами комиссии и утверждается руководителем предприятия. Один экземпляр

отдают в бухгалтерию, а второй остаётся у лица, который отвечает за сохранность объектов основных средств. Данный акт также является основанием для сдачи на склад и реализации оставшихся после списания основного средства запчастей, материалов и т.п.

Форма ОС-4а (Акт о списании автотранспортного средства) применяется для оформления списания автотранспорта. Акт составляется в двух экземплярах. Составление данного акта аналогично составлению формы ОС-4, только в бухгалтерию вместе с актом передаётся документ, подтверждающий снятие объекта с учёта в ГИБДД.

Для учёта всех видов основных средств применяется Инвентарная карточка для учёта объекта основных средств (форма ОС-6). По форме ОС-6а происходит инвентаризация однотипных объектов основных средств, которые имеют одну и ту же стоимость, техническую характеристику, производственно-хозяйственное назначение и приняты в одном календарном месяце.

Инвентарные карточки по форме ОС-6 и ОС-6а находится в бухгалтерии и создаётся на каждое основное средство или группу объектов основных средств. Если это групповой учёт, то карточка заполняется посредством позиционных записей отдельных объектов основных средств. Форма заполняется в одном экземпляре на основании форм: ОС-1 (ОС-1а, ОС-1б), ОС-2, ОС-3 и ОС-4.

Акт о приёме оборудования оформляется при поступлении на склад оборудования к установке. Акт составляется в двух экземплярах. форма ОС-15 (Акт приёмки-передачи оборудования в монтаж) применяется при сдаче оборудования требующего монтаж организациям, которые выполняют строительные или монтажные работы. Данный акт подписывается работником структурного подразделения, и представителем организации, которая производила монтаж и передаётся в бухгалтерию организации. Акт подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации. Форма ОС-16 составляется на дефекты, выявленные во время

ревизии, монтажа или испытания оборудования. В акте составляются все найденные комиссией неисправности.

Во время проведения плановой или внеплановой инвентаризации основных средств на предприятии происходит заполнение документов в обязательном порядке. Составляется инвентаризационная опись основных средств (форма ИНВ-1).

Инвентаризационная опись основных средств составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами комиссии и лицом, ответственным за сохранность основных средств, отдельно по группам основных средств и по каждому месту хранения объектов. Один экземпляр остаётся у материально ответственного лица, а второй экземпляр передаётся в бухгалтерию для составления сличительной ведомости результатов инвентаризации основных средств (форма ИНВ-18).

Сличительная ведомость результатов основных средств заполняется, если по окончании процедуры инвентаризации оказалось больше или меньше инвентаризируемых объектов, чем зафиксировано по бумагам.

Руководителем организации утверждаются лица, которые имеют право подписи первичных учётных документов.

В организации на основе первичных документов ведётся синтетический и аналитический учёт основных средств.

Учёт основных средств на предприятии ведётся в соответствии с ПБУ «Учёт основных средств» 6/2001.

Синтетический учёт основных средств – это обобщение информации о наличии и движении объектов основных средств предприятия, которые находятся в эксплуатации, в запасе, на консервации или сданные в аренду. Синтетический учёт ведётся только в денежной оценке.

Для синтетического учёта основных средств используются следующие балансовые счёта:

- а) 01 «Основные средства»;

- б) 02 «Амортизация основных средств»;
- в) 08 «Вложение во внеоборотные активы»;
- г) 91 «Прочие доходы и расходы», субсчёт «Выбытие основных средств».

Также при необходимости могут использоваться забалансовые счета:

- а) 001 «Арендованные основные средства»;
- б) 005 «Оборудование, принятое для монтажа»;
- в) 010 «Износ основных средств»;
- г) 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Аналитический учёт основных средств – пообъектный учёт основных средств, которые находятся на балансе предприятия.

Учёт ведётся по отдельным инвентарным объектам основных средств и фиксируется на инвентарных карточках (форма ОС-6). На лицевой стороне карточки указывают: наименование объекта; год выпуска (постройки); номер объекта; дату и номер акта приёмки основного средства; местонахождение; первоначальную стоимость; норму амортизации; внутреннее перемещение; причину выбытия.

Предприятие ООО Агрофирма «БАМ» при поступлении, переоценке, начислении амортизационных отчислений и выбытии основных средств использует стандартные записи операций на счетах бухгалтерского учёта.

В 2018 году у организации было поступление основного средства (таблица 4) путём приобретения за плату.

В таблице 4 показан пример поступления дизельного фургона CUMMINS DL. При поступлении данного объекта основного средства никаких других расходов не было, кроме как стоимости самого объекта. Стоимость транспортировки объекта была включена в стоимость самого объекта. Дизельный фургон был приобретён в июне месяце и введён в эксплуатацию 31 июля.

Таблица 4 - Записи операций бухгалтерского учёта ООО Агрофирма «БАМ» при поступлении основного средства в 2018 году (руб.)

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма
Поступление основных средств по первоначальной стоимости	08	60	2 427 314
Оплатили поступившие основные средства	60	51	2 864 230
Выделение НДС с закупленных основных средств	19	60	436 916
Передали в эксплуатацию основные средства	01	08	2 427 314
Налоговый вычет по НДС	68	19	436 916

Согласно ПБУ «Учёт основных средств» 6/2001, начиная с августа месяца, ежемесячно на дизельный генератор будут начисляться амортизационные отчисления (таблица 15). На предприятии начисление амортизации происходит не только на основное производство, но и на общехозяйственные расходы (таблица 15). Начисление амортизационных отчислений на автомобиль Toyota Land Cruiser, первоначальной стоимостью 3 267 790 руб. происходит с марта 2017 года. Полезный срок службы для автомобиля равен 7 лет.

Таблица 5 - Запись операции бухгалтерского учёта по начислению амортизации

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма
Начисление амортизации по основному производству	20	02	20 227,62
Начисление амортизации по общехозяйственным расходам	26	02	38 902,26

Кроме поступления объекта основного средства других форм поступлений не было, т.е. предприятие не строило объект основных средств (ни собственными силами, ни с помощью подрядной организации), а также за 2018 год не было безвозмездного поступления основных средств.

Организация на протяжении своей деятельности не производит переоценку основных средств. Поэтому и записей операций на счетах бухгалтерского учёта по переоценке основных средств нет.

В 2018 году на ООО Агрофирма «БАМ» было выбытие объекта основных средств. Организация продала оборудование стороннему предприятию (таблица 6).

Таблица 6 - Записи операций на счетах бухгалтерского учёта при выбытии основных средств (руб.)

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма
Списание первоначальной стоимости объекта основных Средств	01-2	01-1	225 857
Списание начисленной амортизации по объекту списания	02	01-2	94 616
Списание остаточной стоимости объекта основных средств	91-2	01-2	131 241
Отражена выручка от продажи объекта основного средства с учётом НДС	62	91-1	160 000
Отражена сумма НДС с продажи объекта	91-2	68	24 407
Выручка от реализации объекта основных средств	51	62	160 000
Финансовый результат от продажи основного средства (прибыль)	91-9	99	4 352

После продажи объекта основного средства предприятие получает прибыль, которая в конце отчётного периода войдёт в прибыль до налогообложения, и на эту прибыль будет начисляться налог.

Но могла возникнуть и другая ситуация. Организация могла и не получить прибыль. Это могло произойти, если бы сумма продажи основного средства была бы меньше, чем сумма остаточной стоимости объекта и всех расходов, связанных с её реализацией. Тогда был бы отражён убыток, который уменьшил бы прибыль до налогообложения.

Таким образом, в организации на основе первичных документов ведётся синтетический и аналитический учёт основных средств. Учёт основных средств на предприятии ведётся в соответствии с ПБУ «Учёт основных средств» 6/2001.

3 Анализ основных средств ООО Агрофирма «БАМ» и совершенствование бухгалтерского учета

3.1 Анализ состава и структуры основных средств предприятия

Состояние основных средств и обеспеченность ими является важнейшим аспектом аналитической работы, так как именно они являются материальным воплощением научно-технического прогресса – главного фактора повышения эффективности производства любого предприятия.

«Анализ основных средств организации позволяет оценить и определить проблемы организации по управлению основными средствами, сформулировать и обосновать управленческие решения по повышению эффективности использования основных средств. В ходе анализа определяется возможность дальнейшего успешного продолжения деятельности организацией без капитальных вложений» [21].

Сравнение нормативных и фактических значений показателей позволяет дать оценку обеспеченности и технического состояния основных средств.

На основе полученных данных руководство предприятия принимает управленческие решения по вопросам: приобретения дополнительных объектов основных средств, обновления уже имеющихся или списания объектов, не приносящих доход компании.

Произведем анализ наличия и структуры основных средств на основе данных бухгалтерских балансов за 2016-2018 гг. (приложения А, Б). Расчет данных представлен в таблице 7.

Таблица 7 – Расчет показателей доли и динамики основных средств

Остаточная стоимость ОС	Абсолютная величина, тыс. руб.		Доля в валюте баланса, %		Изменение		
	на начало года	на конец года	на начало года	на конец года	доли, %	тыс. руб.	Тпр, %
2016 год	7 757 286	12 678 495	38,53	40,91	2,386	4 921 209	63,44
2017 год	12 678 495	27 333 252	40,91	74,20	33,290	14 654 757	115,59
2018 год	27 333 252	27 908 987	74,20	74,39	0,189	575 735	2,11

Расчет доли и динамики дает представление об изменении величины основных средств в абсолютных и относительных величинах. Наибольшее изменение доли основных средств приходится на 2017 год и составляет 14 654 757 тыс. руб. (33 %), а наименьшее на 2018 год, что составляет 575 735 тыс. руб. (менее 1 %). Положительное значение темпа прироста за анализируемый период говорит о том, что предприятие наращивает производственные мощности, что является положительной характеристикой.

Необходимо рассчитать долю основных средств в итоге баланса (или в активах), с целью определить какую часть финансовых средств они отвлекают.

Данные таблицы 7 свидетельствуют о том, что наибольшие изменения величины основных средств в валюте баланса произошли в 2017 году, их доля выросла с 40 % до 74 %. Это говорит о том, что предприятие расширяется и увеличивает производственные мощности. Изменения в 2018 году незначительны.

Произведем анализ структуры и динамики основных средств с целью оценить и определить достаточно ли у предприятия основных средств, какова их динамика, состав и структура. Также выявим, как изменилась структура основных средств в результате поступления и выбытия основных средств.

Для определения изменений в составе и структуре основных фондов Агрофирмы «БАМ» произведем их анализ на основании таблицы 8.

Таблица 8 – Состав, структура и движение основных средств

Вид ОС	2016 год		2017 год		2018 год		Изменения 2018/2016		
	Абс. знач. тыс. руб.	Уд. вес, %	Абс. знач. тыс. руб.	Уд. вес, %	Абс. знач., тыс. руб.	Уд. вес, %	Абс. знач., тыс. руб.	Уд. вес, %	Тпр, %
Основные средства – всего в т. ч.:	12 678 495	100	27 333 252	100	27 908 987	100	14 654 757	–	115,59
Здания	2 415 253	19,05	5 206 984	19,05	5 368 124	19,98	2 791 731	0,001	115,59
Сооружения	900 173	7,10	1 954 327	7,15	1 962 124	7,09	1 054 154	0,05	117,11
Машины и оборудование	2 498 932	19,71	5 781 676	21,15	8 802 132	22,03	3 282 744	1,44	131,37

Транспортные средства	696 049	5,49	1 448 663	5,30	1 496 645	5,70	752 613	- 0,19	108,13
-----------------------	---------	------	-----------	------	-----------	------	---------	--------	--------

Продолжение таблицы 8

Вид ОС	2016 год		2017 год		2018 год		Изменения 2018/2016		
	Абс. знач. тыс. руб.	Уд. вес, %	Абс. знач. тыс. руб.	Уд. вес, %	Абс. знач., тыс. руб.	Уд. вес, %	Абс. знач., тыс. руб.	Уд. вес, %	Тпр, %
Производственный инвентарь	1 217 136	9,60	2 651 325	9,70	2 612 851	8,10	1 434 189	0,10	117,83
Хозяйственный инвентарь	715 067	5,64	1 514 262	5,54	1 536 945	5,96	799 195	- 0,10	111,77
Продуктивный скот	3 865 674	30,49	8 306 576	30,39	8 368 654	30,78	4 440 902	- 0,10	114,88
Многолетние насаждения	114 106	0,90	114 107	0,42	115 300	0,46	-	- 0,48	-
Другие виды основных средств	88 749	0,70	109 333	0,40	111 365	0,41	20 584	- 0,30	23,19
Земельные участки и объекты природопользования	167 356	1,32	245 999	0,90	251 602	1,18	78 643	- 0,42	46,99

По данным таблицы 8, стоимость основных средств Агрофирмы «БАМ» по абсолютной величине увеличилась на 14 654 757 тыс. руб., темп прироста которой составляет 115,59 %. Данное значение может свидетельствовать о приобретении объектов основных средств.

Наибольший удельный вес в основных фондах в 2018 году занимают продуктивный скот (30,78 %), машины и оборудование (22,03 %), здания (19,98 %). В 2017 году наибольший удельный вес в основных фондах занимают те же статьи: продуктивный скот (30,39 %), машины и оборудование (21,15 %), здания (19,05 %).

Наибольший рост удельного веса произошел по статье машины и оборудование, что составило 1,44 %, а по абсолютной величине данное изменение составит 3 282 744 тыс. руб. Наибольшее снижение удельного веса в общем объеме основных средств произошло по статье многолетние насаждения, что составило 0,48 %, но по абсолютной величине данная статья осталась неизменной.

Для определения характеристики движения основных средств рассчитываются показатели роста, обновления, интенсивности обновления и выбытия.

Таблица 9 – Расчет коэффициента роста основных средств

Вид ОС	2016 год	2017 год	2018 год	Отклонение 2017/2016	Отклонение 2018/2017
Основные средства (без учета доходных вложений в материальные ценности) – всего в т. ч.:	2,524	1,808	1,157	-0,716	-0,651
Здания	1,747	2,206	1,143	0,459	-1,063
Сооружения	1,711	2,127	1,132	0,416	-0,995
Машины и оборудование	1,938	2,252	1,183	0,314	-1,069
Транспортные средства	1,818	1,768	1,131	-0,05	-0,637
Производственный инвентарь	2,445	2,016	1,290	-0,429	-0,726
Хозяйственный инвентарь	2,877	1,682	1,307	-1,195	-0,375
Продуктивный скот	3,513	1,572	1,091	-1,941	-0,481
Многолетние насаждения	4,586	1,124	1	-3,462	-0,124
Другие виды основных средств	2,510	1,509	1,215	-1,001	-0,294
Земельные участки и объекты природопользования	1,003	1,470	1	0,467	-0,47

По данным таблицы 9 наблюдается постепенное снижение темпа роста основных средств предприятия «БАМ», что свидетельствует о расширении производства. В 2016 году наибольшее увеличение показателя наблюдается по статье многолетние насаждения и составляет 4,586. В 2017 году – машины и оборудование коэффициент роста по данной статье составляет 2,252. В 2018 году – хозяйственный инвентарь, коэффициент роста по которому составил 1,307. По статьям многолетние насаждения и земельные участки и объекты природопользования в 2018 году коэффициент прироста равен 1, что говорит о том, что по данным статьям изменений не было.

Коэффициент обновления определяет долю новых основных средств в общем количестве. Данные расчета показателя по годам представлены в таблице 10.

Таблица 10 – Расчет коэффициента обновления основных средств

Вид ОС	2016 год	2017 год	2018 год	Отклонение 2017/2016	Отклонение 2018/2017
Основные средства (без учета доходных вложений в материальные ценности) – всего в т. ч.:	1,269	0,769	0,308	1,269	-0,461
Здания	0,514	0,671	0,172	0,514	-0,499
Сооружения	0,520	0,650	0,158	0,52	-0,492
Машины и оборудование	0,653	0,708	0,227	0,653	-0,481
Транспортные средства	0,825	0,675	0,204	0,825	-0,471
Производственный инвентарь	1,237	0,972	0,612	1,237	-0,36
Хозяйственный инвентарь	2,402	1,263	1,018	2,402	-0,245
Продуктивный скот	2,175	0,767	0,274	2,175	-0,493
Многолетние насаждения	2,925	0,462	0,000	2,925	-0,462
Другие виды основных средств	2,393	1,644	2,147	2,393	0,503
Земельные участки и объекты природопользования	0,003	0,320	–	0,003	-

Из таблицы 10 видно, что показатель является положительным практически по всем позициям, то есть статьи основных средств обновлялись в период с 2016 по 2018 года, что является положительной характеристикой. Это способствует увеличению выпуска продукции, повышению ее качества и конкурентоспособности предприятия. Но можно заметить постепенное снижение показателя.

Таким образом, коэффициенты по статьям основных средств за период с 2016 по 2018 года больше или равны 1, что свидетельствует об увеличении основных средств. Данная динамика является положительной.

Коэффициент интенсивности обновления основных средств говорит о скорости ввода новых основных средств. Данные представлены в таблице 11. Таблица 11 – Расчет коэффициента интенсивности обновления основных средств

Вид ОС	2016 год	2017 год	2018 год	Отклонение 2017/2016	Отклонение 2018/2017
Основные средства (без учета доходных вложений в материальные ценности) – всего в т. ч.:	23,974	57,924	6,465	33,95	-51,459
Здания	804,511	–	–	-	-
Сооружения	–	833,978	–	-	-

Продолжение таблицы 11

Вид ОС	2016 год	2017 год	2018 год	Отклонение 2017/2016	Отклонение 2018/2017
Машины и оборудование	28,925	203,101	28,773	174,176	-174,33
Транспортные средства	279,567	863,846	58,132	584,279	-805,71
Производственный инвентарь	15,345	16,479	6,646	1,134	-9,833
Хозяйственный инвентарь	36,927	11,560	5,925	-25,367	-5,635
Продуктивный скот	18,078	384,900	3,210	366,822	-381,69
Многолетние насаждения	–	–	–	-	-
Другие виды основных средств	140,640	127,911	3,484	-12,729	-124,43
Земельные участки и объекты природопользования	–	–	–	-	-

На основании данных, представленных в таблице 11 можно делать вывод о том, что предприятие расширяется, так как показатель по большей части статей, входящих в состав основных средств больше 1.

Коэффициент выбытия основных средств характеризует долю выбывших основных средств по причине их физического износа относительно их общего количества на начало года.

Таблица 12 – Расчет коэффициента выбытия основных средств

Вид ОС	2016 год	2017 год	2018 год	Отклонение 2017/2016	Отклонение 2018/2017
Основные средства (без учета доходных вложений в материальные ценности) – всего в т. ч.:	0,066	0,014	0,014	-0,052	0
Здания	0,001	–	–	-	-
Сооружения	–	0,001	0,001	-	0
Машины и оборудование	0,034	0,006	0,006	-0,028	0
Транспортные средства	0,003	0,001	0,001	-0,002	0
Производственный инвентарь	0,101	0,066	0,066	-0,035	0
Хозяйственный инвентарь	0,052	0,065	0,065	0,013	0
Продуктивный скот	0,147	0,001	0,001	-0,146	0
Многолетние насаждения	–	–	0	-	-
Другие виды основных средств	0,011	0,004	0,004	-0,007	0
Земельные участки и объекты природопользования	–	–	–	-	-

По данным представленным в таблице 12 можно сказать, что в 2016 году из производства было выведено большое количество оборудования. Коэффициент выбытия целесообразно рассматривать с коэффициентом

обновления. Последний в период с 2016 по 2018 года значительно превышает первый, что говорит о расширенном воспроизводстве основных средств.

Таким образом, данные показателей технического состояния в целом являются положительными и говорят о расширении производства.

В целом по предприятию ООО Агрофирма «БАМ» можно сделать следующие выводы: в 2018 году предприятие получило меньше выручки по сравнению с 2017 годом, что сказалось на показателе собственный оборотный капитал. По результатам, полученным в ходе характеристики деятельности предприятия, выявлены отрицательные динамики: снижение роста выручки при значительном росте себестоимости продукции, что вызывает снижение прибыли.

3.2 Разработка рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета основных средств предприятия

После проведенного исследования были выявлены возможности улучшения учета основных средств. Как оказалось, на анализируемом предприятии учетная политика в отношении основных средств не раскрыта в полном объеме.

В связи с чем, могут возникнуть разногласия по принятию к учету объектов основных средств. Для решения поставленной задачи необходимо разработать раздел учетной политики предприятия по учету основных средств.

Разработанная методика содержит следующие пункты:

- условия принятия основных средств к бухгалтерскому учету;
- поступление основных средств;
- переоценка основных средств;
- амортизация основных средств;
- срок полезного использования и способ начисления амортизации;
- восстановление основных средств;

- выбытие объектов основных средств. Рассмотрим каждый пункт более подробно.

1. Условия принятия основных средств к бухгалтерскому учету.

В соответствии с ПБУ 6/01 основные средства принимаются к бухгалтерскому учету при одновременном соблюдении условий: актив используется в качестве средства труда, актив используется более одного года или одного операционного цикла, актив не предназначен для перепродажи, актив способен приносить экономические выгоды предприятию и принадлежит ей. Более подробное описание условий представлено в таблице 14.

В пункте 11 МСФО 16 (IAS) «Основные средства» сказано, что в качестве основного средства может признаваться объект, который самостоятельно (обособленно) не способен приносить будущие экономические выгоды предприятию. Но он обеспечивает предприятию будущие экономические выгоды от использования зависимых активов, превышающие выгоды, если бы такой актив не был приобретен (например, предприятие химической промышленности приобрело новое оборудование (технологии), обеспечивающие соблюдение требований по охране окружающей среды без которых невозможно осуществление деятельности). То есть такой актив косвенно приносит экономические выгоды предприятию, что позволяет отнести его к основным средствам, при соблюдении других условий.

Данная оговорка не противоречит ПБУ 6/01, что делает ее способной к применению в разрабатываемой учетной политике.

Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в пункте 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) (в редакции Приказа Минфина № 186н), стоимостью менее 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете Компании в составе материально-производственных запасов [8].

2. Поступление основных средств.

В соответствии с ПБУ «Учет основных средств» актив принимается к учету по первоначальной стоимости. Она включает в себя следующие статьи затрат:

- затраты на доставку и приведение его в пригодное состояние для использования;
- затраты на информационные, консультационные и юридические услуги;
- таможенные пошлины и сборы, а также невозмещаемые налоги;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

В МСФО 16 основные средства принимаются к учету по себестоимости. Под себестоимостью понимается сумма всех понесенных затрат на приобретение актива. В РСБУ под этим понятием подразумевается первоначальная стоимость. Но присутствует одно отличие, в МСФО к прямым затратам также относят – затраты на проверку надлежащего функционирования актива после вычета чистой выручки от продажи изделий, произведенных в процессе доставки актива в место назначения и приведения его в рабочее состояние (например, образцов, полученных при проверке оборудования). РСБУ никак не регулирует данный вид затрат, что делает его возможным к применению в данной учетной политике, так как эта корректировка не противоречит ПБУ 6/01.

Так как в российском учете отсутствует понятие себестоимости актива, основное средство будет приниматься к учету по первоначальной стоимости, но с учетом рассмотренной корректировки.

В соответствии с РСБУ стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, изменяется только в следующих случаях:

- переоценка основных средств;
- достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция основных средств;
- частичная ликвидация объектов основных средств.

В остальных случаях стоимость принятых к учету объектов основных средств не изменяется.

3. Переоценка основных средств.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 переоценка основных средств проводится по текущей (восстановительной) стоимости. Она может проводиться не чаще одного раза в год. Если была произведена переоценка основного средства, то ее необходимо будет проводить ежегодно. Результаты переоценки отражаются в бухгалтерском учете обособленно.

В МСФО (IAS) 16 в соответствии с пунктом 29 «Оценка после признания» предприятие должно выбрать одну из моделей учета основных средств: по фактическим затратам или по переоцененной стоимости.

Модель учета по фактическим затратам подразумевает учет объекта по себестоимости за вычетом накопленной амортизации.

Модель учета по переоцененной стоимости содержит понятие справедливой стоимости (цена, которая была бы получена при проведении операции на добровольной основе между независимыми участниками рынка), а переоценка производится путем определения справедливой стоимости объекта на дату переоценки.

Так как в РСБУ отсутствует понятие справедливой стоимости, а модель учета по фактическим затратам не предполагает переоценки объектов основных средств, то необходимо применить метод переоценки соответствующий российским стандартам, которые описаны ниже.

При передаче объектов основных средств другим структурным подразделениям Компании, сумма их дооценки, числящаяся в структурном подразделении по кредиту счета 83 «Добавочный капитал», также передается другому структурному подразделению с дебета счета 83 «Добавочный капитал» в кредит субсчета «Внутрихозяйственные расчеты по текущим операциям» к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

4. Амортизация основных средств.

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Амортизации по РСБУ подлежат все основные средства, кроме объектов основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются:

- земельные участки;
- объекты природопользования;
- объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям.

А также амортизации не подлежат следующие виды имущества:

- имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного для осуществления коммерческой деятельности;
- имущество коммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет целевых поступлений;
- имущество, приобретенное (созданное) за счет бюджетных средств целевого финансирования;
- приобретенные права на результаты интеллектуальной собственности, если по договору оплата должна производиться периодическими платежами;
- имущество, которое находится на консервации и не участвует в процессе производства продукции.

В соответствии с пунктом 17 ПБУ 6/01 амортизация определяется на основе первоначальной или остаточной стоимости основного средства, в зависимости от метода начисления амортизации.

В соответствии с МФСО 16 амортизация определяется исходя из справедливой стоимости основного средства. Понятие справедливой стоимости не предусмотрено в РСБУ. А также, в соответствии с пунктом 52 во время ремонта и текущего обслуживания актива начисление амортизации не прекращается. Данные условия противоречат российским стандартам, что делает их применение в системе российского учета невозможным.

Срок полезного использования и способы начисления амортизации.

Срок полезного использования объектов основных средств устанавливается при принятии их к бухгалтерскому учету в подразделениях компании от управления материально-товарными запасами, управления капитального строительства или сторонних организаций.

Срок полезного использования основных средств (кроме специализированных), включая приобретенные по договорам лизинга и учитываемые в соответствии с договорами лизинга на балансе «БАМ», определяется в соответствии с постановлением Правительства РФ № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» с учетом принятых изменений и дополнений к нему и приказом Компании «О принятии Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

«В МСФО срок полезного использования актива определяется с точки зрения предполагаемой полезности актива для предприятия. Политика предприятия по управлению активами может предусматривать выбытие активов по истечении определенного времени или после потребления определенной доли будущих экономических выгод, заключенных в активе. То есть, срок полезного использования актива может оказаться короче, чем срок его экономической службы. Расчетная оценка срока полезного использования актива производится с применением профессионального суждения, основанного на опыте работы предприятия с аналогичными активами» [21].

Таким образом, определение срока полезного использования актива по МСФО имеет достаточно размытое описание, а профессиональное суждение может быть субъективным, в результате чего могут возникнуть двойственные ситуации в учете.

В данном пункте разрабатываемой учетной политики по определению срока полезного использования целесообразно придерживаться российских стандартов.

Методы начисления амортизации российских и международных стандартов тоже имеют отличия.

В ПБУ 6/01 представлено четыре способа начисления амортизации:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). МСФО дает только три способа начисления амортизации:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ единиц производства продукции.

В целях сближения российских и международных стандартов использование способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования нецелесообразно.

Способ уменьшаемого остатка использует коэффициент ускорения, что позволяет наиболее быстро амортизировать основное средство. Но данный способ нельзя применять к ряду объектов основных средств, в связи с чем, он теряет свою универсальностью применения.

Самыми оптимальными способами начисления амортизации являются линейный и способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Первый способ является основным при начислении амортизации основных средств на предприятии. Второй целесообразно использовать для оборудования, которое не участвует постоянно в процессе производства.

Таким образом, выбранные методы начисления амортизации удовлетворяют российским и международным стандартам учета.

5. Восстановление основных средств.

«Восстановление основных средств предусмотрено по российским стандартам. В международных стандартах учета основных средств данный

раздел отсутствует. Восстановление основных средств осуществляется посредством их ремонта, реконструкции, модернизации.

Расходы на все виды ремонта основных средств (текущий и капитальный) учитываются на счетах учета затрат на производство, в том периоде, в котором они произведены. Резерв на ремонт основных средств не создается» [14].

Расходы на модернизацию или реконструкцию объектов основных средств учитываются в составе капитальных вложений на счете 08.03 «Вложения во внеоборотные активы»/«Строительство объектов основных средств».

б. Выбытие объектов основных средств.

«Выбытие основных средств представлено в четвертой главе ПБУ 6/01, в соответствии с которым существуют следующие основания для выбытия:

- продажа основных средств;
- безвозмездная передача основных средств;
- передача основных средств, в качестве вклада в уставные капиталы дочерних и зависимых обществ, других сторонних организаций, паевые фонды;
- передача основных средств, другим структурным подразделениям компании, подразделениям, выделенным на отдельный баланс, в том числе при реорганизации структурных подразделений, подразделений, выделенных на отдельный баланс;
- списание недостающих основных средств по результатам инвентаризации;
- ликвидация основных средств, вследствие морального или физического износа, невозможности дальнейшей эксплуатации по иным причинам;
- ликвидация основных средств, в результате стихийных бедствий и других чрезвычайных обстоятельств;
- передаче по договору мены, дарения;

- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- при выявлении недостачи или порчи активов при их инвентаризации;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции и др.» [21].

В международных стандартах данный раздел носит название «Прекращение признания», в соответствии с которым признание балансовой стоимости основных средств прекращается в случае:

- его выбытия;
- когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

Последнее не соответствует российским стандартам учета, в связи с чем, применение международных стандартов невозможно.

Документы, подтверждающие выбытие ОС по РСБУ и являющиеся основанием для их списания с бухгалтерского учета, приведены в таблице 13.

Таблица 13 – Документы, подтверждающие факт выбытия основных средств

Причина выбытия основных средств	Подтверждающие документы
Продажа	Договор купли-продажи, зарегистрированный в правовом управлении (юридическом отделе) компании. Приказ (распоряжение) уполномоченного руководителя компании Акт о приеме-передаче объекта основных средств.
Безвозмездная передача	Приказ (распоряжение) уполномоченного руководителя компании. Акт о приеме-передаче объекта основных средств.
Передача по договору мены, дарения	Приказ (распоряжение) уполномоченного руководителя компании. Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Списание недостающих основных средств по результатам инвентаризации	Приказ уполномоченного руководителя компании. Акт о списании объекта основных средств.
Ликвидация вследствие морального или физического износа, невозможности дальнейшей эксплуатации по иным причинам:	
а) ликвидация основных средств (за исключением объектов недвижимого имущества) с износом 100% по данным бухгалтерского учета	Приказ на ликвидацию объектов основных средств, подписанный уполномоченным руководителем компании или руководителем структурного подразделения компании. Акт о списании объекта (групп объектов) основных средств

б) ликвидация объектов недвижимого имущества с износом 100 % по данным бухгалтерского учета	Приказ компании на ликвидацию объектов недвижимого имущества. Акт о списании объекта (групп объектов) основных средств
в) ликвидация основных средств с износом менее 100 % по данным бухгалтерского учета	Приказ компании на ликвидацию объектов основных средств. Акт о списании объекта (групп объектов) основных средств

Детали, узлы и агрегаты выбывающего объекта основных средств, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы приходуются по текущей рыночной стоимости на дату списания объектов основных средств, в корреспонденции с кредитом счета 91.1 «Прочие доходы».

«При выбытии объекта основных средств (реализация, безвозмездная передача, ликвидация, выбытие в связи с физическим или моральным износом и т.п.) сумма его дооценки списывается со счета 83 «Добавочный капитал» в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль прошлых лет» как сальдо между суммой дооценки первоначальной (восстановительной) стоимости и суммой дооценки амортизации. Списание суммы дооценки объекта основных средств, производится на дату выбытия объекта» [21].

Сумма дооценки объекта основных средств, предусмотренная к списанию, указывается в приказе на выбытие основного средства.

Таким образом, рассмотрены рекомендации по учету основных средств ООО Агрофирма «БАМ», разработанные на основе российских и международных стандартов в целях сближения РСБУ и МСФО. Принятие основного средства к учету будет проводиться с учетом условия – принесение экономических выгод от зависимых активов. Формирование первоначальной стоимости должно проводиться с учетом затрат на проверку функционирования объекта за вычетом чистой прибыли, полученной в ходе проверки. В качестве способов начисления амортизации взяты линейный и способ списания стоимости пропорционально объему продукции, они соответствуют РСБУ и МСФО. В остальном учет ведется в соответствии с ПБУ 6/01.

Заключение

В данной бакалаврской работе рассмотрен порядок учета основных средств, изучен анализ обеспеченности и технического состояния основных средств, разработана учетная политика по ведению учета основных средств на предприятии ООО Агрофирма «БАМ».

Рассматривая данную тему и исследуя особенности бухгалтерского учета основных средств в соответствии с российскими и международными стандартами можно сделать заключение о том, что российское ПБУ 6/01 «Учет основных средств» имеет много сходств и по содержанию приближено к международному стандарту МСФО 16 «Основные средства». Но, невзирая на попытки приблизить российские стандарты бухгалтерского учета к международным стандартам, между этими стандартами имеются значительные различия, влияющие на бухгалтерский учет основных средств:

- отсутствия в российском учете понятий: справедливая, дисконтированная, ликвидационная и амортизируемая стоимости, что создает расхождения в учете объектов основных средств;

- изменение первоначальной стоимости основных фондов. В российском учете первоначальная стоимость формируется на момент принятия к учету и может изменяться только в случае реконструкции или модернизации объекта, в то время как в международном учете ее изменение возможно в любой момент времени в случае дополнительных затрат понесенных на улучшение нормативных характеристик;

- отсутствие в российском учете изменения срока полезного использования основных средств, в то время как в международном учете это возможно в случае улучшения качественных характеристик;

- в российском учете уценка первоначальной стоимости основного средства непосредственно влияет на нераспределенную прибыль, а в международных стандартах – на текущие финансовые результаты.

Таким образом, международные стандарты не ограничивают предприятия и позволяют наиболее правильно отразить информацию.

Основные средства являются важнейшим фактором производственного процесса. Их состояние, структура и эффективность использования напрямую влияют на результаты деятельности предприятия.

Показатели доли и динамики основных средств ООО Агрофирма «БАМ» говорят о значительном увеличении их доли в итоге баланса. Темп прироста основных средств в период с 2016 по 2018 год составляет: 63 %, 116 % и 2 %, соответственно. Показатели движения основных средств являются положительными. Значения коэффициента обновления по годам составляют: 1,27, 0,77 и 0,31, что значительно выше коэффициента выбытия: 0,07, 0,01 и 0,01. Это говорит о расширении производства и оснащении новейшим оборудованием, что позволит обеспечить бесперебойную работу и повысить качество производимой продукции. Это способствует повышению конкурентоспособности организации.

В условиях быстроразвивающегося рынка возникает потребность в сближении российских и международных стандартов учета основных средств, так как обеспечить мгновенный переход ведения бухгалтерского учета на международные стандарты невозможно. По этой причине были разработаны рекомендации по учету основных средств.

С целью дальнейшего развития бухгалтерского учета основных средств в ООО Агрофирма «БАМ» в работе была разработана учетная политика по учету основных средств с учетом МСФО (IAS) 16 «Основные средства», которые не противоречат ПБУ 6/01 «Учет основных средств» для ведения учета на предприятии, а также для исключения двойственных ситуаций в учете. Применение МСФО в учетной политике не является существенным, а лишь носит характер небольших дополнений, которые не противоречат РСБУ.

Разработанная методика по учету основных средств содержит следующие пункты:

- условия принятия основных средств к бухгалтерскому учету с учетом международных стандартов учета;
- поступление основных средств с учетом международных стандартов учета;
- переоценка основных средств по российским стандартам учета;
- амортизация основных средств по российским стандартам учета;
- срок полезного использования и способ начисления амортизации с учетом российских и международных стандартов учета основных средств;
- восстановление основных средств по российским стандартам учета основных средств;
- выбытие объектов основных средств по российским стандартам учета.

Таким образом, применение вышеуказанных рекомендаций позволит усовершенствовать учет основных средств на предприятии ООО Агрофирма «БАМ».

Список используемой литературы

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: часть первая: офиц. текст по сост. на 30.11.1994 г. № 51-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс»
2. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: часть вторая: офиц. текст по сост. на 26.01.1996 г. № 14-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс»
3. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая № 117-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс»
4. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая № 257-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс»
5. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете: ФЗ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ: принят Гос. Думой 22.11.2011 г.: одобр. Советом Федерации 29.11.2011 г. // СПС «КонсультантПлюс»
6. Российская Федерация. Законы. О финансовой аренде (лизинге): ФЗ от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ: принят Гос. Думой 29.10.1998 г.: одобр. Советом Федерации 14.10.1998 г. // СПС «КонсультантПлюс»
7. Приказ Минфина России «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»: Приказ Минфина от 29.07.1998 г. № 34н // СПС «КонсультантПлюс»
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): приложение № 1 к приказу М-ва финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н // СПС «КонсультантПлюс»
9. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): приказ М-ва финансов РФ от 06.05.1999 г. № 33н // СПС «КонсультантПлюс»
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02): приказ М-ва финансов РФ от 19.11.2002 г. № 114н // СПС «КонсультантПлюс»

11. Приказ Минфина РФ «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): приказ М-ва финансов РФ № 26н // СПС «КонсультантПлюс»

12. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»: приказ М-ва финансов РФ № 91н от 13.10.2003 г. // СПС «КонсультантПлюс»

13. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»: приказ М-ва финансов РФ № 49 от 13.06.1995 г. // СПС «КонсультантПлюс»

14. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»: приказ М-ва финансов РФ №94н от 31.10.2000 г. // СПС «КонсультантПлюс»

15. Постановление Правительства «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»: утвержден постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 // СПС «КонсультантПлюс»

16. Общероссийский классификатор основных фондов. ОК 013-2014 (СНС 2008): принят и введен в действие Приказом Росстандарта от 12.12.2014 г. № 2018-ст // СПС «КонсультантПлюс»

17. Постановление Правительства «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»: Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 г. № 7 // СПС «КонсультантПлюс»

18. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: приложение № 8 к приказу М-ва финансов РФ от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс»

19. Агеева, О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник для вузов / А.О. Агеева, А.Л. Ребизова. – Москва: Изд-во «Юрайт», 2017. – 268 с.

20. Андреев, В.Д. Введение в профессию бухгалтера: учебное пособие / Андреев В. Д., Лисихина И. В. – Москва: Изд-во «Магистр», 2016. – 345 с.
21. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебник для академического бакалавриата / В.П. Астахов. – Москва: Изд-во «Юрайт», 2015. – 460 с.
22. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник для студентов / Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин. – Москва: Изд-во «Юнити-Дана», 2014. – 329 с.
23. Бахолдина, И. В. Бухгалтерский (финансовый) учет. Практикум: учебное пособие / И.В. Бахолдина, Ю.В. Щербинина. – Москва: Изд-во «КНОРУС», 2016. – 191 с.
24. Бережной, В.И. Бухгалтерский учет: учет оборотных средств / В.И. Бережной, Г.Г. Суспицына, О.Б. Бигдай, Т.Н. Маслова. – Москва: Изд-во «ИНФРА-М», 2016. – 352 с.
25. Блэк, Дж. Экономика. Толковый словарь / Дж. Блэк. – Москва: Изд-во «Весь Мир», 2015. – С. 758.
26. Верещагин, С.А. Основные средства: новый порядок учета: Практическое руководство / С.А. Верещагин. – Москва: Изд-во «Эксмо», 2014. – 137 с.
27. Губайдуллина, А.Р. Принципы учета, определяющие применение профессионального суждения бухгалтера в условиях перехода к международным стандартам финансовой отчетности / Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 28. – С. 42. – 226.
28. Жуков, В.Н. Основы бухгалтерского дела: учебное пособие. Стандарт третьего поколения / В.Н. Жуков. – С-Петербург: Изд-во «Питер», 2013. – 244 с.
29. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Б. Ивашкевич. – Москва: Изд-во «Магистр», 2015. – 218 с.
30. Касьянова, Г.Ю. Бухгалтерский учет / Г.Ю. Касьянова. – Москва: Изд-во «Аргумент», 2016. – С. 704.

31. Керимов, В.Э. Реформирование российского бухгалтерского учёта в соответствии с требованиями МСФО / В.Э. Керимов // Вестник Московской гуманитарно-технической академии. – 2014. – № 4. – С. 3 – 16.

32. Кучеров, А.В. Современные особенности отличия учета основных средств в соответствии с РСБУ и МСФО / А.В. Кучеров, А.Р. Аширова // Молодой ученый. – 2015. – № 7. – С. 443 – 87.

33. Мялкина, А.Ф. Принципы учета и формирования информации об основных средствах в финансовой отчетности: международная и российская практика / А.Ф. Мялкина, Т.А. Оводкова, В.М. Трегубова // Социально-экономические явления и процессы. – 2014. – № 10. – С. 74–79 – 9.

34. Нечитайло, А.И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие для вузов / А.И. Нечитайло, И.А. Нечитайло. – Ростов н/Д: Изд-во «Феникс», 2014. – 244 с.

35. Пелюшкевич, М.Л. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие для вузов / М.Л. Пелюшкевич. – С-Петербург: Изд-во «Санкт-Петербургского университета управления и экономики», 2014. – 120 с.

36. Приображенская, В.В. Теория и практика бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов (основных средств и нематериальных активов): учебное пособие / В.В. Приображенская. Москва: Изд-во «Магистр», 2015. – 245 с.

37. Самохвалова, Ю.Н. Бухгалтерский учет. Практикум: учебное пособие / Ю.Н. Самохвалова. – Москва: Изд-во «Форум», 2015. – 268 с.

38. Сапожникова, Н.Г. Бухгалтерский учет: учебник / Н.Г. Сапожникова. – Москва: Изд-во «КНОРУС», 2014. – 34-35, 244 с.

39. Сергеева, А.Э. Инвентаризация как элемент метода бухгалтерского учета и хозяйственного контроля / А.Э. Сергеева, Ю. А. Петровнина // Молодой ученый. – 2014. – № 21. – С. 76 – 80.

40. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: учебник для вузов / Я.В. Соколов, Бочкарева И.И., Быков В.А., Левина Г.Г., Липатов В.А. Москва: Изд-во «Проспект», 2016. – 784 с.

41. Черненко, А.Ф. Особенности и проблемы учета затрат и калькуляции на предприятиях оборонного промышленного комплекса / А.Ф. Черненко, О.А. Афонина // Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент». – 2014. – № 1. – С. 77–78 – 7.

42. Чернова, Е.В. К вопросу учета основных средств в соответствии с МСФО и РСБУ / Е.В. Чернова // Молодой ученый. – 2017. – № 14. – С. 334 – 148.

43. Шевелев, А.Е. Бухгалтерский учет и анализ: учебник / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева, Е.А. Шевелева, Л.Л. Зайончик. Москва: Изд-во «КноРус», 2016. – 474 с.

44. Шинкареева, Д.В. Оценка как элемент метода бухгалтерского учета: теоретические подходы / Д.В. Шинкареева // Таврический научный обозреватель. – 2016. – № 12. – С. 103 – 117.

45. Первая отчетность по МСФО: проблемы и решения – URL: <http://www.klerk.ru/buh/articles/100261/>

46. Шпакова Л.В. Как пользоваться МСФО / Л.В. Шпакова, Е.В. Барулина – URL: <https://profilib.net/chtenie/97295/elena-barulina-mezhdunarodnye-standarty>

47. МСФО на практике. Учет основных средств – URL: <https://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=320869>

Продолжение приложения А

Пояснения 1	Наименование показателя 2	31	На 31 декабря	На 31 декабря
		На <u> </u> декабря 20 <u> </u> 18 г. 3	20 <u> </u> 17 г. 4	20 <u> </u> 16 г. 5
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ 6			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	14750597	7350597	7350597
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	0	0	
	Переоценка внеоборотных активов	0	0	0
	Добавочный капитал (без переоценки)	0	0	0
	Резервный капитал	0	0	0
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	3381574	3507632	3185574
	Итого по разделу III	18132171	10858229	10536171
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства	9353722	16581974	14275082
	Отложенные налоговые обязательства	0	0	0
	Оценочные обязательства	0	0	0
	Прочие обязательства	0	0	0
	Итого по разделу IV	9353722	16581974	14275082
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства	4911045	5466547	2060345
	Кредиторская задолженность	4927290	3736277	3967187
	Доходы будущих периодов	0	0	0
	Оценочные обязательства	193465	192837	150013
	Прочие обязательства	0	0	0
	Итого по разделу V	10031800	9395661	6177545
	БАЛАНС	37517693	36835864	30988798

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

“ _____ ” _____ 20 ____ г.

