

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Институт экономики управления и природопользования
Кафедра бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
_____ О.Н. Харченко

« _____ » июня 2016 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

направление 38.03.01 Экономика

Учет и анализ основных средств производственно-строительной организации
(на примере ООО «Основа»)

Руководитель _____ доцент, канд. экон. наук Н.В. Непомнящая

Выпускник _____ ЭЭ12-03БУ А.С. Азизова

Красноярск 2016

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1 Бухгалтерский и налоговый учет движения основных средств.....	6
1.1 Проблемы и противоречия в системе нормативного регулирования операций с основными средствами: сравнительный анализ.....	6
1.2 Учет поступления основных средств в ООО «Основа».....	10
1.3 Учет выбытия основных средств.....	20
2 Бухгалтерский и налоговый учет амортизации и восстановления основных средств.....	28
2.1 Учет амортизации основных средств.....	28
2.2 Учет затрат на восстановление основных средств в процессе эксплуатации.....	32
3 Анализ основных средств в ООО «Основа».....	37
3.1 Анализ уровня, структуры и динамики основных средств.....	37
3.2 Анализ состояния и движения основных средств.....	41
3.3 Анализ эффективности использования основных средств и ее влияние на финансовый результат организации.....	44
Заключение.....	50
Список использованных источников.....	54
Приложение А Сравнительная характеристика ПБУ 6/01 и проекта ПБУ "Учет основных средств".....	58
Приложение Б Критерии сравнения основных положений учета основных средств по МСФО (IAS) 16 "Основные средства" и ПБУ 6/01 "Учет основных средств".....	59
Приложение В Формирование резерва по выводу из эксплуатации очистного сооружения...62	
Приложение Г Бухгалтерский баланс на 31.12.15.....	63
Приложение Д Отчет о финансовых результатах за 2015 год.....	66
Приложение Е Наличие и движение основных средств.....	67

ВВЕДЕНИЕ

Основные средства являются одним из важнейших факторов современного производства. Сфера учета объектов основных средств порождает проблемы в российской экономике: «...недостаточная конкурентоспособность продукции в связи с чрезмерным физическим и моральным износом оборудования, недозагрузка производственных мощностей, необоснованное дробление имущественных комплексов, низкие фондоотдача и инвестиционная активность, недостаточно реальная оценка активов, завышенная налоговая нагрузка при избыточном имуществе». [1].

Важен не только количественный, но и качественный состав основных средств, что является определяющим фактором конкурентоспособности продукции на отечественном и международном рынках, а также обуславливает дальнейшее функционирование предприятия.

Прежде всего, важность учета основных средств связана с его функцией канала фиксации и передачи информации, необходимой для успешного осуществления деятельности. Такая информация имеет ценность не только для структурных подразделений, но и для руководства, которое должно корректировать управление деятельностью компании посредством принятия управленческих решений. Конечными потребителями отчетной информации становятся заинтересованные пользователи, они и являются главной целевой аудиторией.

Анализ неразрывно связан с учетом: на основе учетных данных производится оценка работы предприятия, определяются резервы роста показателей и векторы дальнейшего развития. Методика анализа позволяет осветить ключевые аспекты функционирования основных средств.

Цель работы заключается в исследовании процесса организации учета основных средств в производственно-строительной компании и подготовке рекомендаций по ее совершенствованию, выполнении экономического анализа основных средств для выявления резервов повышения эффективности деятельности.

Для достижения цели в работе поставлены следующие задачи:

- систематизировать действующие законодательные и нормативно-правовые акты, регламентирующие учет основных средств, выявить основные проблемы и противоречия в системе нормативного регулирования;
- исследовать особенности бухгалтерского и налогового учета движения основных средств;
- определить особенности бухгалтерского и налогового учета амортизации и восстановления основных средств в процессе эксплуатации;

– оценить налоговые последствия операций с основными средствами и проблемы их отражения в учете;

– выявить существующие недостатки при ведении бухгалтерского учета и внести предложения по их устранению и совершенствованию организации учета основных средств в организации;

– провести анализ структуры, динамики, эффективности использования основных средств, используя показатели отчетности ООО «Основа»;

– выявить внутрипроизводственные резервы, обусловленные функционированием основных средств и сформулировать рекомендации по их использованию.

Объектом исследования выступают основные средства производственно-строительной организации, их функционирование и движение.

Предметом исследования является организация бухгалтерского и налогового учета основных средств и методы их экономического анализа.

Для достижения цели и выполнения задач выбрана производственно-строительная компания Общество с ограниченной ответственностью «Основа».

ООО «Основа» зарегистрировано в г. Красноярске 16.09.2011 г. и в соответствии с Уставом занимается следующими направлениями производственно-строительной деятельности:

- производство винтовых свай;
- установка и демонтаж свайно-винтового фундамента;
- установка надводных сооружений (пирсов, причалов, мостов);
- установка заборов с использованием винтовых свай;
- обвязка фундамента брусом, швеллером, профильной трубой.

Общество с ограниченной ответственностью «Основа» по инновационной технологии производит винтовые сваи высокого качества для строительства фундамента любого здания и выполняет работы по строительству зданий на основе таких фундаментах.

Таким образом, данная организация не только предоставляет услуги по установке фундамента, но и занимается производством винтовых свай, в связи с чем была выбрана для исследования в рамках данной работы.

Теоретическую базу для выполнения работы составили труды таких авторов, как В.Г. Гетьман, А.Д. Шеремет, Г.В. Савицкая, а также научные статьи, нормативные акты российского и международного уровня.

Эмпирической основой послужила документация по учету основных средств, регистры бухгалтерского учета и отчетность за 2015 г. в ООО «Основа».

Бакалаврская работа включает следующие структурные элементы: титульный лист, содержание, введение, основную часть, содержащую 2 учетные и 1 аналитическую главы, заключение, список использованных источников, приложения

В первой главе дан сравнительный анализ положений нормативных документов, регламентирующих учет основных средств, исследована специфика учета поступления и выбытия основных средств.

Во второй главе выявлены особенности бухгалтерского и налогового учета движения основных средств.

В третьей главе проведен анализ основных средств по данным отчетности ООО «Основа», произведен расчет и дана оценка показателей структуры, состояния, эффективности использования основных средств предприятия, выявлено влияние их на финансовый результат организации.

В заключении обобщены результаты работы, исходя из поставленных задач.

Работа выполнена на 67 страницах, содержит 19 таблиц, 4 рисунка и 6 приложений.

1 Бухгалтерский и налоговый учет движения основных средств

1.1 Проблемы и противоречия в системе нормативного регулирования операций с основными средствами: сравнительный анализ

Основные средства представляют собой «часть имущества, используемую в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл» [2].

Другие источники раскрывают экономическую сущность основных средств как «средств труда, которые участвуют в производственном процессе, сохраняя при этом свою натуральную форму. Предназначены для нужд основной деятельности организации и должны иметь срок использования более года».

Однако в бухгалтерском учете термины должны быть определены однозначно. Источником такой информации являются нормативные и законодательные акты. Основным нормативным документом, регламентирующим наиболее важные вопросы в сфере бухгалтерского учета объектов основных средств, является «Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (далее – ПБУ 6/01).[3] Нормы этого бухгалтерского стандарта применяются вкупе с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств N 91н. [4]

Руководствуясь нормами указанных документов, если имущество соответствует условиям, предусмотренным в п. 4 ПБУ 6/01, и стоимость его превышает 40 000 рублей (или иной стоимостный лимит, установленный Учетной политикой организации, но не более 40 000 рублей), то он отражается в бухгалтерской отчетности в составе внеоборотных активов по статье «Основные средства».

Вышеперечисленные документы регламентируют российский бухгалтерский учет основных средств, в то время как в международной практике применяется Международный Стандарт Финансовой Отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (далее – МСФО (IAS) 16). МСФО (IAS) 16 содержит в целом аналогичные условия идентификации основного средства, но при этом практический подход к квалификации активов в качестве основных средств в ПБУ 6/01 и международном стандарте значительно отличается. [5]

«В российской учетной практике основные средства - это, прежде всего, объекты имущества - здания, оборудование, машины, способные выполнять рабочие функции».

По правилам МСФО любые активы, в том числе основные средства, – это не объекты имущества как таковые, а «затраты, которые будут приносить экономические выгоды путем использования в процессе производства длительное время. Поэтому, в отличие от

российского порядка учета, затраты на приобретение основных средств в МСФО сразу учитываются как основные средства независимо от стадии готовности объекта». [6].

Существуют и другие принципиальные различия в учете основных средств между требованиями ПБУ 6/01 и регламентациями его международного аналога - МСФО (IAS) 16. По этой причине «можно выделить две составляющие обсуждаемых проблем в данной сфере. Первая - это несовершенство имеющихся регламентаций в отечественной системе бухгалтерского учета, не позволяющих сформировать достоверную информацию об основных средствах в практике российских организаций. Вторая - это неполное соответствие требований отечественных стандартов по учету основных средств регламентациям МСФО, что замедляет общий процесс сближения российской системы учета с МСФО и в конечном итоге также не способствует достоверному отражению основных средств в отчетности»

Исправить выявленные несоответствия призваны изменения, предполагаемые в проекте ПБУ «Учет основных средств» (далее – Проект). Сравнительная характеристика действующего ПБУ 6/01 и его нового проекта представлена в Приложении А. Следуя общей направленности реформирования системы бухгалтерского учета в России на сближение с международными стандартами, проект ПБУ использует следующие:

- МСФО (IAS) 16 "Основные средства";
- МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов";
- МСФО (IAS) 23 "Затраты по займам".

В проекте введены более близкие к МСФО по сравнению с ПБУ 6/01 критерии признания актива в качестве объекта основных средств: «объект имеет материально-вещественную форму, и фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена (надежно измерена)». Если в действующем положении по учету основных средств в их состав включаются активы, предназначенные для получения дохода от сдачи в аренду, то в Проекте данные активы исключаются из состава основных средств, что обусловлено предложением о введении в систему российского законодательства отдельного ПБУ «Учет аренды», аналогичного МСФО (IAS) 17 «Аренда» [7].

Следуя подходу МСФО (IAS) 16, новый проект ПБУ "Учет основных средств" устраняет стоимостный критерий отнесения объектов к основным средствам (40 000 руб. в соответствии с действующим ПБУ 6/01).

Сближается с требованиями МСФО (IAS) 16 и перечень способов амортизации основных средств: в проекте ПБУ "Учет основных средств", так же, как и в международном стандарте отсутствует метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Кроме этого, организациям предоставляется возможность самостоятельной разработки собственных способов начисления амортизации.

Аналогично МСФО (IAS) 16 меняется и порядок отражения результатов переоценки основных средств: их стоимость приводится к текущей рыночной стоимости. Еще одной существенной новацией проекта является возможность учета обесценения основных средств в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36.

Таким образом, проект ПБУ "Учет основных средств" существенно приближает учет основных средств в российских организациях к требованиям МСФО, но также вносит в систему учета основных средств хозяйствующих субъектов и дополнительные изменения. [8]

Внесение изменений в регламентации по учету основных средств, с одной стороны, способствует совершенствованию в отношении достоверности информации о данных объектах. Однако любые новации должны быть апробированы и не исключают проблем, связанных с их применением, что, вероятно, является причиной достаточно длительного процесса разработки и принятия данного проекта.

Нужно отметить и существующие принципиальные различия в бухгалтерской отчетности при формировании объективной информации об основных средствах и источниках их воспроизводства между Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства" и действующим Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, которые отражены в Приложении Б.

Достоинством международного стандарта является учет степени использования основных средств: согласно МСФО (IAS) 16 при применении метода амортизации актива на основе его использования амортизационное начисление может равняться нулю, пока актив ничего не производит. В отечественном законодательстве такое положение не определено, что обуславливает начисление амортизации по неиспользуемым основным средствам российскими организациями. Следовательно, включаемая в себестоимость продукции величина амортизации формирует более высокую цену продукции, в отличие от сформированной согласно правилам международного стандарта.

Освещение вопроса определения себестоимости самостоятельно произведенного актива обеспечивает очередное преимущество МСФО (IAS) 16 по отношению к российскому ПБУ. При этом любые внутренние прибыли, сверхнормативные расходы сырья и затраты труда и других ресурсов, понесенные при создании актива своими силами, не включаются в его первоначальную стоимость. ПБУ 6/01 данный вопрос не рассматривает, а, следовательно, по умолчанию себестоимость созданных своими силами активов ничем не ограничивается.

Принципиально различны и подходы к начислению амортизации основных средств. Так, согласно п. 17 ПБУ 6/01 «стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации». Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете

(п. 25 ПБУ 6/01). Следуя нормам МСФО (IAS) 16, организация применяет метод начисления амортизации, который должен отражать схему ожидаемого потребления организацией будущих экономических выгод от использования основных средств. Обязательным условием является пересмотр способа амортизации не реже, чем в конце каждого финансового года, что связано с вероятностью значительных изменений в ожидаемой схеме потребления будущих экономических выгод. Согласно ПБУ 6/01 методы начисления амортизации основных средств не пересматриваются.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ. Изменение первоначальной стоимости основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. Согласно п. 29 МСФО (IAS) 16 «в качестве своей учетной политики организация должна выбрать либо модель учета по первоначальной стоимости, либо модель учета по переоцененной стоимости, и применять выбранную политику ко всему классу основных средств».

Согласно ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. В МСФО (IAS) 16 «после признания объекта основных средств в качестве актива, он должен учитываться по своей первоначальной стоимости за вычетом сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения». Будучи признанным в качестве актива «объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учету по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения. Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, чтобы не допустить существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости по состоянию на дату окончания отчетного периода».

Как видно из сравнения этих двух положений, для переоценки основных средств используются разные подходы (в МСФО (IAS) 16 - справедливая стоимость, в ПБУ 6/01 - текущая (восстановительная) стоимость).

Проведенный анализ основных положений МСФО (IAS) 16 и ПБУ 6/01 (Приложение Б) показал, что отечественная система бухгалтерского учета не всегда позволяет формировать объективную информацию о состоянии основных средств. В результате

упущенная информация приводит к снижению достоверности отчетности, что в свою очередь ведет к ущемлению интересов пользователей бухгалтерской отчетности.

В сложившейся ситуации представляется актуальной возможность перехода к ведению управленческого учета, опираясь на международные стандарты финансовой отчетности. Более того, процессы реформации, происходящие в настоящее время, ориентированы именно на МСФО. В этой связи возрастает необходимость в формировании профессионального бухгалтерского суждения уже на данном этапе развития организаций, обеспечив тем самым более достоверную информации на уровне финансового учета.

1.2 Учет поступления основных средств в ООО «Основа»

Бухгалтерия ООО «Основа» в своей деятельности руководствуется Положением о бухгалтерии предприятия и Учетной политикой организации, утвержденным директором ООО «Основа». Внутрихозяйственный контроль за учетом и сохранностью основных средств предприятия осуществляется в соответствии с Должностными инструкциями предприятия и преимущественно возложен на главного бухгалтера.

Основные средства на предприятии учитываются на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости. Учет основных фондов ведется по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов. Для организации синтетического учета на предприятии используются субсчета и субконто, предлагаемые программой «1С: Бухгалтерия 8.2» (рисунок 1).

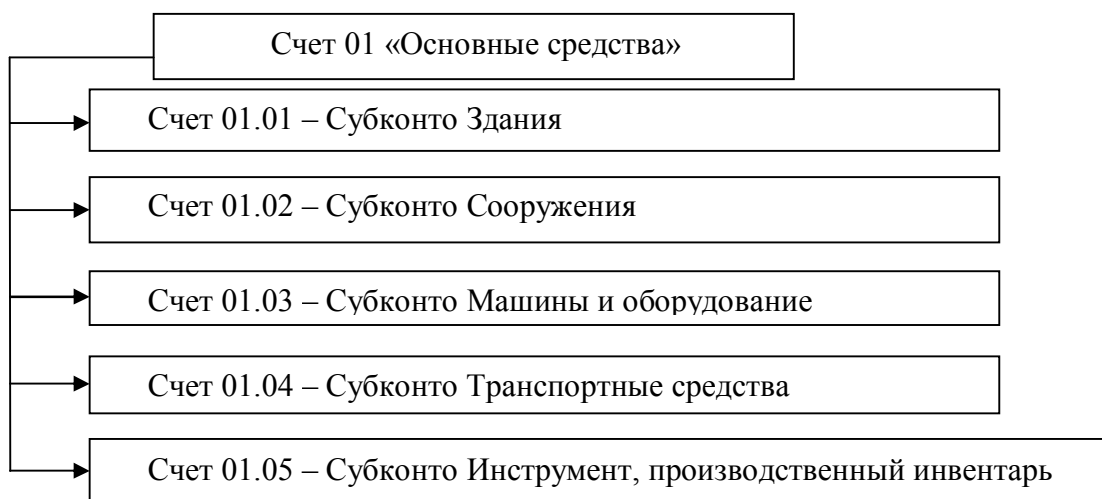


Рисунок 1 – Субконто субсчета 01 «Основные средства»

К счету 01 открыты следующие субсчета:

01.01 – Основные средства в организации (в разрезе расшифровок - субконто);

01.09 – Выбытие основных средств.

Основные средства поступают в организацию различными способами. Они могут быть приобретены, изготовлены и сооружены за плату, изготовлены и сооружены самой организацией, внесены учредителями в счет вклада в уставный капитал, получены безвозмездно, по договорам мены, выявлены в процессе проведения инвентаризации [4].

Поступление основных средств в ООО «Основа» производится преимущественно путем приобретения за счет собственных средств. Приходятся объекты основных средств согласно пункту 7 ПБУ 6/01 по первоначальной стоимости, которая определяется как сумма расходов на его приобретение, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

Организация учета основных средств подразумевает обязательное документирование операций. С 1 января 2013 г. требование о применении унифицированных форм при составлении первичных учетных документов в Федеральном законе от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» отсутствует, но их использование привычно для большинства организаций. Так как запрета на использование унифицированных форм в Законе N 402-ФЗ не содержится, ООО «Основа» продолжает их применять, в том числе и в учете основных средств, утвердив такое решение в своей учетной политике.

На рисунке 2 представлена схема движения данных об основных средствах в данной организации. Для документального оформления поступления основных средств в организацию в соответствии с Учетной политикой продолжают применяться следующие унифицированные формы документов:

- акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма N ОС-1);
- акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма N ОС-1б);
- инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма N ОС-6).

Поступившие основные средства оформляются актом (накладной) приемки - передачи (внутреннего перемещения) основных средств в момент покупки, то есть, когда переходит право собственности на это имущество (форма № ОС-1). Акт составляется на каждый объект, к нему прилагается техническая документация на данный объект, которая после открытия бухгалтерией инвентарной карточки передается в соответствующий отдел предприятия по месту эксплуатации. Заполняется столько экземпляров данного документа, сколько сторон участвует в сделке, с указанием времени ввода в эксплуатацию, даты изготовления, первоначальной стоимости и суммы амортизации в части полного восстановления.

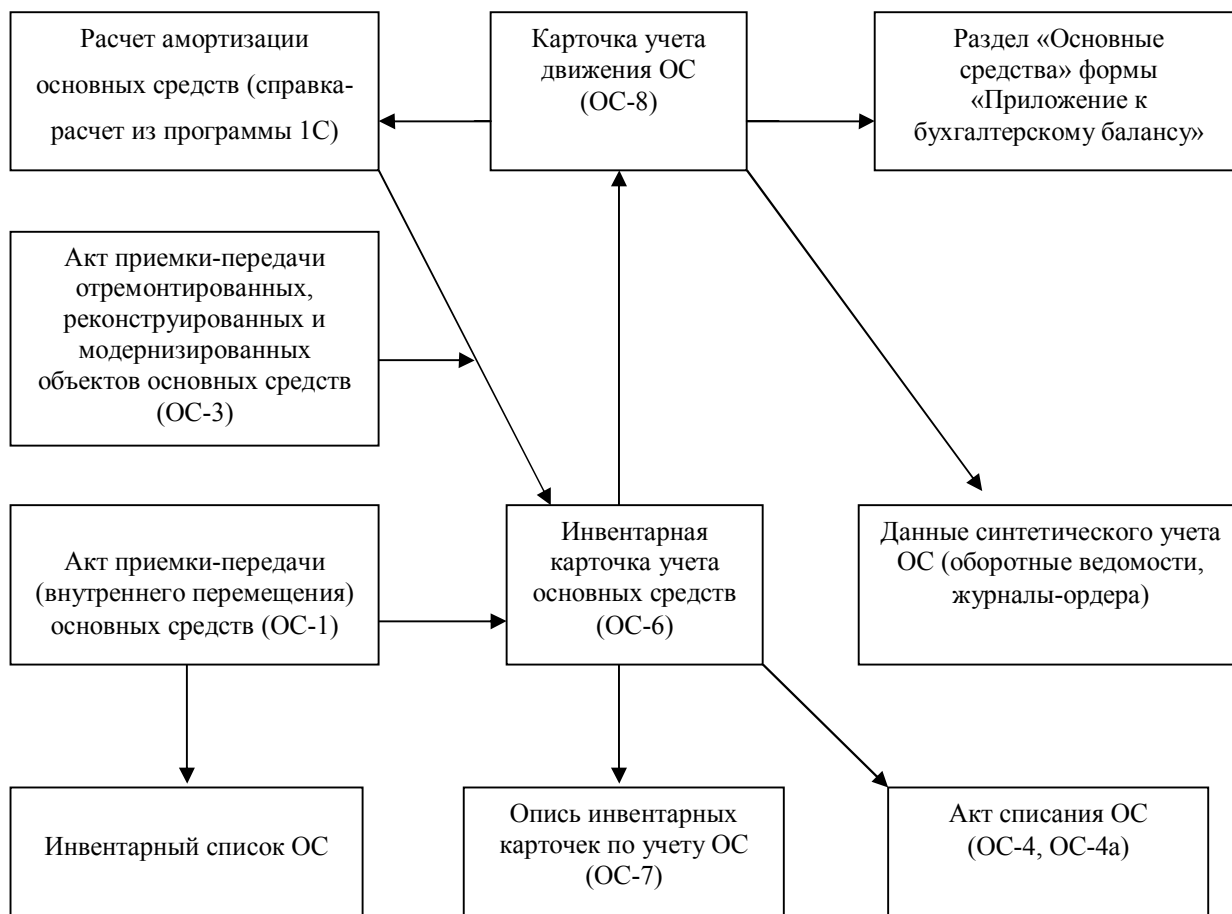


Рисунок 2 – Документальное оформление основных средств

Если же поступил объект основных средств, предварительно требующий монтажа, форма № ОС-1 заполняется только после монтажа.

Для обеспечения учета и контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту присваивается соответствующий номер. Так, инвентарные номера оборудованию присваиваются с 001 по 099; транспортным средствам - с 100 по 199, производственному инвентарю - с 200 по 299.

Инвентарный номер, присвоенный объекту в момент его поступления, проставляется на объекте красными чернилами, отмечается в первичных документах и сохраняется на весь период его нахождения на данном предприятии. В случае выбытия объекта его инвентарный номер не присваивается вновь поступившим объектам.

Аналитический учет основных средств обеспечивается в регистрах аналитического учета основных средств – инвентарных карточках, открываемых для каждого инвентарного объекта. Для карточки в ООО «Основа» продолжает использоваться типовая бланк (форма № ОС-6). Инвентарную карточку бухгалтер оформляет в одном экземпляре в момент принятия к учету основного средства в программе «1С: Бухгалтерия 8.2» и сразу распечатывает. В раздел 1 и раздел 2 карточки переносят сведения из акта приема-передачи

объекта основных средств (форма № ОС-1). Раздел 3 заполняют в случае переоценки основных средств, но в ООО «Основа» она в соответствии с Учетной политикой не производится, поэтому этот раздел не заполняется. В раздел 4 вносят сведения о внутреннем перемещении или выбытии основных средств.

Основанием для заполнения инвентарной карточки, помимо актов приема-передачи, являются технические паспорта и другие документы на приобретение инвентарного объекта основных средств, поскольку в карточке приводятся индивидуальные особенности объекта основных средств, данные о сроке полезного использования и способе начисления амортизации, установленных организацией.

Инвентарные карточки основных средств, используемых в хозяйственной деятельности, хранятся отдельно от карточек основных средств выбывших.

Далее рассмотрим, с какими особенностями может быть связан учет поступления основных средств в организации.

Бухгалтерский учет приобретения основного средства – аппарата окрасочного ST-895-4 у поставщиков в январе 2016 года раскрыт в таблице 1 на основании Акта приема-передачи объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма №ОС-1) № 1.

Таблица 1 – Учет поступления основного средства в ООО «Основа»

Д	К	Сумма, руб.	Содержание операций	Первичный документ
08.4	60	67 796,61	Отражена покупная стоимость приобретенного основного средства	Товарная накладная ТОРГ-12
19	60	12 203,39	Отражен НДС с покупки	Счет-фактура поставщика
01	08.4	67 796,61	Отражена первоначальная стоимость приобретенного основного средства в момент принятия его к учету	Акт о приеме – передаче ОС-1
60	51	80 000,00	Перечислено с расчетного счета поставщику	Выписка из расчетного счета, платежное поручение

Несовпадение бухгалтерского и налогового законодательства может повлечь за собой возникновение налоговых разниц, в том числе при поступлении основных средств. Однако рассмотренный выше пример не предусматривает таких по причине отказа от использования в учете «Положений по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 данным предприятием. [9] Далее рассмотрим, как ПБУ 18/02 может применяться организацией.

В 2015 году в налоговом учете основными средствами признавалось имущество, которое находится у организации или предпринимателя на праве собственности,

используется для получения дохода, служит более 12 месяцев и его стоимость превышает 40 000 руб. (п. 1 ст. 256 НК РФ).

С 01.01.2016 года в налоговом учете действует новый лимит стоимости: основным средством для целей налогообложения в 2016 году признается имущество ценой более 100 000 руб. [10] Соответствующие изменения внесены в п. 1 статей 256 и 257 НК РФ Федеральным законом от 08.06.2015 №150-ФЗ [11]. Из вышеописанного следует, что организации получили право единовременно списывать в расходы стоимость объектов, которые в 2015 году (по старым правилам) требовалось амортизировать, а именно большую часть офисной техники, мебели, рекламных конструкций и т. д. [12]

Таким образом, с принятием нового закона больше затрат можно учитывать единовременно в текущем периоде, что улучшает положение налогоплательщиков.

Следует помнить, что налоговый учет связывает увеличение минимального размера стоимости с моментом ввода в эксплуатацию, а не с моментом приобретения имущества. Следовательно, если имущество было приобретено в 2015 году, но введено в эксплуатацию после 01.01.2016, оно будет признано амортизируемым, если его стоимость будет превышать 100 000 рублей. [11] На основные средства, введенные в эксплуатацию до 1 января 2016 г. распространяются прежние правила: амортизации подлежит имущество стоимостью более 40 000 руб. То есть не возникнет оснований исключать из состава амортизируемого имущества те объекты, первоначальная стоимость которых составляет менее 100 000 руб., но сформирована до указанной даты. [13]

В бухгалтерском учете стоимостной критерий по основным средствам компании устанавливаются сами в учетной политике. При этом лимит не может быть более 40 000 руб. (абз. 4 п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). Такие правила действовали в 2015 году и актуальны для 2016 года до тех пор, пока не внесены корректировки в ПБУ 6/01 аналогично Налоговому кодексу. Министерство финансов РФ обсуждает возможность поднять стоимость основных средств в учете до 100 тыс. руб. Это позволило бы избежать разниц между налоговым и бухгалтерским учетом. [12]

В настоящее время у налогоплательщиков, которые после указанной даты приняли к учету активы стоимостью от 40 000 до 100 000 руб., возникают дополнительные сложности, связанные с необходимостью применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (далее – ПБУ 18/02). В таком случае актив может одновременно признаваться амортизируемым имуществом в целях бухгалтерского учета и не считаться таковым для налогового учета. [13]

Используя ПБУ 18/02, рассмотрим, какие расхождения могли быть отражены в учете ООО «Основа» при поступлении аппарата окрасочного ST-895-4 в январе 2016 года. Для

этого введем дополнительные условия: аппарат введен в эксплуатацию в том же месяце, установлен срок полезного использования 66 месяцев. Тогда норма амортизации – 1,515% (1/66).

В бухгалтерском учете организации в январе 2016 года расходов не будет, а в налоговом учете будет списана на расходы вся стоимость оборудования в размере 67 796,61 рублей. Согласно пунктам 12, 15 ПБУ 18/02 в учете возникают налогооблагаемая временная разница (далее - НВР) и соответствующее ей отложенное налоговое обязательство (далее - ОНО), которое отражается по Кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с Дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Амортизация в бухгалтерском учете по основному средству будет начисляться, начиная с февраля 2016 года, ее ежемесячная сумма будет равна – 1 027,22 рублей (67 796,61 руб. x 1,515%).

Далее в соответствии с пунктом 18 ПБУ 18/02 по мере начисления амортизации происходит уменьшение возникшей НВР и погашение соответствующего ей ОНО, поскольку сумма ежемесячных амортизационных отчислений признается в бухгалтерском учете, а в налоговом учете расходов не будет. То есть на последнее число каждого месяца ОНО уменьшается, что отражается записью по дебету счета 77 и кредиту счета 68 .

В бухгалтерском учете событие будет оформлено согласно таблице 2:

Таблица 2 – Учет поступления основного средства с применением ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»

Д	К	Сумма, руб	Содержание операции	Первичный документ
01	08.4	67 796,61	принят к учету объект основных средств	Акт о приеме-передаче ОС-1
68.4	77	13 559,32	сформировано ОНО	Бухгалтерская справка-расчет

Ежемесячно, начиная с февраля 2016 года в течение срока использования основного средства (66 месяцев), будут выполняться записи, указанные в таблице 3.

Таблица 3 – Признание основного средства в учете с применением ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»

Д	К	Сумма, руб	Содержание операции	Первичный документ
25	02	1 027,22	начислена амортизация	Бухгалтерская справка-расчет
77	68.4	205,44	погашение ОНО	

В результате указанных операций сальдо по счету 77 будет равно нулю, что подтверждает правильность проведенных расчетов и применения ПБУ 18/02.

Представленный пример приведен с допущением о приобретении актива за счет собственных средств организации. Но на практике часто встречаются случаи, когда организация осуществляет приобретение не за счет собственных средств, а за счет средств кредита, в связи с которым у кредитуемой организации возникают дополнительные затраты в виде процентов за пользование денежными средствами.

В отечественной системе бухгалтерского учета порядок отражения затрат по привлеченным кредитам и займам регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/08 (далее – ПБУ 15/08). [14]

Пункты 7-9 описывают варианты признания расходов, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, а также соответствующие им условия. Обобщая их содержание, выделим два метода:

– включение процентов в стоимость инвестиционного актива (первоначальную стоимость будущего основного средства), непосредственно связанных с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такового;

– признание в качестве прочих расходов (единовременно в том периоде, к которому относится начисление) в той части, которая не подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

В этих же пунктах дана трактовка инвестиционного актива: «...объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком в качестве основных средств...». Но какой отрезок времени считать длительным, а какие расходы существенными, в Положении не указано. Поэтому, во избежание практических ошибок в учете, организации следует прописать в Учетной политике критерии «длительности» и «существенности», что становится логичным, поскольку масштабы различных предприятий могут существенно отличаться, и унификация критериев не позволит обеспечить достоверность учетной информации.

С порядком признания процентных расходов по кредиту в бухгалтерском и налоговом учете связаны налоговые расхождения [15]. Систематизируем их в таблице 4, а далее рассмотрим на примере особенности формирования первоначальной стоимости инвестиционного актива (далее – ИА).

Таблица 4 – Формирование первоначальной стоимости основных средств

Вид расходов	Первоначальная стоимость	
	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Проценты по кредитам, полученным для покупки (строительства) основного средства – инвестиционного актива, начисленные с момента начала покупки до конца месяца, в котором основное средство ввели в эксплуатацию	Включают в стоимость основного средства в полном объеме (п. 8 ПБУ 6/01; п. 9 и 12 ПБУ 15/2008)	Не включают (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ – внереализационные расходы)
Проценты по кредиту, полученному для покупки (строительства) основного средства, не являющегося инвестиционным активом, либо начисленные после ввода основного средства в эксплуатацию	Не включают (п. 9 и 12 ПБУ 15/2008)	

1 апреля 2016 года ООО «Основа» взял кредит в банке «Интеза» в размере 1 300 000 рублей на строительство установки для завинчивания винтовых свай (далее - Установка) на срок 2 года под 19,5% годовых. Расчетные сроки строительства составили 6 месяцев. Срок полезного использования объекта предполагается равным 100 месяцам.

Представим бухгалтерские записи по указанной ситуации в таблице 5, моделируя дополнительные данные, чтобы отразить принцип формирования первоначальной стоимости.

Таблица 5 – Бухгалтерские операции по учету процентов за кредит в стоимости инвестиционного актива

Дата	Содержание операции	Д	К	Сумма, руб.
01.04.2016	Получен кредит на строительство Установки	51	67	1 300 000
26.04.2016	Отражены затраты в стоимости строящегося основного средства:			
	- счет поставщика	08.3	60	60 175,81
	- заработной плате работникам, участвующим в создании инвестиционного актива	08.3	70	45 846,98
	- отчисления по законодательству, в том числе:			
	- взносы на пенсионное страхование	08.3	69.1	13 238,68
	- взносы на социальное страхование	08.3	69.2	1 745,1
	- взносы на обязательное медицинское страхование	08.3	69.3	3 068,97
	- взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	08.3	69.4	782,29
	Выделен входной НДС	19	60	10 831,65

30 апреля 2016 были начислены проценты за пользование кредитом. Так как кредит оформлен на долгосрочной основе, необходимо рассчитать сумму к погашению по формуле сложных процентов:

$$\text{Сумма к возврату} = 1\,300\,000 \times (1 + 0,195)^2 = 1\,856\,432,50 \text{ руб.}$$

Откуда процентный расход по кредиту составит:

$$\text{Сумма \% за весь срок} = 1\,856\,432 - 1\,300\,000 = 556\,432,50 \text{ руб.}$$

В этом случае сумма начисленных процентов за апрель рассчитывается следующим образом:

$$\text{Сумма \% на 30.04.16} = \frac{556\,432,50 \text{ руб.}}{730 \text{ дней}} \times 30 \text{ дней} = 22\,867,09 \text{ руб}$$

30 апреля 2016:

Д 08.3 К 67 22 967,09 - начислены проценты за пользование кредитом

Согласно п.7 ПБУ 15/08 расход, связанный с начисленными процентами отсутствует, так как они включаются в стоимость инвестиционного актива. А в налоговом учете начисленные проценты будут признаны согласно пп.8 ст.269 в качестве внереализационных расходов одновременно на дату начисления. Указанное отклонение в расходах обуславливает возникновение налогооблагаемой временной разницы (НВР), равной сумме начисленных процентов (22 867,09 руб.) и соответствующего ей отложенного налогового обязательства (ОНО) в сумме 4 573,42 руб. (=22 867,09 × 20%)

Д 68 К 77 4 573,42 – начислено отложенное налоговое обязательство

До момента принятия объекта к учету в налоговом учете ежемесячно начисляемые проценты будут признаны внереализационным расходом, а в бухгалтерском учете - продолжать включаться в стоимость инвестиционного актива. Ежемесячное признание расхода по процентам в налоговом учете в противовес отсутствию расходов в бухгалтерском учете будет создавать аналогичную ситуацию каждый раз, до тех пор, пока объект не будет принят к учету.

Смоделируем дальнейшее развитие событий, упуская раскрытие статей затрат на создание инвестиционного актива. Допустим, что организация согласно расчетному сроку строительства окончила его в период 6 месяцев (к 1.10.2016), а также согласно смете полностью использовало полученную сумму кредита, которая накоплена на счете 08.3.

Таким образом, стоимость Установки будет включать не только сумму основного долга, но и проценты, начисленные к моменту ввода в эксплуатацию (с 01.04.16 по 30.09.16 включительно).

$$\text{Сумма процентов, накопленная в стоимости актива на 30.09.16} = \frac{556\,432,50}{730} \times 183 = 139\,489,24 \text{ руб}$$

Сумма процентов по кредиту, которая должна быть признана в первоначальной стоимости ИА = 139 489,24 рублей. Эта же сумма составляет накопленную к принятию в учету НВР, а соответствующее ей ОНО на счете 09 накоплено в размере 27 897,85 руб. Первоначальная стоимость Установки в бухгалтерском учете составит (накопление на 08.3) 1 439 489,24 (=1 300 000+139 489,24) рублей.

1 октября 2016:

Д 01 К 08.3 1 439 489,24 – Установка принята к учету и введена в эксплуатацию

После принятия к учету необходимо обозначить 2 аспекта:

– в бухгалтерском учете первоначальная стоимость завершеного строительством объекта основных средств включает помимо суммы основного долга начисленную за все время строительства сумму процентов. При этом в налоговом учете проценты уже были признаны в качестве внереализационного расхода в предыдущие месяцы. Таким образом, первоначальная стоимость Установки в налоговом учете составит 1 300 000 руб.;

– в бухгалтерском учете проценты, начисленные после принятия инвестиционного актива к учету, не включаются в его стоимость, они будут отнесены на прочие расходы организации в период начисления и, следовательно, не будут создавать налоговых разниц. Таким образом, начисленные за октябрь проценты будут отнесены на счет учета прочих расходов 91.2. Указанный порядок соблюдается до конца срока начисления процентов.

31 октября 2016:

Д 91.2 К 67 23 629,33 – начисленные по кредиту проценты включены в состав прочих расходов периода

Далее, с 1 ноября 2016 начинается перенос части стоимости на себестоимость основного средства посредством амортизации как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Так как срок полезного использования объекта одинаков (100 месяцев, $N_a=0,01$), расхождений нет.

$$A_{\text{месяц}}^{\text{БУ}} = 1\,439\,489,24 \times 0,01 = 14\,394,89 \text{ руб}$$

Рассчитанная сумма и будет расходом, признаваемым в бухгалтерском учете. В то время, как в налоговом учете вследствие отличий в первоначальной стоимости основного средства будет начислена иная сумма амортизации:

$$A_{\text{месяц}}^{\text{НУ}} = 1\,300\,000 \times 0,01 = 13\,000 \text{ руб.}$$

Превышение расхода по амортизации в бухгалтерском учете над налоговой амортизацией на 1 394,89 рублей создает основание для погашения суммы ОНО, накопленной в процессе создания Установки. Погашение ОНО производим в части амортизации, используя рассчитанную выше сумму накоплений на счете 09:

$$\frac{27\,897,85}{100} = 278,98$$

Д 77 К 68 278,98 – погашение ОНО

Данная запись будет производиться каждый месяц (100 месяцев) до полного списания первоначальной стоимости на себестоимость основного средства. Отложенное налоговое обязательство при досрочном выбытии актива списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

1.3 Учет выбытия основных средств

Стоимость выбывающих или не способных приносить организации экономических выгод (дохода) в будущем объектов основных средств согласно нормам бухгалтерского законодательства подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Доходы и расходы от списания основного средства с бухгалтерского учета отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов, что определено п. 31 ПБУ 6/01, п. 86 Методических указаний N 91н.

Выбытие объектов основных средств в ООО «Основа» обусловлено либо их продажей, либо прекращением использования вследствие морального или физического износа. Независимо от причин выбытие основных средств оформляется актами соответствующей формы, которые составляются ликвидационной комиссией, состоящей из специалистов организации, назначаемой приказом руководителя организации.

Выбытие основного средства по причине его продажи или передачи другой организации оформляется помощи актов форм N ОС-1, ОС-1а, ОС-1б. На основании акта производится запись в инвентарной карточке переданного объекта основных средств, которая прилагается к акту о приеме-передаче основных средств. Инвентарный номер выбывшего объекта не присваивается новому объекту основных средств в течение пяти лет по окончании года выбытия.

В июне 2014 г. ООО «Основа» было принято решение о реализации автомобиля грузового «Газель», стоимость которого составляет 215 350 руб. (в том числе НДС).

Первоначальная стоимость объекта – 623 332,18 руб. При принятии объекта к учету организацией был установлен срок полезного использования, равный 37 месяцам, фактический срок эксплуатации на момент продажи – 2 года 5 месяцев (29 месяцев). Начисление амортизации производилось линейным методом, сумма начисленной амортизации – 488 557,78 руб., остаточная стоимость объекта – 134 774,40 руб.

В бухгалтерском учете организации операции по продаже объекта основных средств отражены в таблице 6.

Таблица 6 – Учет реализации основного средства в ООО «Основа»

Д	К	Сумма, руб.	Содержание операций	Первичный документ
62	91.1	215 350	Отражена договорная стоимость проданного основного средства	Акт о приеме – передаче ОС-1
91.2	68.2	32 850	Начислен НДС с суммы реализации	Счет-фактура, выставленный покупателю
01.9	01.1	623 332,18	Отражена первоначальная стоимость проданного автомобиля	Акт о приеме – передаче ОС-1
02	01.9	488 557,78	Списана сумма амортизации, начисленной за время эксплуатации автомобиля	Акт о приеме – передаче ОС-1
91.2	01.9	134 774,40	Списана остаточная стоимость проданного автомобиля	Акт о приеме – передаче ОС-1
91.9	99	47 725,60	Отражена прибыль от продажи основного средства	Акт о приеме – передаче ОС-1

Если основное средство списывается по причине физического или морального износа, то списанию в организации предшествуют определенные процедуры, позволяющие определить целесообразность дальнейшего использования основного средства, возможность его восстановления.

Для этих целей согласно п. 77 Методических указаний N 91н в организации приказом руководителя создана комиссия, состоящая из соответствующих должностных лиц, в том

числе главного бухгалтера, а также лица, ответственного за сохранность объектов основных средств в организации, в компетенцию которой входят:

- осмотр основного средства, подлежащего списанию с использованием необходимой технической документации, а также данных бухгалтерского учета, установление пригодности для дальнейшего использования объекта, возможности и эффективности его восстановления;

- установление причин списания (физический и моральный износ, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта для производства продукции, выполнения работ и услуг либо для управленческих нужд и другое);

- возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов выбывающего основного средства и их оценка исходя из текущей рыночной стоимости;

- составление акта на списание объекта основных средств.

Для документального оформления ликвидации основных средств применяются утвержденные Постановлением N 7:

- форма N ОС-4 «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)»

- форма N ОС-4а «Акт о списании автотранспортных средств»;

- форма N ОС-4б «Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)».

Решение комиссии о списании объекта основных средств оформляется соответствующим актом, который составляется в двух экземплярах и подписывается членами комиссии. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

Акт на списание утверждается руководителем организации и передается в бухгалтерию. На его основании делается отметка о выбытии основного средства в инвентарной карточке или книге (формы N ОС-6, ОС-6а, ОС-6б).

Детали, узлы и агрегаты выбывающего объекта основных средств, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы приходятся по текущей рыночной стоимости на дату списания.

В феврале 2015 г. в ООО «Основа» был ликвидирован в связи с физическим износом комплект Т-2 окрасочного оборудования, что было оформлено Актом о списании объекта основных средств № 000001 от 10.02.2015 г.

Первоначальная стоимость комплекта составила 53 389,83 руб., сумма начисленной

амортизации – 34 110,15 руб. Установленный срок полезного использования – 3 года, фактический срок эксплуатации составил 23 месяца.

Бухгалтерские операции оформлены в таблице 7.

Таблица 7 – Учет ликвидации основного средства в ООО «Основа»

Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Содержание операций	Первичный документ
01.9	01.1	53 389,83	Отражена первоначальная стоимость ликвидируемого комплекта	Акт о списании объекта основных средств
02	01.9	34 110,15	Списана сумма амортизации, начисленной за время эксплуатации комплекта	Акт о списании объекта основных средств
91.2	01.9	19 279,68	Списана остаточная стоимость проданного оборудования	Акт о списании объекта основных средств
99	91.9	19 279,68	Отражен убыток от ликвидации окрасочного оборудования	Акт о списании объекта основных средств

На выбытие комплекта окрасочного составлен Акт о списании объекта основных средств унифицированной формы ОС-4 № 1.

Финансовый результат от выбытия основных средств в исследуемой организации определяется при закрытии счетов в конце месяца

При рассмотрении учета выбытия необходимо помнить о существовании оценочных обязательств и связанных с ними резервов, в частности резерва по выводу из эксплуатации основных средств.

Резервирование имеет немалую значимость в формировании финансового результата, поскольку обеспечивает распределение во времени затрат, относящихся к нескольким последующим отчетным периодам. С начала 2011 года в российском законодательстве произошло существенное изменение: ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (далее – ПБУ 8/2010) представило новый порядок начисления резервов, максимально приближенный к позиции МСФО по данному вопросу. [16]

ПБУ 8/2010 закрепляет обязанность по признанию оценочных обязательств в бухгалтерском учете при соблюдении условий, названных в п.5, причем условия должны выполняться одновременно.

Пунктом 8 ПБУ 8/2010 предписан следующий порядок отражения в бухгалтерском учете: «Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов. В зависимости от характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы, либо включается в

стоимость актива». Аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» ведется по отдельным резервам.

Величина оценочных обязательств, сформированных в бухгалтерском учете на отчетную дату, отражается в бухгалтерском балансе по строкам «Оценочные обязательства» в составе долгосрочных или краткосрочных обязательств в зависимости от срока обращения (погашения) [17].

В настоящей работе интерес представляет резерв по выводу из эксплуатации основных средств и восстановлению природных ресурсов: например, в отношении таких групп основных средств, как скважины, линии электропередачи, трубопроводы и другие линейные объекты. Однако применительно к данному виду обязательств в ПБУ 8/2010 не прописаны особые требования, необходимость формирования соответствующего резерва вытекает из общих критериев оценочных обязательств.

Несмотря на сближение с международными стандартами, в настоящее время необходимость капитализации будущих затрат по демонтажу в соответствии с МСФО (IAS) 16 является принципиальным отличием от российского учета. Российское законодательство лишь предусматривает возможность включения величины оценочного обязательства в стоимость актива при его признании (п.8 ПБУ 8/2010), в то время как международный стандарт предписывает включение суммы, связанной с выводом из эксплуатации основного средства в его первоначальную стоимость. [18]

В этом случае необходимо руководствоваться вторым документом в области учета оценочных обязательств, коим является Письмо Минфина РФ N ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации». В частности, п. 13 разъясняет, что «при отсутствии оснований для включения величины оценочного обязательства, связанного с экологической деятельностью, в стоимость актива эта величина относится на расходы по обычным видам деятельности (например, расходы на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий) или на прочие расходы (например, обязательства по искам в возмещение ущерба, нанесенного окружающей среде)».[19]

В случае признания оценочных обязательств связанных с приобретением (созданием) объекта основных средств величина резерва включается в стоимость приобретаемого (строящегося) объекта на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом 96 «Резервы предстоящих расходов». Далее величина оценочного обязательства по этому объекту должна включаться в его первоначальную стоимость в момент признания в качестве объекта основных средств.

Величина оценочного обязательства, включенная в первоначальную стоимость основного средства, может корректироваться по результатам ежегодной проверки. Корректировка же первоначальной стоимости основного средства по результатам проверки величины оценочного обязательства правилами бухгалтерского учета не предусмотрена. То есть изменение величины оценочного обязательства не должно оказывать влияния на уже сформированную первоначальную стоимость основного средства. Поэтому организациям порядок учета изменений оценочных обязательств по объектам основных средств необходимо разработать самостоятельно и закрепить его в учетной политике. [20]

В отношении величины данных обязательств и срока их погашения существует неопределенность. Указания на то, как определить величину оценочного обязательства приводятся в разделе 3 ПБУ 8/2010. Обратим внимание на п. 20, который предписывает «в случае превышения предполагаемого срока исполнения оценочного обязательства временного отрезка в 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике», учитывать его по приведенной стоимости, «увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения (проценты) признается прочим расходом организации». [21,22]

В целях регламентации учета резервов в налоговом законодательстве ст. 265 НК РФ содержит указание на включение расходов по выводу из эксплуатации, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, в состав внереализационных расходов. При этом расходы признаются в том отчетном периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок (Письмо Минфина РФ от 17 января 2006 года №03-03-04/1/27).

Для наглядности рассмотрим последствия расхождений бухгалтерского и налогового законодательства по этому вопросу на примере.

Руководство ООО «Основа» в июне 2016 года планирует приступить к строительству объекта основных средств – очистного сооружения, по окончании срока службы которого предполагается его демонтаж. Оценочная сумма расходов по выводу из эксплуатации очистного сооружения после прекращения работы объекта составляет 3 631 772,88 рублей. Затраты на строительство согласно проектно-сметной документации - 10 856 350 рублей. Срок полезного использования определен равным 25 лет. Ставка дисконтирования – 5%.

В бухгалтерском учете первоначальная стоимость данного объекта основных средств будет включать не только затраты на его строительство, но и сумму расходов по выводу из эксплуатации.

Поскольку расходы по выводу объекта основных средств будут понесены по окончании срока его полезной службы, запись по формированию резерва производится на сумму, определяемую дисконтированием стоимости будущего оттока денежных средств, необходимых для погашения обязательства, которая определяется по формуле:

$$\text{Дисконтированная сумма резерва} = \text{Оценочная сумма резерва} \times \frac{1}{(1+r)^n} \quad (1)$$

где r – ставка дисконтирования, %

n – срок полезного использования, лет

$$\text{Оценочная сумма резерва} \times \frac{1}{(1+0,05)^{25}} = 1\,072\,472,60 \text{ руб.}$$

Бухгалтерские записи по формированию первоначальной стоимости отражены в таблице 8.

Таблица 8 – Формирование первоначальной стоимости очистного сооружения в бухгалтерском учете

Содержание операций	Д	К	Сумма, руб.
Отражены затраты по строительству очистного сооружения	08.3	07,10,60	10 856 350,00
Отражен резерв на вывод из эксплуатации по текущей дисконтированной стоимости в первоначальной стоимости очистного сооружения	08.3	96	1 072 472,60
Очистное сооружение принято к учету и введено в эксплуатацию	01	08.3	11 928 822,60

С 1 числа следующего месяца начнется начисление амортизации как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Однако суммы их будут различны, поскольку в налоговом учете сумма резерва не включается в первоначальную стоимость объекта основных средств, то есть первоначальная стоимость очистного сооружения для налогового учета равна 10 856 350 рублей. Рассчитаем годовую амортизацию для обоих случаев:

$$A_{\text{год}}^{\text{БУ}} = 11\,928\,822,60 \times 0,04 = 477\,152,90 \text{ руб.}$$

$$A_{\text{год}}^{\text{НУ}} = 10\,856\,350,00 \times 0,04 = 434\,254,00 \text{ руб.}$$

Превышение бухгалтерской амортизации над суммой налоговых амортизационных отчислений на 42 898,90 руб. влечет возникновение вычитаемой временной разницы (ВВР) и сопутствующего ему отложенного налогового актива (ОНА).

Д 09 К 68.4 714,98 – начислен отложенный налоговый актив

Ежемесячное начисление амортизации к концу срока полезного использования создаст сумму отложенного налогового обязательства в размере 214 494,52 руб. $(714,98 \times 12 \times 25)$

Кроме того, в бухгалтерском учете будет производиться доначисление резерва следующим образом:

Д 91.2 Д 96 53 623,63- доначислен резерв в конце 1-го года эксплуатации

Размер резерва определен умножением ставки дисконтирования на оценочную величину резерва, включенную в первоначальную стоимость очистного сооружения. При этом в налоговом учете, как было отмечено выше, расходов не возникнет. На этом основании возникнет другая вычитаемая временная разница, равная сумме бухгалтерской амортизации, и соответствующий отложенный налоговый актив.

Д 09 К 68.4 10 724,73 - начислен отложенный налоговый актив (к концу года)

В конце второго года эксплуатации резерв будет рассчитан умножением ставки дисконтирования на сумму резерва, накопленную на счете 96, то есть с учетом величины, доначисленной в конце предыдущего года:

$$\begin{array}{l} \text{Увеличение суммы резерва} \\ \text{к концу 2 – го года} \end{array} = 5\% \times (1\,072\,472,60 + 53\,623,63) = 56\,304,81$$

Отложенный налоговый актив будет рассчитан аналогично предыдущему году.

Д 91.2 Д 96 56 304,81 – доначислен резерв конце 2-го года эксплуатации.

Д 09 К 68.4 11 260,96 – начислен отложенный налоговый актив.

Результаты дальнейших расчетов сведены в Приложении В. Таким образом, по окончании срока полезного использования очистного сооружения на счете учета предстоящих расходов (96) будет накоплена полная сумма резерва. А на счете 09 – отражены отложенные налоговые активы по двум основаниям:

- по амортизации основного средства – 214 494,52 руб.
- по амортизации дисконта – 511 860,06 руб.

Отложенный налоговый актив в полной сумме подлежит погашению:

Д 68.4 К 09 726 354,58 – погашение ОНА

2 Бухгалтерский и налоговый учет амортизации и восстановления основных средств

2.1 Учет амортизации основных средств

Основные средства организации в бухгалтерском и налоговом учете подлежат ежемесячной амортизации.

В российском законодательстве о бухгалтерском учете отсутствует определение термина "амортизация". В "Современном экономическом словаре" (под ред. Райзберга Б.А., Лозовского Л.Ш., Стародубцевой Е.Б.) приведено следующее определение: «Амортизация (от латинского слова *amortisatio* - погашение) - исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования».

Таким образом, амортизацию необходимо понимать как перенос стоимости потребленных средств труда на произведенный с их помощью продукт. Сумма амортизационных отчислений включается в издержки производства (в себестоимость продукции) и таким образом переходит в цену продукции.

Важным моментом при определении параметров начисления амортизации является единение с налоговым учетом. Различия в методах, сроках неизбежно влекут возникновение налоговых последствий согласно ПБУ 18/02.

В первую очередь, необходимо определить метод начисления амортизации. В бухгалтерском учете на этом этапе существуют четыре альтернативы:

- линейный способ;
- метод уменьшаемого остатка;
- списание стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- списание стоимости пропорционально объему продукции или работ.

В налоговом учете лишь две альтернативы:

- линейный метод;
- нелинейный метод.

В Учетной политике ООО «Основа» установлено использование линейного способа начисления амортизации по отношению ко всем группам основных средств как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Такой выбор главный бухгалтер объясняет стремлением к максимальному сближению способа начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.

Также для максимального сближения бухгалтерского учета и налогового учета главным бухгалтером ООО «Основа» при составлении Учетной политики предусмотрена группировка амортизируемого имущества по амортизационным группам в зависимости от срока его полезного использования. Срок полезного использования определяется

организацией самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями ст. 258 НК РФ. [23]

Для тех видов основных средств, которые не поименованы в классификации, срок полезного использования определяется организацией самостоятельно, исходя из технических условий или рекомендаций изготовителя (п. 6 ст. 258 НК РФ) и закрепляется специальным приказом руководителя организации.

В соответствии с действующим порядком начисление амортизационных отчислений начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету (п. 21 ПБУ 6/01).

Вместе с тем п.4 ст. 259 Налогового кодекса предписывает начало начисления амортизации «с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию».

В бухгалтерском учете ООО «Основа» амортизация начисляется автоматизировано в «1С: Бухгалтерия» при закрытии месяца:

– по производственным основным средствам проводкой: Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 02 «Амортизация основных средств»;

– по непроизводственным основным средствам проводкой: Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 02 «Амортизация основных средств».

Начисленная амортизация отражается в распечатываемых из программы по окончанию каждого месяца регистрах аналитического учета «Ведомость учета сумм начисленной амортизации».

«Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета» [4].

Начисление амортизации в соответствии с учетной политикой организации прекращается только в случаях, если по решению руководителя организации основные средства переведены на консервацию на срок более трех месяцев, а также на период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев (п. 23 ПБУ 6/01). В исследуемый период с 2013 по 2014 гг. случаи такого прекращения начисления амортизации отсутствуют.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

В целях оптимизации учета производственных основных средств ООО «Основа» предлагается изменить способ начисления амортизации – использование для самой активной

части основных средств – производственного оборудования – способа уменьшаемого остатка. Применяемый линейный способ отличается простотой расчетов, однако предполагает, что основные средства будут равномерно использоваться в течение срока полезного использования, не учитывая степень их износа со временем. Способ уменьшаемого остатка относится к разряду ускоренных способов, обеспечивающих неравномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования объектов основных средств: более интенсивно в первые годы, менее интенсивные — в последние. Это объясняется в частности тем, что в настоящее время производственное оборудование вследствие технического прогресса интенсивно теряет свои потребительские качества, то есть достаточно быстро морально устаревает. Поэтому очень часто оборудование списывается вследствие морального износа, а не физического. В этих условиях представляется экономически обоснованным решение списывать на текущие затраты большую часть амортизационных отчислений в первые годы эксплуатации оборудования, чем в последующие.

Еще одной отличительной чертой налогового учета от бухгалтерского в плане амортизационных мероприятий является наличие такого понятия как амортизационная премия.

Пункт 9 статьи 258 НК РФ указывает на «...право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств»

Если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10 процентов (не более 30 процентов) первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода, а суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп за вычетом не более 10 процентов (не более 30 процентов) таких сумм.

В свою очередь в бухгалтерский учет амортизационную премию не предусматривает вовсе: стоимость основных средств переносится на расходы исключительно посредством механизма амортизации. Из такого противоречия неизбежно вытекают временные разницы, рассмотрим их на примере.

Организация приобрела автомобиль Hyundai i30, стоимостью 999 426 руб. Срок полезного использования определен равным 5 годам. В бухгалтерском учете амортизация

начисляется линейным методом. В налоговом учете организация использует право на «амортизационную премию», при этом намерена применить наибольшую из возможных ставок. Необходимо отразить налоговые последствия согласно ПБУ 18/02.

Поскольку нам известен срок полезной службы автомобиля, и он одинаков, рассчитаем норму амортизации:

$$Na = 1/5 = 0,2$$

В бухгалтерском учете сумма годовой амортизации будет рассчитана исходя из первоначальной стоимости:

$$A_{\text{год}}^{\text{БУ}} = 999\,426 * 0,2 = 199\,885,2 \text{ руб.}$$

Сложнее ситуация в налоговом учете. Прежде всего, необходимо устранить неопределенности: возможные размеры процентных ставок амортизационной премии в доле от первоначальной стоимости основного средства согласно ст. 258 НК РФ – не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам и не более 10% в остальных случаях.

Теперь для того чтобы выбрать максимальную ставку уточним, к какой амортизационной группе относится данный объект. Руководствуясь классификацией, приведенной в п.3 ст.258, определяем, что имущество со сроком полезного использования 5 лет относится к третьей амортизационной группе, а значит, максимально возможная ставка для данного объекта принимается равной 30%. Следовательно, сразу после ввода в эксплуатацию в налоговом учете начислим премию, равную 299 827,8 руб. (=999 426*30%).

Также в течение первого года эксплуатации будет начислена амортизация, но от первоначальной суммы, уменьшенной на величину премии (абз.2, п.9, ст.258 НК РФ):

$$A_{\text{год}}^{\text{НУ}} = (999\,426 - 299\,827,8) * 0,2 = 139\,919,64 \text{ руб}$$

Таким образом, сумма расходов в первый год в налоговом учете будет складываться из суммы амортизационной премии и величины амортизации.

$$\text{Расход}_{1\text{-й год}}^{\text{НУ}} = 299\,827,8 + 139\,919,64 = 439\,747,44 \text{ руб}$$

Дальнейшие расчеты временных разниц, а также их последствия представим в таблице 9.

В месяце начала амортизации основного средства расход в налоговом учете будет больше, чем в бухгалтерском. В этом месяце между учетами появляется разница, которая является налогооблагаемой временной разницей (п. 12 ПБУ 18/02). Эта разница приводит к возникновению в учете отложенного налогового обязательства (п. 15 ПБУ 18/02).

Таблица 9 – Расчет налоговых последствий в результате применения амортизационной премии

Год	Расход в бухгалтерском учете, руб.	Расход в налоговом учете, руб.	Временная разница, руб.	Содержание операции	Д	К	Сумма, руб.
1	199 885,20	439 747,44	-239 862,24	начисление ОНО	68	77	47 972,45
2	199 885,20	139 919,64	59 965,56	погашение ОНО	77	68	11 993,11
3	199 885,20	139 919,64	59 965,56	погашение ОНО	77	68	11 993,11
4	199 885,20	139 919,64	59 965,56	погашение ОНО	77	68	11 993,11
5	199 885,20	139 919,64	59 965,56	погашение ОНО	77	68	11 993,11
Итого	999 426,00	999 426,00	0				

В месяце начала амортизации основного средства расход в налоговом учете будет больше, чем в бухгалтерском. В этом месяце между учетами появляется разница, которая является налогооблагаемой временной разницей (п. 12 ПБУ 18/02). Эта разница приводит к возникновению в учете отложенного налогового обязательства (п. 15 ПБУ 18/02).

Начиная со второго месяца начисления амортизации, расход в налоговом учете будет меньше, чем в бухгалтерском. Это происходит из-за того, что величина ежемесячной амортизации в бухучете больше, поскольку она рассчитана из первоначальной стоимости актива без учета амортизационной премии. Поэтому, начиная со второго месяца, в учете будет происходить уменьшение налогооблагаемой временной разницы и, соответственно, погашение отложенного налогового обязательства (п. 18 ПБУ 18/02).

Другие расхождения между двумя рассматриваемыми видами учета возможны и при изменении срока полезного использования объектов основных средств, при применении повышающих коэффициентов.

2.2 Учет затрат на восстановление основных средств в процессе эксплуатации

Для обеспечения бесперебойной работы основных средств необходимо не только наблюдать за их состоянием в процессе производства, но и периодически их восстанавливать путем проведения ремонта (текущего или капитального), модернизации и реконструкции.

Однако в системе бухгалтерского учета до сих пор отсутствуют определения следующих терминов: "достройка", "дооборудование", "реконструкция" и "модернизация". В результате на практике часто возникают вопросы, что именно следует относить к достройке, дооборудованию, модернизации и реконструкции основных средств. Это в свою очередь обуславливает проблемы с последующей оценкой основных средств, поскольку в

зависимости от квалификации работ в качестве достройки, дооборудования, модернизации или реконструкции, решается и вопрос о том, должна ли быть изменена первоначальная стоимость объектов основных средств. Рассмотрим трактовку понятий, опираясь на различные источники.

Модернизация и реконструкция имеют цель улучшения нормативных показателей функционирования объектов основных средств.

Под модернизацией понимается комплексное восстановительных работ, в результате которых происходит улучшение качественных и/или количественных характеристик объекта основных средств или изменение его функциональной принадлежности. Поэтому затраты на модернизацию учитываются в составе вложений во внеоборотные активы, а по окончании цикла работ относятся на увеличение первоначальной стоимости восстановленного объекта. При этом может быть изменен и срок полезного использования.[24]

Затраты на капитальные вложения, связанные с реконструкцией или модернизацией, аккумулируются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" на отдельном субсчете (например 9 "Реконструкция, модернизация и дооборудование основных средств"). По окончании всех работ их списывают на увеличение стоимости основного средства, подвергшегося доработке, то есть в дебет счета 01 "Основные средства".

Реконструкция и модернизация могут увеличивать срок полезного использования и восстановительную стоимость и в налоговом, и в бухгалтерском учетах. Если срок полезного использования увеличился, то это повлияет на погашения временных и доначисление постоянных разниц, возникших до начала амортизации. А именно, эти разницы станут погашаться (доначисляться) медленнее. Если срок полезного использования увеличился в бухгалтерском и налоговом учетах по-разному, то это окажет влияние на величину ежемесячного погашения разницы из-за неравномерности амортизации, например если этой разницы не было до реконструкции, то после реконструкции она возникнет. Также в результате модернизации могут возникнуть новые разницы, которых не было ранее, связанные с тем, что расходы в одном учете формируют стоимость основного средства, а другом относятся на затраты текущего периода или не учитываются совсем. [25]

Под ремонтом понимается комплекс восстановительных работ, в результате которых качественные и количественные характеристики объекта не изменяются, включая функциональную принадлежность объекта. Поэтому затраты на ремонт учитываются в составе текущих расходов организации и включаются в издержки обращения по месту эксплуатации восстановительного объекта. Следовательно, в результате ремонта не происходит изменений ни первоначальной стоимости, ни срока полезного использования объекта основных средств.

С технической точки зрения различают текущий, средний и капитальный ремонты. Текущий ремонт осуществляется по мере возникновения необходимости без остановки производства и предполагает замену мелких, как правило, съемных, деталей и узлов для поддержания в рабочем состоянии. Средний – с периодичностью один раз в 1-3 года и предполагает при возможной остановке производства разборку объекта, не затрагивая основание (фундамент) с заменой износившихся деталей и узлов. В зависимости от объема выпускаемых работ средний ремонт учитывается в состав текущих или капитальных затрат, так как в БУ он не отражается.[24] Капитальный ремонт производится один раз в срок 3-5 лет и предполагает при полной остановке производства разборку объекта, включая основание (фундамент) и замену отдельных частей зданий (сооружений) или целых конструкций, деталей и инженерно-технического оборудования в связи с их физическим износом и разрушением на более долговечные и экономичные, улучшающие их эксплуатационные показатели» [26].

Воспользуемся налоговым законодательством. Пункт 2 статьи 257 НК РФ гласит: «К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным».

Отметим, что Налоговый кодекс регламентирует сферу налогового учета, и его регламентациями не может быть восполнено отсутствие соответствующих правил в системе нормативных документов по бухгалтерскому учету.[28] Имеющиеся разъяснения понятий "достройка", "дооборудование", "реконструкция", "модернизация", "капитальный и текущий ремонт" в отдельных технических документах также не могут устранить данную проблему, поскольку не являются системными, характеризующими общий подход к трактовке

перечисленных категорий, и в большей части случаев являются нечетко сформулированными.

Таким образом, каждый источник интерпретирует термины по восстановлению основных средств по-разному. Для их однозначной трактовки и во избежание существенных разночтений и практических ошибок организации следует закрепить свои определения в учетной политике. Рассмотрим далее особенности учета восстановления основных средств в ООО «Основа».

Плановое восстановление основных средств в компании проводится в соответствии с Планом ремонта основных средств, который в начале года утверждается руководителем организации. Основанием для срочного текущего ремонта становится дефектная ведомость, которая составляется руководителями подразделений и передается на утверждение руководителю. Далее составляется и утверждается смета предстоящего ремонта, в которой предварительно обсчитываются затраты на предстоящий ремонт.

Работы по восстановлению основных средств и соответствующие им расходы относятся к расходам по обычным видам деятельности, создание резерва на ремонт основных средств Учетной политикой не предусмотрено.

Восстановление основных средств осуществляется подрядным или хозяйственным способами. При подрядном способе работы по восстановлению производятся специализированными организациями на основе договора подряда. При хозяйственном, более часто применяемом способе, они выполняются собственными специалистами ООО «Основа».

«Финансирование затрат на восстановление основных средств зависит от принятой в организации учетной политики. Организации могут самостоятельно решать вопрос о формировании источников финансирования этих затрат: за счет резерва расходов на ремонт основных средств или непосредственного включения затрат в себестоимость продукции» [26].

Затраты по законченному ремонту основных средств, осуществляемые:

– подрядным способом отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета, на котором аккумулируются указанные затраты в корреспонденции со счетами учета расчетов, в строительной организации – Дебет 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– хозяйственным способом – по дебету счетов учета издержек производства (обращения) в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных затрат – Дебет 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» К 10

«Материалы», 70 «Расчеты по заработной плате», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и т.д.

Нужно отметить, что выбираемые дебетуемые счета затрат совпадают со счетами, на которые начисляется амортизация ремонтируемых основных средств.

Затраты, производимые на ремонт основных средств, отражаются в соответствующих первичных документах по учету операций отпуска (расхода) материальных ценностей (Акты на списание материалов), начисления оплаты труда (Расчетные ведомости), задолженности поставщикам за выполненные работы по капитальному и другим видам ремонта, и других расходов.

Затраты на восстановление объекта основных средств ООО «Основа» отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся.

При ознакомлении с методикой учета затрат на ремонт и другие случаи восстановления основных средств в ООО «Основа» было выявлено, что главный бухгалтер игнорирует необходимость внесения сведений о произведенном ремонте в раздел 5 инвентарных карточек формы ОС-6, что делает эти регистры аналитического учета менее достоверными.

3 Анализ основных средств в ООО «Основа»

3.2 Анализ состояния и движения основных средств

Для характеристики технического состояния основных фондов рассчитываются коэффициенты годности, износа.[39]

Коэффициент износа основных средств равен отношению суммы начисленной амортизации к первоначальной стоимости основных средств:

$$K_{\text{изн}} = \frac{\text{Сумма накопленной амортизации ОС}}{\text{Первоначальная стоимость ОС}} \quad (2)$$

Показатель характеризует долю стоимости основных средств, списанную на затраты предприятия в предыдущих периодах.

Коэффициент годности основных средств равен отношению остаточной стоимости основных фондов к их полной первоначальной стоимости:

$$K_{\text{г}} = \frac{\text{Остаточная стоимость ОС}}{\text{Первоначальная стоимость ОС}} \quad (3)$$

Данный показатель характеризует долю неизношенных основных средств.

Оценка показателей качественного состояния основных средств представлена в таблице 14.

Таблица 14 – Показатели качественного состояния основных средств

Показатели	2013		2014		2015		Отклонение 2015 г. от 2013 г.	
	н. г.	к. г.	н. г.	к. г.	н. г.	к. г.	н. г.	к. г.
Наличие, тыс. руб.	105	1316	1316	1902	1902	2369	1797	1053
Сумма амортизации, тыс. руб.	0	216	216	663	663	876	663	660
Остаточная стоимость, тыс. руб.	105	1100	1100	1239	1239	1493	1134	393
Коэффициент износа, доли	0,00	0,16	0,16	0,35	0,35	0,37	0,35	0,21
Коэффициент годности, доли	1,00	0,84	0,84	0,65	0,65	0,63	-0,35	-0,21

Коэффициент износа основных средств характеризует, насколько амортизированы основные средства, то есть в какой мере профинансирована их возможная будущая замена по мере износа. Обращаясь к таблице 14, укажем, что коэффициент износа

находится в приемлемых значениях, а его увеличение в течение всего периода составило 0,21.

Коэффициент годности основных средств показывает, какую долю составляет их остаточная стоимость от первоначальной стоимости. В период с 2013 по 2015 гг. коэффициент годности, несмотря на снижение, принимает достаточно высокие значения, а его снижение равно величине коэффициента износа с обратным знаком.

Анализ коэффициентов годности и износа позволяет сделать вывод о высоком качественном состоянии, и соответственно, достаточно низкой изношенности основных средств в целом. Данная тенденция связана с возрастом предприятия: Общество было зарегистрировано в 2011 году и только наращивает основные фонды.

В течение года основные фонды претерпевают различные изменения, помимо удешевления их стоимости в результате амортизации: приобретение в собственность новых основных средств – ввод, списание стоимости основного средства – выбытие. Указанные события характеризуются системой показателей движения основных средств на предприятии.

Коэффициент обновления раскрывает долю приобретенных основных средств в их общей стоимости на конец года:

$$K_{\text{обн}} = \frac{\text{Стоимость поступивших ОС}}{\text{Стоимость ОС на конец периода}} \quad (4)$$

Показатель дает обобщенную стоимостную оценку прироста основных фондов за определенный период и показывает долю новых основных средств в имеющихся на конец отчетного периода основных средствах. Рост данного показателя свидетельствует о наращивании имущественного потенциала предприятия.

Коэффициент выбытия представляет собой отношение стоимости выбывших основных средств к их стоимости на начало года:

$$K_{\text{выб}} = \frac{\text{Стоимость выбывших ОС}}{\text{Стоимость ОС на начало периода}} \quad (5)$$

Показывает, какая часть основных средств, имеющихся на начало года у предприятия, выбыла из эксплуатации за отчетный период.

Коэффициент прироста – это отношение прироста основных средств к стоимости основных средств на начало года:

$$K_{\text{пр}} = \frac{\text{Прирост стоимости ОС за год}}{\text{Стоимость ОС на начало периода}} \quad (6)$$

Отметим, что возможны две методики расчета показателей движения основных средств: исходя из первоначальной или остаточной стоимости основных средств. Выбрана первая методика, поскольку она исключает влияние амортизации.

Результат расчета коэффициентов приведен в таблице 15.

Таблица 15 – Динамика показателей движения основных средств

Показатели	2013	2014	2015	Отклонение 2015 г. от 2013 г.
Наличие на начало года, тыс. руб.	105	1316	1902	1 797,0
Поступление, тыс. руб.	1211	586	991	-220,0
Выбытие, тыс. руб.	0	0	524	524,0
Наличие на конец года, тыс. руб.	1316	1902	2369	1 053,0
Прирост стоимости основных средств за год, тыс. руб.	1211	586	467	-744,0
Коэффициент обновления, доли	0,92	0,31	0,42	-0,50
Коэффициент выбытия, доли	0	0	0,28	0,28
Коэффициент прироста, доли	11,53	0,45	0,25	-11,29

Коэффициент обновления показывает, что в 2015 году 31% от имеющихся на конец отчетного периода основных средств составляют новые основные средства. Отметим, что динамика коэффициента на протяжении всего исследуемого периода разнонаправлена, в 2014 году наблюдается снижение коэффициента, однако к 2015 году значение коэффициента обновления снова стремится к высоким показателям. Такой скачок связан с соответствующим изменением сумм поступления основных средств в 2013-2015 гг.

Коэффициент выбытия основных средств показывает, какая доля основных средств, имевшихся к началу отчетного периода, выбыла за отчетный период по причине износа. В результате отсутствия выбывших основных фондов в 2013 и 2014 гг. коэффициент имеет положительное значение лишь в 2015 году. В этом периоде он составляет 28%.

Коэффициент прироста основных средств характеризует процесс обновления их с учетом величины выбытия устаревших. Расчет коэффициента показал высокое значение в 2013 году – более 11. Это связано с особенностями абсолютных показателей в этот период: низким уровнем наличия основных средств на начало года и высокой стоимостью поступивших средств.

В течение всего исследуемого периода наблюдается превышение коэффициентов обновления над коэффициентами выбытия – такое соотношение свидетельствует о положительной динамике ввода основных средств.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Современное производственно-строительное предприятие представляет собой сложный имущественный комплекс. Наиболее значимое для его деятельности по степени участия в производственном процессе и стоимости имущество - здания, сооружения, оборудование, транспорт и другое - отнесено к такому виду внеоборотных активов, как основные средства, и отражается в первом разделе бухгалтерского баланса.

Эффективность и рациональность использования основных фондов в полной мере зависит от качества организации их бухгалтерского учета, осуществляющего формирование преобладающей части информации для принятия управленческих решений. Ключевые моменты учета основных средств регламентированы действующим законодательством. Однако разнообразие ситуаций, связанных с учетом основных средств, а также различие в масштабах предприятий вызывает потребность в увеличении количества регулирующих документов со стороны законодательства и необходимость со стороны бухгалтеров в постоянном совершенствовании имеющихся знаний.

Тенденция глобализации и унификации касается и сферы учета основных средств. Нормы законодательства поэтапно подстраиваются под международные стандарты. Но, как известно, эти процессы достаточно длительны во времени, и может смениться не одно поколение, прежде чем будет достигнута конечная стадия сближения.

Многолетняя практика российских компаний и отлаженная привычная система учета снижают темпы сближения с внешним миром. В свою очередь, органы законодательной власти испытывают трудности при адаптации международных правил к отечественной системе бухгалтерского учета. Перечисленные факторы оттягивают принятие новых нормативных актов и, между тем, создают множество противоречивых ситуаций в вопросах учета, в том числе основных средств.

В настоящее время организации вправе предоставлять бухгалтерскую финансовую отчетность согласно международным стандартам при соблюдении определенных требований. Но изначально все юридические лица должны формировать финансовую отчетность, руководствуясь российскими нормативными документами. Таким организациям рекомендовано использовать в рамках управленческого учета правила международных стандартов, обеспечив тем самым более достоверную информацию на уровне финансового учета и развитие профессионального бухгалтерского суждения, необходимого при применении МСФО.

Противоречия в системе нормативного регулирования возникают не только при столкновении различных уровней, но и регулярны в пределах одного системного уровня. Параллельные, как может показаться на первый взгляд, сферы учета российской экономики,

достаточно часто пересекаются в одном событии, при этом расходясь в его интерпретации. Совершенно ясно, что речь идет о правилах бухгалтерского и налогового учета, обязательных к применению предприятиями, а также о налоговых последствиях их расхождений. Оснований для возникновения налоговых разниц множество, конкретный их вид зависит от особенностей события в деятельности организации, а также учетной политики. В первом разделе работы приведены расчеты налоговых последствий в результате различных событий в учете основных средств пригодные для применения на практике. В том числе представлены примеры малоизученных в других источниках ситуаций.

Во второй главе рассмотрена методика учета амортизации и затрат на восстановление основных средств в процессе эксплуатации согласно российскому и налоговому законодательству.

Если ранее события в деятельности организации трактовались по-разному в налоговом и бухгалтерском учете, то в этом случае в бухгалтерском учете вовсе отсутствуют необходимые толкования терминов, без которых сами регламентации становятся расплывчатыми и неоднозначными для практического применения. Чтобы избежать неопределенностей в таких ситуациях организациям необходимо переложить ответственность за определения упущенных законодательством понятий на себя, прописав их в учетной политике.

По результатам выполнения учетной части работы было подтверждено, что учет основных средств – это один из наиболее ответственных участков бухгалтерского учета, так как требует глубокого анализа обстоятельств, применения профессионального суждения и обработки информации из различных источников для правильного отражения операций.

Отметим, что некоторые нормы Положений по бухгалтерскому учету могут не применяться организациями, указанными в п. 4 ст. 6 Федерального закона "О бухгалтерском учете". Такие экономические субъекты могут формировать бухгалтерскую отчетность или по упрощенной системе, или в общеустановленном порядке. Анализируемая организация входит в вышеуказанный перечень и потому не обременяет бухгалтерию учетом особенностей поступления основных средств, связанным с операциями включения процентов по заемным средствам в первоначальную стоимость основных средств или отражения налоговых разниц. Однако применение норм законодательства в общеустановленной форме позволяет организовать более точный учет на предприятии, следствием чего является формирование достоверного финансового результата и представление корректной информации для внешних пользователей отчетности.

Помимо вышеуказанных рекомендаций совершенствование учета основных средств в ООО «Основа» можно предложить вести в следующих направлениях:

– четкая организация правильного и своевременного отражения в таких регистрах учета основных средств как инвентарная карточка сведений по всем происходящим с объектами операциям;

– применение норм ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»;

– утверждение в Учетной политике критериев длительности и существенности при учете расходов по заемным средствам;

– применение в бухгалтерском учете амортизации по производственному оборудованию способа уменьшаемого остатка;

– утверждение в Учетной политике критериев для учета затрат на восстановление объектов основных средств (модернизация, реконструкция, достройка).

В третьем разделе представлен анализ показателей уровня, структуры, динамики, состояния, движения, эффективности использования основных средств, а также проведен факторный анализ.

На протяжении всего анализируемого периода состав основных средств предприятия растет и к концу 2015 года включает машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь. Все основные средства организации составляют активную часть, что свидетельствует о высоком потенциале к увеличению выпуска продукции.

Анализ движения основных средств показал превышение коэффициентов обновления над коэффициентами выбытия – такое соотношение свидетельствует о положительной динамике ввода основных средств.

В отношении показателей эффективности использования основных средств ситуация неоднозначна, поскольку рост фондоотдачи сопровождается снижением рентабельности основных фондов, обусловленным убытком от основной деятельности предприятия в 2015 году.

По той же причине были получены малоинформативные показатели в результате факторного анализа. На снижение рентабельности активов в 2015 году наибольшее влияние оказала рентабельность продаж, а наименьшее – фондоемкость. Позитивное влияние оказал коэффициент закрепления оборотного капитала на 1 рубль продаж продукции. Обобщая результаты факторного анализа, можно сделать вывод о том, что резервы роста доходности предприятия связаны с ростом рентабельности продаж и снижением фондоемкости основных средств.

При выполнении расчетов был обнаружен недостаток данных для проведения такого рода анализа, связанный с масштабом предприятия: ООО «Основа» осуществляет

деятельность менее пяти лет и только наращивает материально-техническую базу. По этой причине результаты анализа нельзя считать репрезентативными в полной мере.

Предполагается, что изложенные в работе рекомендации позволят предприятию оптимизировать технологию учета основных средств и привести ее в соответствие с действующим законодательством. В случае использования рекомендаций организацией на практике – ответственность за внедрение возлагается на бухгалтерию и руководителя. Возможно, необходимо обучение персонала или привлечение новых специалистов. А в части материального обеспечения – ввод новых основных производственных фондов, расширение структуры.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Гетьман, В.Г. Совершенствование методологии учета затрат на НИОКР и восстановление основных средств / В.Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 47. – С. 13- 23
- 2 Кузина, Л.Н. Экономика горного предприятия / Л.Н. Кузина, С.Ф. Богдановская, Ж.В. Миронова. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2013. - 156 с.
- 3 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н ред. 24.12.2010 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
- 4 Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 13.10.2003 № 91н ред. 24.12.2010 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
- 5 Основные средства (IAS) 16 [Электронный ресурс] : Международный стандарт финансовой отчетности от 28.12.2015 № 217н // Министерство финансов РФ. - Режим доступа:http://minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/docs/
- 6 Иноземцева, Ю.А. Международный учет основных средств / Ю.А. Иноземцева // Главная книга. – 2015.- № 3. – С. 5 – 8
- 7 Демина, И.Д. Сравнительный анализ учета основных средств в коммерческих организациях в соответствии с ПБУ 6/01 "Учет основных средств" и МСФО (IAS) 16 «Основные средства» / И.Д. Демина // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 12. – С. 2 – 9.
- 8 Проект положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» [Электронный ресурс] : Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности - Режим доступа:http://www.nsfu.ru/docs/Proekt_PBU_Uchet_Osnovnih_Sredstv.pdf
- 9 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н ред. 06.04.2015 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
- 10 Лимит по основным средствам: налоговый учет в 2016 году[Электронный ресурс] :Российский налоговый курьер.– Режим доступа:<http://www.rnk.ru/article/209468-limit-po-osnovnym-sredstvam-v-2016-godu>.
- 11 Увеличение стоимости амортизируемого имущества и другие изменения в НК РФ [Электронный ресурс] :Информационно –

технологическое сопровождение пользователей 1С:Предприятия– Режим доступа: <https://its.1c.ru/db/arbit#content:4199:hdoc>.

- 12 Лимит стоимости основных средств в 2016 году [Электронный ресурс]: Еженедельная профессиональная газета «Учет. Налоги Право.» –Режим доступа: <http://www.gazeta-unp.ru/articles/5246-limit-stoimosti-osnovnyh-sredstv-v-2016-godu#ixzz3x9ZnHkfl>
- 13 Казаков, Е.С. Комментарий к федеральному закону от 08.06.2015 № 150-ФЗ / Е.С. Казаков // // Акты и комментарии для бухгалтера. – 2015. - № 7. – С. 10
- 14 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н ред. 06.04.2015 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
- 15 Проценты по кредитам в бухгалтерском и налоговом учете [Электронный ресурс] : Система Главбух –Режим доступа: <http://www.glavbukh.ru/hl/10896-protenty-po-kreditam-v-bu-i-nu>
- 16 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167 ред. 06.04.2015 Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
- 17 Методические рекомендации по учету оценочных обязательств, условных активов с 01.01.2011 год [Электронный ресурс]: Ассоциация профессиональных бухгалтеров –Режим доступа: https://www.npabs.ru/norm_doc/ocenochnye_objazatelstva/
- 18 Юцковская, И.Д. Вывод объектов из эксплуатации и восстановление природных ресурсов [Электронный ресурс]/ И.Д. Юцковская, Н.А. Павлова // Режим доступа: <http://www.cfin.ru/appraisal/other/restoration.shtml>
- 19 О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации [Электронный ресурс] : письмо Минфина России № ПЗ 7/2011 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
- 20 Климов, А.А. Признание в бухгалтерском учете оценочных обязательств по ликвидации основных средств [Электронный ресурс] / А.А. Климов // Актуальная бухгалтерия – 2016. – №2 - Режим доступа: <http://aktbuh.ru/nalogi-i-uchet/buhuchet/priznanie-v-buhuchete-otsenochnyh-obyazatelstv-po-likvidatsii-os>
- 21 Алейникова, А.В. Формирование резервов по выводу основных средств из эксплуатации / А.В. Алейникова // Бухгалтерский учет. – 2013. - № 3.- С. 125-127.

- 22 Остренко, Е.В. Резервы на вывод объектов из эксплуатации / Е.В. Остренко // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2013. - № 7 (75). – С. 19-32.
- 23 О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы [Электронный ресурс] : пост. Правительства от 01.01.2002 № 1 ред. 06.07.2015 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
- 24 Абушенкова, М.В., Шашкова М.Ю, Анпилогова О.Ю. Бухгалтерский финансовый учет: часть 1 / М.В. Абушенкова, М.Ю. Шашкова, О.Ю. Анпилогова. – Изд –во Регионального финансово-экономического института, 2013. – 76 с.
- 25 Системные принципы расчета временных и постоянных разниц применительно к учету Основных средств[Электронный ресурс] : Fin-Plus.Ru - депозитный калькулятор- Режим доступа:http://fin-plus.ru/ru/articles/pbu18_calculation.php
- 26 Семенихин, В.В. Основные средства: практическое руководство / В.В. Семенихин. – М. :Эксмо, 2014. – 208 с.
- 27 О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] :федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ ред. 23.05.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
- 28 Налоговый кодекс Российской Федерации Ч. 2 [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ ред. 05.04.2016 // // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
- 29 Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению[Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
- 30 Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации[Электронный ресурс] :приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
- 31 Агафонова, М.Н.Основные средства: бухгалтерский учет и налогообложение / М.Н. Агафонова // Налоговый вестник. – 2013. - № 7 – С. 3 - 8.
- 32 Антаненкова, Е. И.Ремонт собственных основных средств: бухгалтерский и налоговый учет / Е. И. Антоненкова // Бухгалтерский учет. – 2013. - № 6. – С. 26-31.
- 33 Гетьман, В.Г. Назревшие вопросы совершенствования бухгалтерского учета основных средств / В.Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. - 2013. - № 14. – С.7 - 12.

- 34 Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет / Н. П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 720 с.
- 35 Куликова, Л.И. Основные средства: признание и оценка в соответствии с МСФО / Л.И. Куликова // Международный бухгалтерский учет. - 2012. – № 7. - С. 13 - 23.
- 36 Латнева, Н.А. Бухгалтерский учет и анализ: учебное пособие / Н. А. Латнева, Н. В. Парушина, Е. А. Кыштыва // Ростов н/Д.: Феникс, 2012. – 604 с.
- 37 Нестеров, Г.Г. Налоговый учет: учебник / Г.Г. Нестеров, А. В. Терзиди. – М.: Рид Групп, 2014. – 304 с.
- 38 Анализ структуры и динамики основных средств[Электронный ресурс]: Анализ финансового состояния предприятия – Режим доступа:<http://afdanalyse.ru/>
- 39 Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФА – М, 2013. – 345 с.
- 40 Чуев, И.Н. Комплексный экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности / И.Н. Чуев, Л.Н. Чуева. – Изд –во Дашков, 2013. - 368 ... с.
- 41 Лысенко, Д.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / Д.В. Лысенко. –Изд – во ИНФРА -М, 2010. – 376 с.
- 42 Шеремет, А.Д. Теория экономического анализа / А.Д. Шеремет . – Изд –во Юнити, 2013. – 352 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Сравнительная характеристика ПБУ 6/01 и проекта ПБУ "Учет основных средств"

Признак сравнения	Сходство	Различия
Критерии признания актива в качестве основных средств	Соответствие имеющихся в ПБУ 6/01 условий признания основных средств условиям проекта ПБУ	В проекте ПБУ "Учет основных средств" введены два новых критерия признания объектов основных средств
Состав основных средств	Аналогия в отношении объектов, не предназначенных для сдачи в аренду	Исключение из состава основных средств в проекте ПБУ "Учет основных средств" активов, предназначенных для сдачи в аренду
Стоимостный критерий отнесения объектов к основным средствам	Нет	Проект не содержит стоимостного критерия отнесения активов к основным средствам
Первоначальная оценка основных средств	Аналогичные правила первоначальной оценки	Нет
Амортизация основных средств	Соответствие трех методов начисления амортизации по объектам основных средств	Из проекта ПБУ "Учет основных средств" исключен метод начисления амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования
Срок полезного использования основных средств	Аналогичные правила определения	Нет
Переоценка основных средств	Допущение переоценок	В проекте ПБУ "Учет основных средств" стоимость основных средств в результате переоценки приводится к рыночной стоимости, в ПБУ 6/01 - к восстановительной
Обесценение основных средств	Нет	Проект ПБУ "Учет основных средств" предусматривает возможность учета обесценения основных средств

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Критерии сравнения основных положений учета основных средств по МСФО (IAS) 16 "Основные средства" и ПБУ 6/01 "Учет основных средств"

Критерий сравнения	МСФО (IAS) 16 "Основные средства"	ПБУ 6/01 "Учет основных средств"
Определение основных средств	<p>Основные средства – материальные активы, которые:</p> <ul style="list-style-type: none"> – предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях; и – предполагаются к использованию в течение более чем одного периода. 	<p>При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> - использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации; - использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования или обычного операционного цикла, свыше 12 месяцев; - организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов; - способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем (п. 4)
Оценка в момент принятия их к бухгалтерскому учету	<p>Объект основных средств оценивается по первоначальной стоимости, которая представляет собой сумму уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливую стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или сооружения.</p>	<p>Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости (п. 7)</p>
Переоценка основных средств	<p>Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью. Частота проведения переоценки зависит от изменения справедливой стоимости переоцениваемых объектов основных средств. После переоценки объекта основных средств балансовая стоимость такого актива корректируется до его переоцененной стоимости.</p>	<p>Организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.</p> <p>При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости (п. 15)</p>

Продолжение приложения Б

Критерий сравнения	МСФО (IAS) 16 "Основные средства"	ПБУ 6/01 "Учет основных средств"
Амортизация основных средств	<p>Амортизация (основного средства) – систематическое распределение амортизируемой величины актива (т.е. первоначальной стоимости актива или другой суммы, принимаемой за первоначальную стоимость, за вычетом его ликвидационной стоимости) на протяжении срока его полезного использования. Она осуществляется посредством отнесения на расходы части стоимости объекта по мере потребления экономических выгод, заключенных в нем.</p> <p>На протяжении срока полезного использования актива могут применяться различные методы амортизации:</p> <ul style="list-style-type: none"> - линейный метод, - метод уменьшаемого остатка - метод списания стоимости пропорционально объему продукции. <p>Срок полезного использования – это:</p> <p>(а) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией; или</p> <p>(б) количество единиц продукции, которые организация ожидает получить от использования актива.</p> <p>Выбор измерителя срока полезной службы объекта основных средств зависит от предполагаемой полезности актива для организации.</p>	<p>Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации (п. 17). Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - линейным; - уменьшаемого остатка; - списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; - списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). <p>Применение одного из способов начисления амортизации производится в течение всего срока полезного использования объектов (п. 18).</p> <p>Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта (п. 4)</p>
Восстановление основных средств	<p>Последующие затраты, относящиеся к уже признанному объекту основных средств, должны увеличивать его балансовую стоимость, если существует достаточная уверенность, что будущие экономические выгоды, превышающие первоначально рассчитанные нормативные показатели функциональной полезности актива, будут получены компанией. В противном случае последующие затраты признаются текущими расходами за период, в котором они были произведены.</p>	<p>Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции (п. 26).</p> <p>Затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся (п. 27)</p>

Окончание приложения Б

Критерий сравнения	МСФО (IAS) 16 "Основные средства"	ПБУ 6/01 "Учет основных средств"
Выбытие основных средств	Выбытие объекта основных средств может происходить в форме продажи, обмена, списания (когда не ожидается от объекта основных средств в будущем никаких экономических выгод, его нельзя продать или обменять)	Выбытие объекта основных средств имеет место в случаях: - продажи; - безвозмездной передачи; - списания в случае морального и физического износа; - ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций (п. 29)
Раскрытие информации в финансовой отчетности	В финансовой отчетности необходимо раскрыть следующую информацию по каждому классу основных средств: (а) базы оценки, используемые для определения валовой балансовой стоимости; (б) применяемые методы амортизации; (в) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации; (г) валовую балансовую стоимость и сумму накопленной амортизации (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и на конец отчетного периода; и (д) сверку балансовой стоимости на дату начала и дату окончания соответствующего периода, отражающую: (i) поступления; (ii) активы, классифицированные как предназначенные для продажи или прочие выбытия; (vii) суммы амортизации; (viii) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете финансовой отчетности из функциональной валюты в отличную от нее валюту представления отчетности; и (ix) прочие изменения.	В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация: - о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года; - о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.); - о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами; - об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов); - о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств; - об объектах основных средств, стоимость которых не погашается; - об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды; - о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств; - об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации (п. 32)

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Формирование резерва по выводу из эксплуатации очистного сооружения

Дата	Начисление резерва по годам, руб.	Накопленная сумма резерва, руб.	Начисление ОНА по расходам на резервирование, руб.
к дате принятия к учету		1 072 472,60	
в конце 1-го года	53 623,63	1 126 096,23	10 724,73
в конце 2-го года	56 304,81	1 182 401,04	11 260,96
в конце 3-го года	59 120,05	1 241 521,09	11 824,01
в конце 4-го года	62 076,05	1 303 597,15	12 415,21
в конце 5-го года	65 179,86	1 368 777,00	13 035,97
в конце 6-го года	68 438,85	1 437 215,85	13 687,77
в конце 7-го года	71 860,79	1 509 076,65	14 372,16
в конце 8-го года	75 453,83	1 584 530,48	15 090,77
в конце 9-го года	79 226,52	1 663 757,00	15 845,30
в конце 10-го года	83 187,85	1 746 944,85	16 637,57
в конце 11-го года	87 347,24	1 834 292,09	17 469,45
в конце 12-го года	91 714,60	1 926 006,70	18 342,92
в конце 13-го года	96 300,33	2 022 307,03	19 260,07
в конце 14-го года	101 115,35	2 123 422,39	20 223,07
в конце 15-го года	106 171,12	2 229 593,50	21 234,22
в конце 16-го года	111 479,68	2 341 073,18	22 295,94
в конце 17-го года	117 053,66	2 458 126,84	23 410,73
в конце 18-го года	122 906,34	2 581 033,18	24 581,27
в конце 19-го года	129 051,66	2 710 084,84	25 810,33
в конце 20-го года	135 504,24	2 845 589,08	27 100,85
в конце 21-го года	142 279,45	2 987 868,54	28 455,89
в конце 22-го года	149 393,43	3 137 261,96	29 878,69
в конце 23-го года	156 863,10	3 294 125,06	31 372,62
в конце 24-го года	164 706,25	3 458 831,31	32 941,25
в конце 25-го года	172 941,57	3 631 772,88	34 588,31

ВСЕГО: 511 860,06