DOI: 10.17117/na.2016.03.01.070

<http://ucom.ru/doc/na.2016.03.01.070.pdf>

Поступила (Received): 24.03.2016

Воробьев С.В., Максименко В.А., Дмитриев И.В. Вопросы учета основных средств

Vorobiev S.V., Maksimenko V.A., Dmitriev I.V.
The questions of fixed assets accounting

В статье рассматриваются вопросы учета основных средств на примере ОАО «Рощинское» Чаплыгинского района Липецкой области
Ключевые слова: основные средства, амортизация, учетная политика, учет, стоимость, оценка, аудит

The article deals with the questions of fixed assets accounting on the example of "Roshinsky" Chaplyginsky district of Lipetsk region
Key words: fixed assets, amortization, accounting policies, account, cost, assessment, audit

Воробьев Сергей Владимирович

Кандидат экономических наук, доцент
Воронежский государственный аграрный университет им. императора Петра 1
г. Воронеж, ул. Мичурина, 1

Vorobyev Sergey Vladimirovich

Candidate of Economics Sciences, Associate Professor
Voronezh state agrarian university named the emperor Peter I
Voronezh, Michurin st.,1

Максименко Валентина Анатольевна

Магистрант
Воронежский государственный аграрный университет им. императора Петра 1
г. Воронеж, ул. Мичурина, 1

Maksimenko Valentina Anatolyevna

Master
Voronezh state agrarian university named the emperor Peter I
Voronezh, Michurin st.,1

Дмитриев Иван Валентинович

Магистрант
Воронежский государственный аграрный университет им. императора Петра 1
г. Воронеж, ул. Мичурина, 1

Dmitriev Ivan Valentinovich

Master
Voronezh state agrarian university named the emperor Peter I
Voronezh, Michurin st.,1

В современных условиях хозяйствования предприятия должны уделять особое внимание учету основных средств. В результате введения международных санкций, роста цен на средства труда и материальных условий процесса труда, падения платежеспособного спроса населения и других причин, снижается эффективность использования основных средств предприятия и все это разрушительно сказывается на сельскохозяйственном производстве. Кроме того, основные средства в условиях рыночной экономики, жесткой конкурентоспособности между производителями подвергаются постоянной переоценке, осуществление которой невозможно без достоверного, оперативного и точного бухгалтерского учета и отчетности по основным средствам.

Объектом исследования является ОАО «Рощинское» Чаплыгинского района Липецкой области. Организация, являющаяся зарегистрированным юридическим лицом Российской Федерации, имеющая самостоятельный баланс и занимающаяся производственной деятельностью.

Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе производства, сохранение первоначального внешнего вида (формы) в течение длительного периода. Под воздействием производственного процесса и внешней среды они изнашиваются постепенно и переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение нормативного срока их службы путем начисления износа (амортизации) по установленным нормам.

Начиная с 2001 года, пунктом 4 ПБУ 6/01 сформулированы четыре условия, единовременное выполнение которых позволяет относить активы предприятия для целей бухгалтерского учета к основным средствам.

1) Использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации.

Использование объектов основных средств в хозяйственной деятельности является одним из основных условий для включения предметов в состав основных средств. Однако, даже если активы не участвуют в производственном либо управленческом процессе непосредственно, возможность такого участия в будущем позволяет причислить последние к основным средствам.

2) Использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

Стоимостной критерий отнесения активов к объектам основных средств отменен. Поэтому к основным средствам относятся предметы вне зависимости от их стоимости, срок полезного использования которых или операционный цикл превышает один год [5].

Сроком полезного использования можно считать период времени, в течение которого имущество способно приносить доход. Согласно п.20 ПБУ 6/01 срок полезного использования объектов основных средств определяется исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта например, срока аренды.

То есть 6/01 предоставляет право самим организациям определять срок полезного использования основных средств. Однако в большинстве случаев бухгалтеры предпочитают устанавливать срок полезного использования исходя из законодательно установленных норм. Данные нормы содержатся в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ [5].

3) Организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов.

Если при приобретении активов предполагается их последующая перепродажа, то последние участвуют в финансово-хозяйственной деятельности предприятия либо как товар, либо в качестве готовой продукции в случае последующей доработки.

4) Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Методологически неправильным можно считать суждение о том, что если какой-то объект основных средств не приносит дохода в виде прибыли, то такие объекты нельзя учитывать в качестве основных средств, равно как и начислять по нему амортизацию. Необходимо принять во внимание, что прибыль зарабатывается организацией не с помощью отдельного объекта основных средств, а их совокупности. Поэтому, можно сказать, что любой объект, используемый в хозяйственной деятельности предприятия, прямо или косвенно способствует извлечению дохода.

В целях исчисления налога на прибыль согласно п.1 ст.257 Налогового кодекса Российской Федерации под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

В отличие от определения основных средств, содержащегося в ПБУ 6/01, в этом определении отсутствуют критерии использования основных средств в течение длительного времени, а также способность актива приносить экономические выгоды организации в будущем.

Однако в соответствии с п.1 ст.256 НК РФ амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

С 1 января 2011 г. с 20 000 руб. до 40 000 руб. увеличен лимит отнесения активов к амортизируемому имуществу и основным средствам.

Проведенное исследование показало, что бухгалтерский учет основных средств на предприятии осуществляется в соответствии с требованиями, установленными законом О бухгалтерском учете №402-ФЗ, положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 и т.д.

Положительно можно оценить тот факт, что на исследуемом предприятии оптимально организован аналитический учет основных средств, что обеспечивает дополнительный контроль за сохранностью основных средств и позволяет правильно относить на счета затрат амортизацию, начисленную по различным объектам.

Анализ учета основных средств на предприятии ОАО «Рощинское» позволил разработать ряд мероприятий по совершенствованию.

В целях совершенствования основных средств мы предлагаем.

1) В учетной политике прописать критерии отнесения активов к основным средствам и не материальным активам, а именно указать что основные средства – часть имущества, используемая 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, если он превышает 12 месяцев, не предназначены для продажи и способны приносить доход данной организации в будущем и стоимостью в пределах 40 000 руб. за единицу.

2) Предлагаем использовать нелинейный метод начисления амортизации. Не всегда рационально использовать линейный метод амортизации, т. к. при приобретении основных средств как правило не требуется больших затрат для доведения его до состояния пригодного к использованию в последующем же возникают затраты на ремонт, поэтому рассмотрим другие варианты учета амортизации.

Рассмотрим, как изменится сумма накопленной амортизации при использовании метода уменьшаемого остатка на условном примере:

$A_{\text{год.}} = OC \times Na \times K_{\text{уск}}$, где

$A_{\text{год.}}$ – годовая сумма амортизации;

OC – балансовая стоимость основного средства;

Na – норма амортизации;

$K_{\text{уск}}$ – коэффициент ускорения, который не выше 3.

При линейном способе начисления амортизации согласно нашему примеру составляет 20 %, но по методу уменьшаемого остатка увеличим норму амортизации в два раза (т.е. коэффициент равен 2), получим 40 %. В последующие годы сумма амортизации находится расчетным путем: из балансовой стоимости вычитают сумму начисленной амортизации в предыдущие годы, а так же сумму получаемых при ликвидации материальных ценностей. Сумму начисленной за срок службы рассчитаны в таблице 1.

В методе уменьшающегося остатка (методе начисления износа с сокращающейся балансовой стоимости, методе суммы годовых чисел) на первые годы приходится большая часть отчислений на амортизацию, что увеличивает общие затраты и сокращает чистую прибыль и обязательства по налогам.

Таблица 1. Начисление амортизации по методу уменьшаемого остатка

Годы	Первоначальная стоимость, руб.	Годовая амортизация, руб.	Общая сумма амортизации нарастающим итогом, руб.	Остаточная стоимость, руб.
31.12.2015	210000	0	0	210000
31.12.2016	210000	$210000 \cdot 40 / 100 = 84000$	84000	126000
31.12.2017	210000	$126000 \cdot 40 / 100 = 50400$	134400	75600
31.12.2018	210000	$75600 \cdot 40 / 100 = 30240$	164640	45360
31.12.2019	210000	$45360 \cdot 40 / 100 = 18144$	182784	27216
31.12.2020	210000	$27216 \cdot 40 / 100 = 10886,4$	193670,4	16329,6

Но в последние годы списание актива – величина годовых амортизационных отчислений уже меньше, чем в методе равномерного начисления износа, то есть возрастает прибыль и увеличивается налог. Поэтому предприятие уплатит ту же самую сумму налога, перераспределенную во времени, то есть в первые годы эксплуатации актива предприятие как бы получает бесплатный кредит от государства. Обычно этот «кредит» используют для обновления внеоборотных активов.

В пользу метода уменьшающегося остатка обычно приводят два аргумента: 1) затраты на содержание и ремонт объекта растут по мере увеличения его срока службы (то есть методом уменьшающегося остатка получается более точный конечный финансовый результат); 2) многие внеоборотные активы теряют значительную часть своей рыночной стоимости уже в первые годы эксплуатации.

При способе списания стоимости по суммам чисел лет срока полезного использования (кумулятивный метод) – исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет полезного использования, которую принято называть кумулятивным числом, которое можно рассчитать по формуле:

$S = N*(N+1)/2$, где S – кумулятивное число, N – число лет службы.

Так согласно нашему примеру кумулятивное число рассчитывается: $S = 5*(5+1)/2=15$. Сумму начисленной за срок службы рассчитаны в таблице 2.

В период инфляции выбор метода начисления износа с сокращающейся балансовой стоимостью выгоден предприятию тем, что оно платит свои налоги обесцененными деньгами.

Таблица 2. Начисление амортизации по методу списания стоимости по суммам чисел лет срока полезного использования

Годы	Первоначальная стоимость, руб.	Годовая стоимость амортизации, руб.	Общая сумма амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
31.12.2015	210000	0	0	210000
31.12.2016	210000	$5/15*210000=60000$	70000	140000
31.12.2017	210000	$4/15*210000=56000$	126000	84000
31.12.2018	210000	$3/15*210000=42000$	168000	42000
31.12.2019	210000	$2/15*210000=28000$	196000	14000
31.12.2020	210000	$1/15*210000=14000$	210000	0

При рассмотрении расчёт амортизации можно сказать, что линейный способ позволяет равномерно распределять амортизационные отчисления, не допуская резких скачков в себестоимости продукции. Чего нельзя сказать о других способах начисления амортизации. Как видно из таблиц №9 и №10, для них характерно в первые годы увеличение амортизационных отчислений, и как следствие возможное завышение себестоимости, а в дальнейшем идет снижение показателей. Конечно же, линейный способ наименее трудоемкий для предприятия, но не со всем целесообразный. Рост себестоимости производимой продукции

в ОАО «Рощинское» на протяжении последних трех лет (2012-2014 гг.) указывает на необходимость пересмотреть положение учетной политики в части начисления амортизации по объектам основных средств и выбрать более эффективный способ начисления амортизации и как вариант использовать способ уменьшаемого остатка.

3) Для сельскохозяйственных предприятий, имеющих в своем распоряжении основные средства, например автомобильный транспорт, важное значение имеет повышение производительности автопарка с целью своевременного и качественного выполнения автопарком транспортных работ по перевозке различных грузов как внутри предприятия, так и за его пределами. Повысить производительность транспортных работ можно за счет использования высококвалифицированных водителей, рациональной организации работы автопарка, применении действенных методов стимулирования работников автопарка за конечные результаты труда, путем дополнительных выплат, замены непригодных для работы автомобилей более новыми и усовершенствованными.

4) Кроме того, с целью недопущения ошибок и прочих нарушений ведения бухгалтерского учета основных средств в ОАО «Рощинское» рекомендуется осуществить организацию внутреннего аудита. Данная процедура подразумевает процесс определения качества и корректирования выполняемой подчиненными работы, чтобы обеспечить выполнение задач, стоящих перед предприятием. Его цель – выявить слабые места и ошибочные решения, своевременно исправить их и не допустить повторения. Внутренний аудит позволит определить эффективность работы бухгалтера и принять необходимые меры для обеспечения выполнения задания. Для качественного бухгалтерского учета основных средств в ОАО «Рощинское» важно определить, кто на предприятии несет персональную ответственность за ошибки и принятие корректирующих мер. Например, можно ввести для этих целей должность руководителя группы учета.

Между тем от своевременного и качественного внутреннего аудита зависит не только сохранность основных средств, но и правильность, достоверность бухгалтерского учета.

Проверка состояния и использования основных средств на предприятии, кроме того, является частью программы при проведении аудита основных средств. Поэтому в целях избежания замечаний в ходе аудиторской проверки операций с основными средствами и эффективного учета основных средств в ОАО «Рощинское» необходимо: 1) избавиться от оборудования, которое используется недостаточно эффективно, например, вследствие его устарения, морального износа, либо если данное оборудование не предполагается использовать в производстве в будущем. 2) Кроме того, предприятию необходимо своевременно и качественно проводить планово-предупредительный и капитальный ремонт основных средств, тем самым избегая лишних затрат на текущий ремонт. 3) Не экономить на расходах по повышению квалификации обслуживающего машины и оборудование персонала.

Огромную роль в улучшении учета основных средств, в том числе улучшение использования основных средств, контроля за техническим состоянием, сохранностью имущества, играет материальная заинтересованность работников.

В ОАО «Рощинское» низкий уровень оплаты труда работников, вследствие чего часто меняются материально ответственные лица, работники бухгалтерии. Высокая текучесть кадров не позволяет говорить об эффективном учете основных средств, так как, например, новому бухгалтеру требуется значительный промежуток времени для ознакомления с работой предприятия, с программой ведения учета. В бухгалтерии предприятия много бухгалтеров не имеют высшего образования либо имеют неоконченное высшее образование.

В ходе проведения аудита операций с основными средствами был выявлен ряд нарушений порядка ведения бухгалтерского учета действующему законодательству. Избежать данных ошибок поможет периодическое ознакомление с изменениями в нормативно-правовых актах. Для этого бухгалтеру по основным средствам необходимо изучать периодическую экономическую литературу.

5) Следующим этапом совершенствования учета основных средств в ОАО «Рощинское» является переход на более совершенную программу бухгалтерского учета «1С: Предприятие» версия 8.3».

Внедрение указанных мероприятий должно дать определённый экономический эффект за счёт повышения достоверности, оперативности, снижения трудоёмкости обработки информации и ведения учёта основных средств.

Автоматизация учета основных средств отличается тем, что здесь наблюдается стабильность информации.

Операции по движению основных средств можно вводить в ручную или с использованием типовых операций. При ручном вводе простейших операций по движению основных средств можно использовать ручной ввод проводок в журнале операций.

Для ускорения работы используется режим типовых операций. Этот режим позволяет вводить в журнал операций сразу несколько проводок и вычислять суммы проводок по описанным формулам. К типовым операциям может быть «прикреплен» бланк первичного документа, тогда после ввода типовой операции можно сразу получить первичный документ, например, «Акт приемки – передачи основного средства».

Хорошую помощь в работе может также оказать такие специализированные программы как «Консультант плюс», ориентированные на отражение нормативных актов с учетом последних изменений.

Таким образом, обработка учетной информации, в условиях применения компьютерных технологий, дает следующие преимущества: 1) в процессе разовой регистрации первичной учетной информации отпадает необходимость в многократном переносе данных между учетными регистрами различной иерархии и рутинных арифметических операциях, присущих ручной обработке; 2) обеспечивается централизация учетных данных при возможной децентрализации процесса обработки; 3) повышается аналитичность учетной информации за счет расширения информационной ёмкости счетов, поскольку в АСБУ счет является универсальным учетным регистром для обобщения данных, а также появляется возможность формировать выходные учетные регистры в зависимости от требуемой степени детализации; 4) при использовании диалогового режима получения результатной информации формируются итоговые сведения по

счета бухгалтерского учета в оперативном порядке, которые необходимы для управления затратами, в частности может производиться несколько калькуляций одновременно; 5) снижается риск появления ошибки в учетных записях и повышается, таким образом, достоверность учетных данных и т.п.

б) Одним из направлений совершенствования организации бухгалтерского учета основных средств является ориентация на Международные стандарты учета и отчетности. Внедрение Международных стандартов учета позволит повысить качество учета основных средств и контроля за учетом. В то же время, предприятие получит более гибкую и обоснованную систему учета с возможностью учета особенностей его деятельности.

Внедрение указанных мероприятий должно дать определённый экономический эффект за счёт повышения достоверности, оперативности, снижения трудоёмкости обработки информации и ведения учёта основных средств.

Список используемых источников:

1. Воробьев С.В., Дмитриев И.В., Максименко В.А. Сравнительная характеристика МСФО 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» // Экономика и предпринимательство. №1 (54). 2015. С. 434-437.
2. Гетьман В.Г. Назревшие вопросы совершенствования бухгалтерского учета основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 14. С. 9-13.
3. Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: приказ МФ РФ от 13 октября 2003 г. №91н.
4. О бухгалтерском учете: федеральный закон от 6.12. 2011г. №402-ФЗ. // 24 положения по бухгалтерскому учету. М.: Омега-Л, 2013. 362 с.
5. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы: постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. №1.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: утв. приказом МФ РФ от 18 мая 2002 г. № 45н.
7. Радченко М.Г. 1С:Предприятие 8.3. М.: 1С-Публишинг, 2015. 656 с.
8. Ширококов В.Г. Бухгалтерский учет в организациях АПК. М.: Финансы и статистика, 2010. 688 с.