

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики

Направление подготовки 38.03.01 Экономика

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите
Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.

«24» мая 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Совершенствование учета амортизации основных средств на примере
общества с ограниченной ответственностью «Цильна» Дрожжановского
района Республики Татарстан**

Обучающийся:

Мухаметзянов Разиль Радикович

Руководитель:

к.э.н., доцент

Мавлиева Лейсан Мингалиевна

Рецензент:

к.э.н., доцент

Гатина Фарида Фаргатовна

Казань 2019

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
_____ Клычова Г.С.
«07» декабря 2017г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу
Мухаметзянова Разиля Радиковича

1. Тема работы: Совершенствование учета амортизации основных средств на примере общества с ограниченной ответственностью «Цильна» Дрожжановского района Республики Татарстан
2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы «24» мая 2019г.
3. Исходные данные к работе: специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы, результаты личных наблюдений и разработок
4. Перечень подлежащих разработке вопросов: сущность понятия «амортизация основных средств» в бухгалтерском учете, виды амортизации основных средств, амортизация основных средств как процесс формирования амортизационного фонда, современное состояние учета амортизации основных средств, нормативное и методическое обеспечение амортизационного фонда, совершенствование учета формирования и использования амортизационного фонда.
5. Перечень графических материалов: _____
6. Дата выдачи задания _____ «07» декабря 2017г.

Руководитель

Л.М. Мавлиева

Задание принял к исполнению

Р.Р. Мухаметзянов

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.04.18	Выполнено
1. СУЩНОСТЬ И ВИДЫ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ	15.04.18	Выполнено
1.1. Сущность понятия «амортизация основных средств» в бухгалтерском учете		
1.2 Виды амортизации основных средств		
1.3. Амортизация основных средств как процесс формирования амортизационного фонда		
2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ООО «ЦИЛЬНА» ДРОЖЖАНОВСКОГО РАЙОНА РТ	15.10.18	Выполнено
2.1. Экономическая характеристика деятельности предприятия		
2.2 Анализ финансового состояния организации		
2.3 Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации		
3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	15.04.19	Выполнено
3.1. Современное состояние учета амортизации основных средств		
3.2. Нормативное и методическое обеспечение амортизационного фонда		
3.3. Совершенствование учета формирования и использования амортизационного фонда		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.19	Выполнено
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.19	Выполнено
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.19	Выполнено

Обучающийся

Р.Р. Мухаметзянов

Руководитель

Л.М. Мавлиева

Аннотация

к выпускной квалификационной работе бакалавра на тему:
«Совершенствование учета амортизации основных средств на примере
общества с ограниченной ответственностью «Цильна» Дрожжановского
района Республики Татарстан»

В работе рассмотрены сущность понятия «амортизация основных средств» в бухгалтерском учете, виды амортизации основных средств, амортизация основных средств как процесс формирования амортизационного фонда, современное состояние учета амортизации основных средств, нормативное и методическое обеспечение амортизационного фонда, совершенствование учета формирования и использования амортизационного фонда.

Выводы и предложения вытекают из анализа состояния рассматриваемой проблемы, обоснованных направлений улучшения изучаемых вопросов, и в случае их реализации на практике могут принести заметный эффект.

Annotation

to the final qualifying work of the bachelor on the topic: "Improving the accounting of depreciation of fixed assets on the example of a limited liability company "Tsilna" Drozhzhanovsky district of the Republic of Tatarstan»

The paper deals with the essence of the concept of "depreciation of fixed assets" in accounting, types of depreciation of fixed assets, depreciation of fixed assets as the process of formation of the depreciation Fund, the current state of accounting for depreciation of fixed assets, regulatory and methodological support of the depreciation Fund, improving accounting for the formation and use of depreciation Fund.

Conclusions and suggestions arise from the analysis of the state of the problem under consideration, the justified directions of improvement of the studied issues, and in case of their implementation in practice can bring a noticeable effect.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1. СУЩНОСТЬ И ВИДЫ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ.....	8
1.1. Сущность понятия «амортизация основных средств» в бухгалтерском учете.....	8
1.2 Виды амортизации основных средств.....	15
1.3.Амортизация основных средств как процесс формирования амортизационного фонда.....	23
2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ООО «ЦИЛЬНА» ДРОЖЖАНОВСКОГО РАЙОНА РТ	31
2.1. Экономическая характеристика деятельности предприятия...	31
2.2 Анализ финансового состояния организации.....	39
2.3 Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации.....	44
3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	48
3.1. Современное состояние учета амортизации основных средств	48
3.2. Нормативное и методическое обеспечение амортизационного фонда.....	56
3.3. Совершенствование учета формирования и использования амортизационного фонда.....	59
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	73
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	79
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	80

ВВЕДЕНИЕ

Одним из факторов обеспечения соблюдения предприятием принципа непрерывности деятельности является его способность обеспечить финансирование продолжения и развития деятельности. Важным условием этого является способность обновлять изношенные основные средства. Проведение мероприятий по приобретению новых основных средств или модернизации наличных основных средств подразумевает под собой крупные единовременные денежные расходы. Амортизационные отчисления, возмещаемые в выручке от продаж и формирующие амортизационный фонд, являются одним из источников финансирования обновления и модернизации долгосрочных материальных активов предприятия.

В соответствии с законодательством РФ по бухгалтерскому учету, в методологии учета амортизации не предусмотрено отражение формирования амортизационного фонда, что способствует возникновению неопределенности в отношении его величины. Это касается объема денежных средств, которые могут быть направлены на приобретение новых основных средств или модернизацию наличных без снижения объема первоначально вложенных в предприятие средств.

Приведенные положения приводят к необходимости, во-первых, рассмотрения экономического содержания, назначения и структуры счета 02 «Амортизация основных средств» в рамках действующей на сегодняшний день методологии бухгалтерского учета в РФ; во-вторых, – выработки правил и принципов формирования учетной политики в области оценки основных средств, учета затрат по законченным капитальным ремонтам, выбора способа определения срока полезного использования, метода начисления амортизации основных средств, способствующих накоплению достаточного амортизационного фонда. В-третьих, возникает потребность в разработке правил бухгалтерского учета амортизации основных средств, обеспечивающих

возможность определения величины амортизационного фонда. В-четвертых, должны решаться вопросы разработки методов аудита начисления амортизации основных средств, нацеленных на получение надлежащих аудиторских доказательств в отношении достоверности величины амортизационных отчислений, а также оценку элементов учетной политики предприятия. Необходимость рассмотрения и решения указанных проблем обуславливает актуальность темы исследования и полученных в ходе исследования результатов.

Практическая значимость работы заключается в обосновании совершенствований учета амортизации в аграрной организации.

Основной целью работы было исследование сложившейся практики учета амортизации, а также разработка рекомендаций по его совершенствованию. Эта цель отражает постановку и решение следующих задач:

- изучить теоретические основы учета основных средств и начисления амортизации;
- произвести оценку бизнеса организации ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ;
- рассмотреть современное состояние начисления амортизации в организации и предложить пути совершенствования амортизационной политики.

Методологической основой явились общенаучные методы: анализ и синтез, дедукция и индукция, системный подход, научная абстракция, сравнение, детализация, исторический и логический анализ, практическое обобщение, а так же личное наблюдение в процессе прохождения производственной практики в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ.

Предметом исследования была совокупность методологических приемов избранных руководством организации в целях формирования амортизационной политики. Вся работа строилась на основе анализа

действующих нормативных документов, изучения экономической литературы и использования практических материалов организации.

Наука накопила большой опыт в изучении проблем, связанных с учетом основных средств и начислением амортизации в аграрном секторе экономики. Отдельные проблемы развития учета рассматривали в своих работах Р.А. Алборов [15], А. Орлов [29], Л.И. Хоружий [36], А.Р. Закирова [40], Г.С. Клычова [40], Э.Н. Фахретдинова [35], Л.И. Куликова [24], Я.В. Соколов [33] и многие другие.

Апробацию результаты выпускной квалификационной работы прошли во время докладов на научных конференциях и были включены в сборники научных трудов [25,26,27].

Объектом исследования явились эмпирические данные, полученные опытным путем на основе исследования первичной документации, регистров аналитического и синтетического учета, бухгалтерской финансовой отчетности предприятия за период с 2014 по 2018 годы, а так же с помощью сведений, полученных из учетной политики, о способах ведения и особенностях организации бухгалтерского учета и их отражения в ООО «Цильна».

1. СУЩНОСТЬ И ВИДЫ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

1.1. Сущность понятия «амортизация основных средств» в бухгалтерском учете

Принципиальное значение для организации бухгалтерского учета основных средств имеет определение понятия «амортизация». Анализ определений этого понятия, содержащихся в экономических словарях, составленных разными коллективами авторов [17], позволяет выделить три типа определений, в которых амортизация понимается: как износ, как процесс перенесения стоимости основных средств и как процесс накопления денежных средств для целей возмещения основных средств. Причем износ основных средств понимается как причина перенесения ими своей стоимости на продукт. Таким образом, первые два определения целесообразно объединить в одно, в котором под амортизацией понимается – перенесение стоимости основных средств на стоимость производимой продукции, вызванное износом этих основных средств. В результате мы получим два различных определения амортизации. Отметим, что такое дуалистическое понимание амортизации основных средств сложилось еще в начале XX в.

До рассмотрения сущности амортизации стоит отметить, что в средствах массовой информации, научных изданиях часто встречается употребление терминов «основные средства» и «основные фонды» в качестве синонимов [32]. Однако в бухгалтерском учете они не являются идентичными. В дальнейшем исследовании для обозначения активов, соответствующих критериям, приведенным в ПБУ 6/01 [7], будет применяться термин «основные средства».

В бухгалтерском учете под «амортизацией основных средств» понимается списание стоимости основного средства на текущие издержки производства или обращения. В экономическом смысле подразумевается, что,

снашиваясь в процессе эксплуатации, «свою стоимость на вновь созданный продукт основные средства передают частями путем начисления амортизации в течение срока их полезного использования» [35]. Видно, что бухгалтерская наука вкладывает в этот термин значение, соответствующее первому из приведенных в результате анализа определению. Второе определение в современном бухгалтерском учете не находит отражения. Однако до принятия плана счетов, который начал действовать с 1 января 1992 г. (до 1 января 2001 г.), в бухгалтерском учете отражались обе части вышеприведенного определения. Целесообразно рассмотреть, как сложилась ситуация, когда одной категории приписываются свойства, совершенно противоположные по своему смыслу, и какое отражение данная ситуация получила в бухгалтерском учете.

В конце XIX – начале XX вв. в России начисление амортизации основных средств осуществлялось в соответствии с нормами, отраженными в Положении о государственном промысловом налоге (1898 г.), а также нормами, закрепленными в уставах предприятий. Согласно ст. 101 (470)¹ Положения при определении чистой прибыли, подлежащей процентному обложению, из суммы валового дохода за период вычитались в числе прочих отчисления на «погашение первоначальной стоимости принадлежащего предприятию имущества, впредь до полного погашения оной...» [16].

По мнению Я.М. Гальперина (1894 – 1952) (1930 г.) [19], причиной амортизации также является износ и соответственно снижение первоначальной стоимости основных средств. Таким образом, амортизация, в представлении проф. Гальперина, является отражением обесценения имущества. Счет же амортизационных сумм, отражаемый в пассиве баланса, является контрактивом, обозначающим уменьшение стоимости имущества. Другими словами, данный счет отражает величину фиктивного актива. Исходя из данных предпосылок, Гальперин считал, что амортизационные отчисления должны производиться вне зависимости от финансового результата периода.

Проф. Кошкин И.А., под амортизацией понимал снижение стоимости основных средств. Соответственно, амортизация, по его мнению, должна начисляться независимо от финансовых результатов периода. Счет же, на котором аккумулируются амортизационные отчисления, является контрактивной величиной, регулирующей оценку имущества в балансе. Однако, в отличие от этих авторов, он указывал, что путем начисления амортизации может быть определена только приблизительная потеря стоимости имущества. Именно по этой причине, по его мнению, амортизационные отчисления учитываются на отдельном счете, а не списываются непосредственно со счета имущества. Этот счет он называл «Резерв погашения имущества» и говорил, что данный счет предназначен для погашения убытков от предполагаемого снижения стоимости основных средств. Таким образом, происходит смешение целей амортизации как инструмента оценки и как счетного приема, позволяющего нивелировать убыток, уже возникший или имеющий место возникнуть в будущем.

Рассмотрим еще одну более позднюю работу Я.М. Гальперина (1945 г.) [20], созданную в соавторстве с Н.А. Кипарисовым (1875 – 1956) и Н.А. Леонтьевым (1893 – 1958). В ней под амортизацией также понимается возмещение износа в денежной форме, которое осуществляется путем включения амортизационных отчислений в себестоимость производимой продукции. Вместе с тем бухгалтерскому учету амортизации ученые приписывали две задачи: 1) отражение снижения стоимости основных средств в результате износа; 2) отражение накопления денежных средств, формирующих амортизационный фонд. Соответственно, под износом основных средств понимается теперь не перенос овеществленных затрат труда на продукт, а снижение их первоначальной стоимости. Образование же амортизационного фонда происходит за счет включения амортизационных отчислений в себестоимость продукции. Для решения двух вышеприведенных задач авторами была предложена методика учета амортизации с использованием двух счетов: забалансового счета «Износ основных средств» и

пассивного счета «Амортизационный фонд». Отметим, что счет амортизационного фонда представлял собой в соответствии с классификацией Я.М. Гальперина не фонд, а резерв, так как амортизационные отчисления производились не за счет чистой прибыли, а включались в себестоимость.

Методика учета амортизации на двух счетах обеспечивает отражение в бухгалтерском учете двух приведенных в начале данного параграфа определений амортизации. Интересно отметить, что данная методика была отличительной чертой советского учета. В работе И.А. Кошкина «Вопросы учета основных фондов» (1939 г.) указывается, что система разграниченного учета амортизации «практическое осуществление получила впервые в формах отчетов стройорганизации за 1932 г.» [23, с. 106]. Проф. Кошкин обосновывал применение двух счетов для учета амортизации, указывая, что при применении одного счета, сущность его чрезвычайно не ясна. В частности, многие авторы полагали, что статья «Амортизация» есть реальный пассив, то есть статья, отражающая определенный источник имеющихся в активе средств. С другой стороны, многие авторы высказывались, что эта статья представляет собой лишь корректировку слишком высоко оцененной части актива, то есть контрактив.

Также была и третья точка зрения, которая заключалась в том, что данная статья представляет собой одновременно и фонд восстановления основных средств и контрактивную статью к их первоначальной стоимости. В частности, здесь можно отметить вышеприведенное мнение Я.М. Гальперина, выраженное в работе 1934 г. Но, по мнению И.А. Кошкина, эти точки зрения не соответствуют действительности, так как «процесс текущего износа основных средств и процесс накопления и использования амортизационных фондов – это две различные стороны движения основного фонда и они должны найти свое отражение в самостоятельных счетах». Как доказательство данного положения им приводится тот факт, что изменение сумм износа и сумм амортизационного фонда в учете происходит в результате отражения

различных фактов хозяйственной жизни и в разных направлениях, поэтому они не совпадают между собой.

Например, при выбытии полностью изношенных основных средств с баланса списывается их первоначальная стоимость и сумма начисленного износа, а накопленный амортизационный фонд на восполнение этих основных средств может быть не использованным. Показательна также и обратная ситуация, когда основные средства еще не изношены и используются, а за счет суммы амортизационного фонда приобретен новый экземпляр основных средств. Таким образом, если учет амортизации осуществляется на одном счете, то данный счет не дает правильного представления ни о сумме износа, ни о величине амортизационного фонда. Чтобы отразить эту двойственность амортизации в учете использовалась следующая система записей: при начислении амортизации дебетовался счет «Производство» в

корреспонденции со счетом Амортизационный фонд»; начисление износа производилось путем отражения соответствующих сумм по дебету счета «Уменьшение уставного фонда» и кредиту счета «Износ основных средств».

Р. Монтгомери под суммой накопленной амортизации понимал резерв под снижение стоимости (allowance for for loss of value) основных средств [39, р. 401]. Р. Монтгомери указывал, что «амортизация представляет собой снижение стоимости основных средств, которое можно обоснованно ожидать как результат действия износа и постоянного обесценения». Р. Адамс (Roger Adams), указывает, что в Великобритании соответствии с Положением о стандартах бухгалтерской практики (SSAP) 12 «Учет амортизационных отчислений» под амортизацией понималась «величина износа, потребления или иного уменьшения стоимости основного средства, происходящее по причине его эксплуатации, истечения срока или устаревания вследствие изменения технологии производства или конъюнктурных колебаний» [15, с. 239]. Соответственно, данное Положение предписывало путем начисления амортизации создавать соответствующий резерв под понижение стоимости

основного средства. Отметим, что SSAP 12 был отменен в связи с выходом в феврале 2000 г. Стандарта финансовой отчетности (FRS) 15 «Материальные долгосрочные активы» («Tangible Fixed Assets»), который применяется с отчетного периода, заканчивающегося 23.03.1999 г., или в отчетных периодах, следующих за указанным отчетным периодом. Согласно FRS 15 сумма накопленной амортизации также называется резервом (accumulated provision for depreciation), однако в качестве цели амортизации указывается, что «основная цель амортизации – отразить в операционной прибыли периода затраты по использованию основных средств (т.е. количество потребленных экономических выгод) за данный период. Поэтому амортизационная величина (т.е. первоначальная или переоцененная стоимость за вычетом ликвидационной стоимости) должна признаваться в периодических прибылях и убытках на систематической основе, которая позволяет наиболее справедливо отразить структуру потребления экономических выгод от использования основного средства на протяжении всего его экономического срока полезного использования». Соответственно, под амортизацией понимается не процесс отражения изменения стоимости основных средств, а процесс определения финансовых результатов. Стоит отметить, что с 01.01.2015 г. FRS 15 утратил силу и действует FRS 102 «Стандарт финансовой отчетности, применяемый в Великобритании и республике Ирландия» («The financial reporting standard applicable in the UK and Republic of Ireland»). В данном стандарте указывается, что амортизация, иногда относимая к резервам (provision), является скорее корректировкой балансовой стоимости (carrying amount) основных средств, а не признанием обязательств. Под резервом данный стандарт понимает обязательства с неопределенной величиной и временем наступления.

При начислении амортизации необходимо было бы проводить переоценку основного средства для того, чтобы выявить, насколько снизилась его стоимость и создать соответствующий резерв. Кроме того, подобное понимание данного резерва в случае, если рыночная стоимость основного

средства в периоде начисления амортизации увеличилась, приводит к тому, что амортизацию в данном периоде начислять не надо. Последнее противоречит законодательству РФ по бухгалтерскому учету, а также нормам МСФО.

По мнению Г.С. Клычовой и А.Р. Закировой для целей бухгалтерского учета организация может использовать следующие способы начисления амортизации основных средств, показанные в таблице 1 (приложение А) [40].

Применение одного из этих методов по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. При этом отметим, что в целях исчисления налога на прибыль в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ амортизация начисляется линейным или нелинейным методами, предусмотрено также применение повышенных и пониженных норм амортизации.

Следует помнить, что в соответствии с п.17 ПБУ 6/01 амортизация не начисляется: по основным средствам мобилизационного назначения, законсервированным и не используемым в деятельности организации; по объектам основных средств некоммерческих организаций. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом; по основным средствам, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

По нашему мнению, путем начисления амортизация резервируется убыток, который будет иметь место при выбытии основного средства, размер которого будет соответствовать первоначальной или текущей (восстановительной) (если производилась переоценка основного средства) стоимости основного средства. Резервирование же этого убытка необходимо потому, что он объективен и неизбежен. Он наступит «вследствие неустранимого факта физического обветшания вещей (несмотря на ремонт), а также, в виду «морального износа» [26]. Повторимся, что амортизационные отчисления не измеряют в денежном выражении снижение стоимости

основного средства в результате влияния указанных причин (это задача переоценки). Кроме того, амортизация, как процесс начисления резерва, который предвосхищает будущий убыток от выбытия основного средства путем распределения величины данного убытка на отрезок времени от момента появления потенциальной возможности данного убытка (момент приобретения основного средства) до момента реализации данного убытка (момент выбытия основного средства), является инструментом определения правильных финансовых результатов тех периодов, которые имеют место на протяжении указанного отрезка времени. Тем самым процесс начисления амортизации позволяет сохранить первоначально вложенный объем капитала предприятия, обеспечивая тем самым непрерывность его производственной деятельности.

1.2 Виды амортизации основных средств

Виды амортизации выделяются и различаются в связи с выдвижением на первый план одной из нескольких функций амортизации, которая соответствует определенной цели. Некоторые исследователи проблем амортизации (В.Я. Соколов, М.И. Кутер, О.Б. Веретенникова, А.В. Кузнецов, Р.И. Мамедов и др.) выделяют следующие виды (концепции) амортизации [33]: юридическая, экономическая, финансовая и фискальная.

Юридическая амортизация определяет достаточность имущества для погашения имеющихся обязательств. Поэтому амортизация рассматривается как потеря стоимости (обесценение) основного средства.

Экономическая амортизация понимает под амортизацией часть себестоимости, то есть амортизация трактуется как средство распределения затрат на приобретение основных средств во времени и регулирования тем самым финансовых результатов отчетных периодов.

Финансовая амортизация представляет собой накопление средств на восстановление и обновление основных средств путем исключения ее из прибыли, подлежащей распределению. Амортизационные начисления в

данном случае формируют амортизационный фонд или фонд реновации, средства которого должны быть потрачены на приобретение новых основных средств взамен изношенных, а также на модернизацию основных средств. Таким образом, предприятие при получении выручки за проданную продукцию формирует собственный источник средств для воспроизводства основных средств.

Фискальная или налоговая амортизация представляет собой свободную от налогообложения часть прибыли. Она реализуется при включении суммы начисленной амортизации, рассчитанной в соответствии с нормой амортизации, предлагаемой правительством в целях налогообложения, в расходы отчетного периода для целей расчета налога на прибыль. Денежные средства в сумме, соответствующей сумме начисленной за период амортизации, остаются в распоряжении предприятия, а также освобождаются от обложения налогом на прибыль. Правительство, устанавливая сроки полезного использования основных средств, а также различные способы расчета нормы амортизации, определяет, какая сумма денежных средств в виде начисленной амортизации будет освобождена от налога на прибыль. Эти меры направлены на стимулирование предприятия к развитию производства и модернизации оборудования, что в конечном итоге должно способствовать росту национальной экономики.

Выделение различных видов (концепций) амортизации, по мнению О.Б. Веретенниковой и З.М. Бикметовой, связано с наличием «различных взглядов на сущность амортизации» [18, с. 41]. М.И. Кутер, Д.В. Луговской, Р.И. Мамедов уточняют, что «наличие многообразия взглядов на экономическую природу амортизации обусловлено существованием различных целей, задач и функций, приписываемых ей...».

В.Я. Соколов выделяет типы амортизации, которые «определяются задаваемыми целями, восходящими к различным трактовкам основных средств» [32, с. 127]. Таким образом, придаваемые амортизации цели тесно связаны с пониманием основных средств. В.Я. Соколов выделяет следующие

типы амортизации: натуралистический, который связан с натуралистическим пониманием основных средств, соответственно, цель амортизации – отражение снижения стоимости и износа основных средств; финансовый, в основе которого лежит финансовая трактовка основных средств и финансовая амортизация, имеющей целью создание реновационного фонда; математический, в котором под амортизацией подразумевается условный прием, к которому прибегают различные дисциплины. К последнему относится, например, фискальная амортизация. «Ее цель в выборе необлагаемой налогом части прибыли в том размере, который обеспечивал бы необходимые доходы бюджета и в то же время сопутствовал бы потребностям экономики страны в сохранении и преумножении производственно-технического потенциала».

В экономической литературе отмечаются также виды амортизации, которые являются либо соединением вышеприведенных видов, либо дополнительным их расчленением в зависимости от выделяемых целей амортизации. В частности, выделяется финансово-фискальная амортизация, которая проявляется «при использовании ускоренных методов амортизации, когда экономия на налогах направляется на усиление капитальной базы предприятия». Инвестиционная амортизация, представляющая собой объединение финансовой амортизации, которая предполагает рассмотрение «амортизационных отчислений в качестве инвестиционных ресурсов», и фискальной амортизации, которая предполагает «увеличение амортизационных отчислений для использования непосредственно в инвестиционном процессе».

Рассмотрим приведенные виды или концепции амортизации. При приобретении основного средства формируется его первоначальная стоимость, которая складывается из фактически осуществленных расходов, связанных с его приобретением. В то же время устанавливается срок полезного использования, при расчете которого необходимо, учесть не только технически возможный срок жизни, но определить также режим эксплуатации

(количество смен) и ремонта, степень влияния окружающей среды, влияние морального износа первого и второго видов, определяющее целесообразность применения именно этих основных средств, колебания конъюнктуры рынка, вследствие которых производство видов продукции, для которого предназначен данный комплекс основных средств, станет экономически нецелесообразным. Срок полезного использования устанавливается на том предположении, что по истечении определенного времени основное средство будет непригодно для осуществления коммерческой деятельности, то есть не будет больше приносить экономические выгоды предприятию и, соответственно, будет ликвидировано. К концу срока полезного использования стоимость основного средства ввиду износа физического и морального снизится и будет либо равна нулю, либо составлять некоторую величину. При выбытии основного средства у предприятия возникнут затраты, равные его первоначальной стоимости, уменьшенной на сумму, которую удастся выручить при ликвидации основного средства. Отметим возникающие здесь моменты: (а) во-первых, несмотря на то, что основное средство используется в своем первоначальном виде до конца установленного срока полезного использования, оно подвергается износу на протяжении всего периода использования, так как износ не появляется в один момент, а растянут во времени, соответствующем сроку полезного использования (даже при наличии морального износа, как первого, так и второго вида между появлением его причины и выявлением его следствия существует определенный временной лаг); (б) во-вторых, основываясь на постулате непрерывности деятельности, предприятие будет осуществлять хозяйственную деятельность и, соответственно, получать доход и после выбытия данного основного средства. Следовательно, финансовый результат от деятельности предприятия будет выявлен не в момент выбытия основного средства, а будет выявляться периодически, через равные промежутки времени, что соответствует постулату отчетного периода. Таким образом, для обеспечения сопоставимости результатов различных периодов необходимо

распределить стоимость основного средства по отдельным отчетным периодам на протяжении срока его использования, то есть включить в затраты соответствующих периодов; (в) в-третьих, по причине того, что при включении части стоимости основного средства в затраты отчетных периодов не происходит действительно выбытия основного средства, возмещение этих условных затрат в денежной выручке, полученной от покупателей, не требует потребления в следующем отчетном периоде и соответственно высвобождается из оборота и накапливается. Таким образом, данные условные затраты приобретают двойственный характер: с одной стороны, предварительно отражают убыток, который должен наступить в момент выбытия основного средства, являясь антиципацией данных затрат, формируя тем самым резерв; с другой стороны, при условии превышения доходов над затратами в отчетном периоде или же их равенстве в предприятие поступает денежное возмещение этих затрат. В результате этих трех моментов появляется категория амортизации в бухгалтерском учете.

Отметим, что первому моменту (а) соответствует юридическая амортизация, так как в данном моменте отмечается постепенное снижение стоимости основного средства к концу срока использования. Экономической амортизации отвечает второй момент (б). Ко второму моменту относится и фискальная амортизация, однако отметим, что она проявляется в области налогового учета. Финансовой же амортизации соответствует третий момент (в). Таким образом, выделение отдельных видов амортизации представляет собой, по мнению автора исследования, лишь выделение отдельных этапов начисления амортизации, то есть речь идет не о разных амортизациях, а об одном процессе начисления амортизации, в котором тот или иной этап выделяется как основной. В частности, понятие юридической амортизации соответствует этапу определения срока полезного использования, который устанавливается на том предположении, что в некоторый момент в будущем данное основное средство не будет представлять ценности для данного предприятия. Отметим, что срок полезного использования есть величина

субъективная, основанная на ценностных предпочтениях определенного предприятия. То есть если данное основное средство потеряло ценность для одного предприятия, то это не означает, что для другого предприятия оно не имеет ценности. Таким образом, разделяются понятия износа и обесценения. Хотя точнее будет сказать, что они отдаляются друг от друга во времени, то есть для данного предприятия данное средство может быть полностью изношено, в том смысле, что оно перестало приносить экономические выгоды, и в то же время для другого предприятия данное основное средство имеет определенную ценность. Соответственно, юридическая амортизация выделилась для характеристики ценности данного основного средства для других предприятий и представляет собой не амортизацию, а обесценение, так как амортизация имеет место только на том предприятии, где основное средство применяется и не имеет отношения к ценностным предпочтениям других субъектов рынка. Отметим, что обесценение, как и износ не являются причинами амортизации.

В отношении экономической амортизации, согласно которой амортизация понимается как средство распределения затрат для формирования себестоимости производимой продукции, отметим следующее. Амортизация есть следствие распределения первоначальной или переоцененной стоимости основного средства по отчетным периодам, которые имеют место на протяжении его срока полезного использования. Причинами данного распределения, как мы указывали выше, являются применение постулата непрерывности деятельности и, соответственно, применение постулата отчетного периода, так как он является следствием первого. Но представим ситуацию, в которой предприятие не соблюдает постулат непрерывности деятельности и собирается ограничиться одним лишь оборотом капитала, то есть приобрести основное средство, использовать его до конца срока его полезного использования и закрыться. В таком случае финансовый результат будет выведен только после закрытия предприятия, так как нет необходимости формировать результаты отчетных периодов, по

причине того, что производится только один оборот капитала, а результат деятельности выявляется в момент, когда авансированные денежные средства пройдя стадии превращения сначала в капитал, потом в товар и, в конце концов, обратно в денежные средства, в виде прироста первоначально авансированной суммы денежных средств. В данном случае амортизация не будет иметь место, так как финансовый результат будет выявлен в конце срока полезного использования, соответственно первоначальная стоимость будет учтена в качестве затрат в момент своей ликвидации и соответственно ликвидации всего предприятия. Таким образом, источником для покрытия затрат, включенных в первоначальную стоимость основного средства, является прибыль. Но когда вступает в действие постулат непрерывности деятельности, то имеет место непрерывный кругооборот капитала.

Следовательно, конечный финансовый результат не выявляется, а выявляются только финансовые результаты отдельных отчетных периодов. И причиной амортизации является желание собственника зарезервировать часть прибыли, чтобы в конечном итоге, при ликвидации, конечный финансовый результат покрыл затраты на приобретение основных средств.

Понимание амортизации как части прибыли высказывалось в экономической литературе А. Орловым. В частности, в работе А. Орлова говорится, что «...в действительности имеет место не включение части стоимости основного капитала в стоимость продукта, а напротив – вычитание определенной величины из полученной от покупателя денежной суммы, необходимой для полного или частичного возмещения изношенных средств труда» [29, с. 90]. А.Д. Некипелов указывает, что «амортизация – это не текущие издержки, а часть дохода, которая может быть использована для компенсации исходных инвестиций.... Появление амортизации в структуре цены связано не с переносом ценности средства труда на продукт, а со свойственным рынку механизму вменения» [17, с. 185]. Если сказать более

обобщенно, то причиной амортизации является стремление собственника в конечном итоге получить прибыль.

Из вышеизложенного вытекает, что финансовая амортизация, под которой понимается накопление средств на восстановление и обновление основных средств путем исключения соответствующей суммы из прибыли, подлежащей распределению, является причиной амортизации. Амортизационные отчисления возмещаются выручке, полученной от покупателей, в денежной форме и накапливаются. Тем самым формируется амортизационный фонд, отражающий сумму средств, полученных в выручке в возмещение амортизационных отчислений.

1.3. Амортизация основных средств как процесс формирования амортизационного фонда

Необходимо отметить, что назначение амортизационного фонда зависит от способа (или источника) приобретения основного средства. Если основное средство приобретено за счет собственных средств (средств уставного капитала, добавочного капитала, различных фондов, нераспределенной прибыли), то назначение амортизационного фонда заключается в приобретении нового основного средства взамен выбывающего. Если источником приобретения являются заемные средства, то амортизационный фонд предназначается для погашения задолженности предприятия, что, в свою очередь, дает предприятию возможность снова приобрести основное средство за счет заемных средств. Отметим, что в данном исследовании рассматривается амортизационный фонд, формируемый в результате начисления амортизации по основным средствам, приобретенным за счет собственных средств.

Однако счет, «Амортизация основных средств», и амортизационный фонд нельзя отождествлять. Нами было отмечено, что в бухгалтерском учете счет амортизационных отчислений не является фондом, а представляет собой

резерв, то есть предварительное исчисление или антиципацию затрат, которые возникнут при выбытии основного средства в величине, равной его первоначальной или переоцененной стоимости.

Амортизационные отчисления, формирующие данный амортизационный резерв, производятся независимо от финансового результата периода, в котором они начисляются. Таким образом, амортизационный фонд, равный по величине амортизационным отчислениям, создается только в том случае, если амортизационные отчисления периода полностью возмещаются в выручке. Последнее возможно при том условии, что в периоде, когда амортизационные отчисления были включены в затраты, доходы превысили затраты или были равны им.

Соответственно, необходимо различать категории «амортизационный фонд» и «амортизационный резерв», так как они могут отличаться по величине. Кроме того, они имеют различные задачи.

Вышеприведенный факт свидетельствует о том, что амортизационный фонд накапливается на предприятии только при условии перевеса в отчетном периоде его доходов над его затратами, в которых кроме всего прочего учтены и амортизационные отчисления, или же при их равенстве. На данное обстоятельство обращает внимание К.Ю. Цыганков. В одной из своих работ (2013 г.) он приводит в качестве примера ситуацию, в которой предприятие, являющееся 100%-ной государственной собственностью, не имеет возможности восстанавливать свои основные средства за счет накопленных амортизационных отчислений по причине того, что «тарифы на услуги данного предприятия регулируются и не позволяют их (амортизационные отчисления) накапливать» [37, с. 441-442]. Таким образом, если у предприятия по результатам отчетного периода затраты превышают доходы, то амортизационный фонд в данном предприятии не образуется.

Теоретически можно предположить случай, когда амортизационный резерв частично покрывается выручкой, а частично представляет собой простую потерю или убыток. Это возможно на основании учения И.Ф. Шэра о

«мертвой точке». Для продолжения деятельности предприятию в новом периоде необходимо на вырученные от продажи продукции денежные средства вновь приобрести материалы, выплатить зарплату и осуществить другие денежные расходы материалы, необходимые для производства. Допустимо предположить, что весь дефицит выручки будет отнесен к той части себестоимости, которая соответствует амортизации, и возмещать которую для нового акта воспроизводства продукции не требуется (предполагается, что основные средства являются новыми). Следовательно, величина сальдо счета «Амортизация основных средств» не будет покрываться суммой денежных средств, полученных в выручке. Причем величина сальдо данного счета может быть не покрыта денежными средствами как полностью, так и частично. Это зависит от того, больше или меньше величина полученного по итогам отчетного периода убытка по сравнению с величиной, начисленной в этом же периоде амортизации. Если больше – то амортизация полностью не покрывается денежными средствами, и амортизационный фонд за данный период не формируется. Если меньше – то части начисленной амортизации может соответствовать сумма денежных средств, и величина амортизационного фонда, сформированного за данный период, будет равна этой величине.

В случае если величина амортизационных отчислений, включенных в затраты периода, полностью не покрыта выручкой периода (т.е. в случае убытка), предприятию необходимо покрыть убыток отчетного периода за счет накопленной нераспределенной прибыли прошлых периодов. Это необходимо для того, чтобы исключить изъятие нераспределенной прибыли из предприятия путем ее распределения между участниками или акционерами, а также путем создания за счет нее фондов, которые имеют целевое назначение. Здесь необходимо заметить, что в периодической экономической литературе отмечается два возможных на практике варианта учета нераспределенной прибыли на счете 84 «Нераспределенная прибыль»: накопительный (с нарастающим итогом) и погодовой (в разрезе каждого года

в отдельности). В первом варианте на счете 84 не создается никаких субсчетов для разделения финансового результата текущего года и прошлых лет. В таком случае «прибыль, полученная в текущем году, автоматически идет на погашение убытков прошлых лет», и наоборот – убыток отчетного периода автоматически покрывается за счет нераспределенной прибыли прошлых периодов. Во втором варианте прибыль или убыток каждого года учитываются на отдельных субсчетах к счету 84, или же открываются субсчета прибылей или убытков прошлых лет и субсчета прибылей или убытков отчетного года. При данном варианте на счете 84 для покрытия убытков отчетного периода необходимо произвести внутреннюю запись: «Дебет 84 субсчет «Нераспределенная прибыль прошлых лет» Кредит 84 субсчет «Непокрытый убыток отчетного года». Отметим, что в ситуации, когда в прошлые периоды был получен убыток, а в отчетный – прибыль, то для погашения убытка прошлых лет производится обратная проводка.

При отсутствии нераспределенной прибыли прошлых периодов убыток отчетного периода может быть покрыт из других источников: за счет резервного фонда, добавочного капитала, за счет целевых взносов акционеров или участников, за счет уменьшения уставного капитала. Однако необходимо указать, что покрытие убытка путем уменьшения уставного капитала позволяет придавать амортизационному резерву элементы фонда только в том случае, если до этого момента он был увеличен за счет нераспределенной прибыли.

Отметим, что существование амортизационного фонда у предприятия признается не всеми учеными. В частности, проф. В.В. Ковалев и Вит. В. Ковалев отрицают создание амортизационного фонда путем начисления амортизации [22]. Проф. А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова, И.А. Нечитайло не отрицают создание в бухгалтерском учете амортизационного фонда. Однако, анализируя современную концепцию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, указывают, что «погашение стоимости объектов основных средств ...осуществляется за счет отнесения

соответствующих амортизационных отчислений на расходы организации.... Поскольку рассматриваемая учетная концепция (в современной России) исключила процесс резервирования денежных средств для восстановления амортизируемых объектов, то сумма амортизации объектов основных средств..., возмещенная через выручку от продаж, растворяется на счетах активов предприятия. Соответственно, на счетах амортизации отражается сумма, не имеющая реального денежного воплощения. Таким образом, целенаправленное накопление средств на восстановление основных средств... не осуществляется...» [28, с. 168-169].

По нашему мнению, длительное хранение средств, полученных в выручке в возмещение амортизационных отчислений, в виде денежных средств не всегда является целесообразным, так как тем самым эти средства изымаются из оборота, а также подвергаются рискам инфляции и снижения покупательной способности по отношению к иностранной валюте. Подобное мнение высказывал П. Герстнер. Он указывал, что «некоторые общества обеспечивают ... резервы процентными бумагами, недвижимостью ..., исходя из ошибочного мнения, будто бы для подобных резервов должны отчисляться особые, а именно – или легко реализуемые или устойчивые (solide) средства» [21, с. 187].

По его мнению, обеспечение резервов специальными, особыми активными ценностями непрактично, так как, во-первых, подобная связанность ликвидных средств предприятия опасна, а во-вторых, направление данных в оборот могло бы принести больший доход. Необходимо, однако, указать, что «резерву» в понимании П. Герстнера соответствует категория «фонд» в классификации Я.М. Гальперина и И.А. Кошкина. Но вышеприведенное замечание Герстнера, по нашему мнению, справедливо применить и в отношении активных ценностей, соответствующих амортизационному резерву (соответственно и амортизационному фонду). Таким образом, помещение этих ценностей в денежные средства, которые приносят доход в размере процентных ставок по

банковским депозитам или по займам, а также в процентные бумаги не всегда является целесообразным и хозяйственным и должно зависеть от решения руководства предприятия. Соответственно, накопление денежных средств не является необходимым условием существования амортизационного фонда. Поэтому некорректным является отождествление его с накопленными денежными средствами. Он показывает, какое количество денежных средств может быть извлечено из оборота для целей приобретения новых и модернизации действующих основных средств без уменьшения объема первоначально вложенных оборотных средств.

Ранее было отмечено, что между категориями «амортизационного резерва» и «амортизационного фонда» существует различие, которое заключается в том, что амортизационный резерв в бухгалтерском учете, величина которого определяется суммой накопленной амортизации, не всегда отражает количество средств, предназначенных на воспроизводство основных средств, то есть величину амортизационного фонда. Выше уже было отмечено, что данные величины могут не совпадать в случае получения предприятием убытка. Выделим же причины расхождения данных величин, связанную с различием задач, стоящих перед ними.

Для выявления данных причин необходимо различать три фактора: 1) амортизационные отчисления; 2) фактические расходы на восстановление основных средств; 3) бухгалтерский метод учета расходов на восстановление, а также бухгалтерский метод учета амортизационных отчислений. Путем анализа этих трех факторов можно указать следующие моменты: а) объем накопленных амортизационных отчислений и объем расходов, необходимых для Р. Монтгомери в отношении вложения активных средств, соответствующих амортизационному резерву, указывал, что «обычно утверждается, что пока сумма средств, соответствующая амортизационному резерву, не будет вложена в рыночные ценные бумаги, то счет накопленной амортизации не будет *de facto* считаться резервом, а будет представлять собой простую арифметическую величину. Однако данный вопрос имеет

второстепенное значение. Принципиальным является рассмотрение вопроса, был ли полученный доход уменьшен на величину, достаточную для покрытия потерь от износа и обесценения основного средства. Как только указанное действие будет выполнено, исчезнет вероятность того, что соответствующая сумма будет изъята из предприятия путем выплаты дивидендов. Эта сумма средств останется на предприятии в виде денежных средств или в виде других неделимых активов. Вопрос об инвестировании данных средств является несущественным». Монтгомери также отмечал, что вопрос о вложении средств, соответствующих величине накопленной амортизации, в ценные бумаги, которые должны быть сохранены до момента приобретения нового основного средства, связан с той ситуацией, при которой «в момент необходимости приобретения нового основного средства взамен выбывающего активные средства, соответствующие накопленной амортизации, растворены в оборотных и внеоборотных активах». Однако Р. Монтгомери указывал, что «срок полезного использования основных средств является слишком неопределенным для того, чтобы оправдать приобретение ценных бумаг, продажа которых обеспечит средства для финансирования приобретения новых основных средств».

Воспроизводства основных средств, в определенный момент времени, могут не совпадать; б) в бухгалтерском учете расходы на приобретение основных средств не признаются затратами в момент их осуществления, а капитализируются; в) в бухгалтерском учете амортизационные отчисления являются резервом, представляющий собой предварительное исчисление или антиципацию затрат, которые возникнут при выбытии основного средства в величине, равной его первоначальной или переоцененной стоимости. Соответственно, расходование сумм амортизационных отчислений происходит в момент выбытия основных средств, а не в момент приобретения новых основных средств взамен старых.

Таким образом, моменты (б) и (в) говорят о том, что, с одной стороны, в бухгалтерском учете при приобретении новых объектов основных средств

взамен выбывающих величина накопленной амортизации, то есть величина амортизационного резерва не изменяется, хотя часть активных ценностей, соответствующих этой величине, была использована по назначению и должна быть уменьшена. С другой стороны, при выбытии основных средств величина амортизационного резерва уменьшается, хотя при этом количество активных ценностей средств, соответствующих амортизационному резерву, не изменяется. Теоретически можно предположить, что эта разница нивелируется в силу того, что при выбытии основного средства приобретается другое, ему на замену. Однако между данными событиями может существовать определенный временной лаг, или же замещение новым выбывающего основного средства может вовсе и не произойти. Соответственно, в системе бухгалтерского учета величина амортизационного резерва соответствует величине амортизационного фонда, отражающего количество денежных средств, которое может быть извлечено из оборота для целей возмещения и модернизации основных средств без уменьшения объема первоначально вложенных оборотных средств только до того момента, когда основные средства начнут выбывать.

Отметим, что в соответствии с законодательством РФ, в частности, в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкциями по его применению [12], в бухгалтерском учете отражается только амортизационный резерв, которому соответствует сальдо счета 02 «Амортизация основных средств» [35]. Для выявления величины амортизационного фонда, величина которого представляет собой скорректированную величину амортизационного резерва в бухгалтерском учете может быть организован аналитический учет.

2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ООО «ЦИЛЬНА» ДРОЖЖАНОВСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Экономическая характеристика деятельности предприятия

Организация с ограниченной ответственностью «Цильна» расположена на территории Дрожжановского района Республики Татарстан. Данная организация функционирует с 25 февраля 2004 года. С 2004 года по сегодняшний день изучаемая организация осуществляет деятельность исключительно сельскохозяйственной направленности.

В силу своего благоприятного географического положения показатели урожайности и величины произведенной продукции в данной организации достаточно высокие. Следует отметить, что ООО «Цильна» осуществляет свою деятельность в условиях умеренно-континентального климата, который предполагает наличие преимущественно черноземных почв, которые пять месяцев в году покрыты снежным слоем высотой в 50-53 метра. Среднегодовое количество осадков -515 мм.

Основным видом деятельности данной организации является – смешанное сельское хозяйство. Вместе с этим, к дополнительным видам деятельности можно отнести:

- Выращивание зерновых культур;
- Выращивание сахарной свеклы;
- Животноводство;
- Разведение молочного крупного рогатого скота, производство сырого молока;
- Разведение свиней;
- Производство муки из зерновых культур;
- Производство хлеба и мучных кондитерских изделий, тортов и пирожных недлительного хранения;

- Производство машин и сельскохозяйственного оборудования для обработки почвы;
- Строительство зданий.

Достаточно близкое расположение к районному центру (4 км), наличие объектов водоснабжения электрических сетей рядом с самой организацией обеспечивает ее бесперебойное функционирование.

С учетом того, что основным ресурсом, обеспечивающим осуществление производственной деятельности в сельскохозяйственной организации, является земля, характеристику изучаемого нами организации следует начать с рассмотрения состава земельных фондов и структуры сельскохозяйственных ресурсов (таблица 2).

Таблица 2 - Состав земельных фондов и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ, за 2014-2018 годы

Виды угодий	Годы										В среднем по республике за 2018 год	
	2014		2015		2016		2017		2018		пло- щадь ь, га	стру к- тура , %
	пло- щадь ь, га	стру к- тура , %	пло- щадь ь, га	стру к- тура , %	пло- щадь ь, га	стру к- тура , %	пло- щадь ь, га	стру к- тура , %	пло- щадь ь, га	стру к- тура , %		
Всего земель	6566	X	6551	X	6551	X	6551	x	6551	x	6654	x
в т.ч. с/х угодий	6401	100	6368	100	6368	100	6368	100	6368	100	6442	100
из них: пашня	5419	84,7	5386	84,6	5386	84,6	5386	84,6	5386	84,6	5650	87,7
пастбища	832	13,0	832	13,1	832	13,1	832	13,1	832	13,1	620	9,6
сенокосы	150	2,3	137,	2,2	137,	2,2	137,	2,2	137,	2,2	157	2,4
процент распаханности, %	X	84,7	X	84,6	X	84,6	X	84,6	X	84,6	X	87,7

Данные, содержащиеся в таблице 2, свидетельствуют о том, что состав и структура земельного фонда и сельскохозяйственных угодий в ООО «Цильна» за период с 2015 года по 2018 год не изменялись. Изучаемая организация имеет в своем распоряжении 6551 га земельной площади, что не намного больше показателей по республике за 2018 год. Процент распаханности равен 84,6, что также всего лишь на 3,1% ниже среднереспубликанского показателя.

Как известно, каждая сельскохозяйственная организация имеет свою специализацию. В начале данной главы мы указали, что изучаемая организация базируется на осуществлении деятельности в отрасли смешенного сельского хозяйства. Иными словами, ООО «Цильна» занимается производством продукции и растениеводства и животноводства. Как правило, в сельскохозяйственных организациях обязательно преобладает одно из данных направлений. Для того, чтобы определить уровень специализации организации необходимо рассчитать специальный показатель – коэффициент специализации организации. Исходные данные для расчета данного коэффициента представим в таблице 3, где отразим состав и структуру товарной продукции в ООО «Цильна».

На основании данных, содержащихся в вышеприведенной таблице, рассчитаем коэффициент специализации. Для этого воспользуемся следующей формулой:

$$K_c = 100 / \sum P (2i - 1), \quad (1)$$

Где K_c – коэффициент специализации;

P – удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции;

i – порядковый номер отрасли в ранжированном ряду по удельному весу в структуре товарной продукции, начиная с наивысшего.

$$K_c = 100 / (56,7(2*1-1)+29,6(2*2-1)+13,7(2*3-1)) = 0,46 \quad (2)$$

Полученное значение коэффициента говорит нам о том, что ООО «Цильна» имеет специализацию молочного скотоводства с развитым свекловодством, что подтверждают и данные из таблицы 3. Исходя из этого,

мы можем сказать, что производственная деятельность изучаемой организации базируется на производстве молока, которое занимает 52,4% в общей структуре товарной продукции в среднем за 5 лет.

Таблица 3 - Структура товарной продукции в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ, за 2014-2018 годы

Виды продук ции	Годы										В сред нем за 5 лет
	2014		2015		2016		2017		2018		
	Сумм а тыс. руб	Стр ук- тура , %	Сумма тыс. руб	Стр ук- тура , %	Сумма тыс. Руб	Стр ук- тура , %	Сумма тыс. Руб	Стр ук- тура , %	Сумма тыс. руб	Стр ук- тура , %	
Зерно	413,4	9,2	25486	13,6	28616	15,5	30040	14,7	37550	15,3	13,7
Сахарн ая свекла	2318, 4	51,8	36960	19,7	48407	26,2	50437	24,6	63046	25,7	29,6
Молок о	1471,4	32,9	120613	64,4	105306	56,9	121437 ,0	59,3	141582	57,7	54 ,2
Мясо КРС	275,1	6,1	4150	2,2	2652,0	1,4	2965	1,4	3124	1,3	2,5
Всего	4478, 3	100	187209	100	184981	100	204879	100	245302	100	100

Как правило, для обеспечения бесперебойного и рационального функционирования, каждая сельскохозяйственная организация должна обладать необходимым количеством трудовых ресурсов и определенным объемом производственных фондов. В связи с этим, в целях оценки обеспеченности изучаемой организации производственными фондами и трудовыми ресурсами, рассчитаем ряд показателей, представленных в таблице 4.

Исходя из данных, содержащихся в таблице 4, мы можем сказать, что показатели фондооснащенности колеблется. Так, с 2014-2017 года фондооснащенность в изучаемой организации увеличилась на 1142,7 тыс. рублей в расчете на 100 га сельхозугодий и к 2018 году составила 3668,1 тыс.рублей в расчете на 100 га сельхозугодий. При этом показатель

фондооснащенности в ООО «Цильна» на 1119,7 тыс.рублей ниже, чем в среднем по республике за 2018 год

Таблица 4 - Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ, за 2014-2018 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Среднегодовая стоимость основных производ-ственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс.руб.	170455	203983	214333	242339	233587	308432
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	6401	6368	6368	6 368	6368,0	6442
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	130	130	130	136	140	98
Фондооснащенность, тыс.руб. на 100 га сельхозугодий	2662,9	3203,2	3365,8	3805,6	3668,1	4787,8
Фондовооружснность, тыс.руб. на 1 работника	1311,2	1569,1	1648,7	1781,9	1668,5	3142,6

Показатель фондовооруженности труда так же с 2014 года колеблется и составил 1668,5 тыс.рублей в расчете на одного работника организации, занятого в сельском хозяйстве. Величину данного показателя нельзя признать довольно высокой, так как в среднем по республике значение этого же показателя несколько выше, в частности на конец 2018 года разница составляет 1474,1 тыс.рублей.

Наряду с показателями фондооснащенности и фондовооруженности труда, необходимо рассчитать такие показатели, как энергооснащенность и энерговооруженность труда, которые характеризуют уровень обеспеченности хозяйства энергетическими ресурсами. Результаты расчета данных показателей представим в таблице 5.

Таблица 5- Уровень энергообеспеченности и энергооборуженности труда в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ, за 2014-2018 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2018 г.
	2014	2015	2016	2017	2018	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	16002	17722	17784	18171	18103	7769
Площадь пашни, га	5419	5386	5386	5 386	5386	5650
Число среднегодовых работников, чел.	130	130	130	136	156	98
Энергообеспеченность, л.с. в расчете на 100 га пашни	295,3	329,0	279,3	285,3	336,1	137,5
Энергооборуженность, л.с. в расчете на 1 работника	123,1	136,3	136,8	133,6	129,3	79,2

Исходя из данных таблицы 5, мы можем сделать вывод о том, что ООО «Цильна» обладает достаточно высоким уровнем энергообеспеченности и энергооборуженности труда. Если сравнивать значения данных показателей с средними значениями по республике, можно выявить, что к концу 2018 года энергообеспеченность в изучаемой организации была выше среднереспубликанского значения на 198.6 л.с в расчете на 100 га пашни, а энергооборуженность была больше на 50,1 л.с. в расчете на одного работника.

Еще одним необходимым этапом при характеристике экономического положения организации является определение запаса труда и уровня его использования (таблица 6).

Основываясь на данных таблицы 6, мы можем сказать, что показатель фактически отработанного времени в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ можно признать стабильным, так как с 2015 года он изменился всего лишь на одну единицу, т.е. на 2 тыс.чел-час.

Таблица 6 - Запас труда и уровень его использования в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ, за 2014-2018 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Среднегодовое число с/х работников хозяйства, чел.	130	130	130	136	156	105

Годовой запас труда, тыс.чел.-час.	241	241	241	252	289	191
Фактически отработано, тыс. чел.-час.	315	301	301	300	299	207
Уровень использования запаса труда, %	130,7	124,9	124,9	119,0	103,5	108,4

При этом значение данного показателя выше среднереспубликанского значения на 92 тыс.чел.-час. Следует отметить, что показатель уровня использования труда в данном хозяйстве к 2018 году снизился на 16 тыс. чел. час, что нельзя признать положительным явлением. При этом, уровень использования запаса труда в ООО «Цильна» ниже на 4,9% чем значение данного же показателя в среднем по республике за 2018 год, но показатель находится на высоком уровне.

Заключительным этапом характеристики изучаемой организации является оценка уровня экономической эффективности ее производственной деятельности. Результаты оценки отражены в таблице 7.

Таблица 7 - Анализ показателей экономической эффективности в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ, за 2014-2018 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Стоимость валовой продукции в расчете на: 100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	253,5	647,2	305,65	295,39	302,2	246,2
1 среднегодового работника, тыс.руб.	44,1	91,4	51,35	47,44	48,32	41,4
100 руб. основных производственных фондов, руб.	3,4	7,1	3,11	2,66	2,96	1,3
100 руб. издержек производства, руб.	2,8	6,5	2,23	2,03	2,14	1,9
Сумма валового дохода в расчете на: 100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	5154,9	10324,1	7528,6	7033,1	7432,5	1992,1

1 среднегодового работника, тыс.руб.	897,4	1776,5	1264,9 3	1129,5	1096, 4	335,0
100 руб. основных производственных фондов, руб.	68,4	113,2	76,72	63,39	61,7	10,7
100 руб. издержек производства, руб.	56,0	104,0	55,1	48,3	44,8	15,7
Сумма прибыли в расчете на: 100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	2377,5	3279,3	3702,5	2401,0	2174. 2	503,6
1 среднегодового работника, тыс. руб.	413,5	564,3	622,08	385,63	313,6	84,6
100 руб. основных производственных фондов, руб.	31,6	36,0	37,73	21,64	19,6	2,7
100 руб. издержек производства, руб.	25,8	33,0	27,07	16,50	15,4	4,0
Уровень рентабельности (убыточности), %	24,7	32,7	34,9	21,9	19,6	5,8

Исходя из данных, содержащихся в таблице 7, мы можем сделать следующие выводы:

- стоимость валовой продукции в расчете на 100 га соизмеримой пашни в 2018 году достигла величины 302,2 тыс.рублей, что значительно выше показателя по республике;

- величина суммы валового дохода в расчете на 100 га соизмеримой пашни в период с 2014 по 2018 год варьирует, увеличиваясь на 2373,7 тыс. рублей к 2016 году, и уменьшаясь на 96,1 тыс. рублей к 2018 году. При этом, значение данного показателя существенно превышает среднее его значение по республике;

- показатель суммы прибыли так же варьируется. К 2016 году величина суммы прибыли в расчете на 100 руб. основных производственных фондов составила 37,73 рублей, что на 18,13 тыс. больше чем в 2018 году;

- уровень рентабельности деятельности изучаемой организации можно признать достаточно высоким 19,6 %. Однако в последние года прослеживается уменьшение уровня рентабельности, что произошло из-за снижения суммы прибыли в организации.

2.2. Анализ финансового состояния

Финансовое состояние характеризуется системой показателей, отражающих наличие, размещение, использование финансовых ресурсов и всю финансово - хозяйственную деятельность предприятия.

Основными информационными источниками для анализа финансового состояния организации являются данные финансовой отчетности. Основной формой при анализе финансового состояния является баланс.

Ликвидность бухгалтерского баланса определяется как степень покрытия обязательств организации ее активами. Итог баланса дает ориентировочную оценку суммы средств, находящихся в распоряжении фирмы. Исследовать структуру и динамику финансового состояния удобно при помощи сравнительного аналитического баланса.

Для общей оценки структуры и динамики финансовых ресурсов АО «ВЗП «Рыбная слобода» рассмотрим анализ ликвидности бухгалтерского баланса за 2018 год с помощью таблицы 8.

Таблица 8 – Анализ ликвидности бухгалтерского баланса ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2018 год

Активы	2018 год	Пассивы	2018 год	Платежный излишек, недостача (+,-)
A ₁	3152	П ₁	6462	-3310
A ₂	6300	П ₂	4200	2100
A ₃	154910	П ₃	195	154715
A ₄	241350	П ₄	394855	-153505
Итого	405712	X	405712	X

По данным таблицы 8 можно сделать вывод о платежеспособности ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ. В анализируемом периоде, на конец года у предприятия не достаточно денежных средств для погашения наиболее срочных обязательств (недостаток 3310 тыс.руб.). Выполненный расчет абсолютных величин по платежному излишку или недостатку показывает, что наиболее ликвидные активы покрывают лишь 48.8% обязательств (3152 / 6462

* 100%). В соответствии с принципами оптимальной структуры активов по степени ликвидности, краткосрочной дебиторской задолженности должно быть достаточно для покрытия среднесрочных обязательств (краткосрочной задолженности за минусом текущей кредиторской задолженности). В данном случае это соотношение выполняется – у предприятия достаточно краткосрочной дебиторской задолженности для погашения среднесрочных обязательств. Медленно реализуемые активы покрывают долгосрочные пассивы (излишек 154715 тыс.руб.) Труднореализуемые активы меньше постоянных пассивов (у предприятия имеются собственные оборотные средства), т.е. соблюдается минимальное условие финансовой устойчивости. Из четырех соотношений характеризующих наличие ликвидных активов у организации за рассматриваемый период выполняется три. Баланс организации в анализируемом периоде можно назвать ликвидным, но он не является абсолютно ликвидным. Предприятию за отчетный период следует проработать структуру баланса, чтобы иметь возможность отвечать по своим обязательствам (недостаток составил 3310 тыс.руб.).

К положительным признакам можно отнести тот факт, что оборотные активы анализируемой организации превышают краткосрочные обязательства, что свидетельствует о способности погасить задолженность перед кредиторами. Сравнение собственного капитала и внеоборотных активов позволило выявить наличие у организации собственного оборотного капитала (147165 тыс.руб.), что также свидетельствует о достаточной финансовой устойчивости предприятия. Собственный капитал организации в абсолютном выражении должен превышать заемный или темпы его роста в процентах должны быть выше, чем темп роста заемного капитала. В анализируемой организации собственный капитал на 383998 тыс.руб. превышает заемный, что говорит о стабильности компании.

Для анализа платежеспособности финансового анализа рассчитываются финансовые коэффициенты платежеспособности, которые сводятся в таблицу 9.

Для удовлетворения условия платежеспособности предприятия еще не достигло необходимых результатов. Анализируя данную таблицу можно сделать вывод.

Общий показатель платежеспособности (L1) применяется для комплексной оценки платежеспособности. В АО «ВЗП «Рыбная слобода» общий показатель платежеспособности не входит в рамки ограничения, что свидетельствует о недостаточности собственных средств организации для осуществления расчетов по всем видам обязательств.

Таблица 9 - Оценка финансовых коэффициентов платежеспособности ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2018 год

Значение коэффициента абсолютной ликвидности (L2) оказалось ниже

Показатели	Нормальное ограничение	2018
Коэффициент платежеспособности	$L_1 \geq 1$	0,1101
Коэффициент абсолютной ликвидности	$0,2 \leq L_2 \leq 0,5$	0,296
Коэффициент «критической» оценки	$0,7 \leq L_3 \leq 0,8$	0,0089
Коэффициент текущей ликвидности	$1,5 \leq L_4 \leq 2$	0,1541
Коэффициент маневренности функционирующего капитала	$L_5 \rightarrow$	0,3732
Доля оборотных средств в активах	$L_6 \geq 0,5$	0,9513
Коэффициент обеспеченности собственными средствами	$L_7 \geq 0,1$	2,4023

допустимого, что говорит о том, что предприятие не в полной мере обеспечено средствами для своевременного погашения наиболее срочных обязательств за счет наиболее ликвидных активов (организация может покрыть 0.2% своих обязательств).

Коэффициент критической оценки (L3) показывает какая часть краткосрочных обязательств организации может быть немедленно погашена за счет средств на различных счетах, в краткосрочных ценных бумагах, а

также поступлений по расчетам с дебиторами. В ООО «Цильна» показатель критической оценки не входит в рамки ограничения, что свидетельствует о недостаточности собственных средств организации для погашения текущих обязательств, если положение станет действительно критическим.

Коэффициент текущей ликвидности (L4) показывает общую обеспеченность предприятия оборотным капиталом для ведения хозяйственной деятельности и погашения срочных обязательств. В ООО «Цильна» значение этого коэффициента ниже 1, что говорит о высоком финансовом риске – предприятие не в состоянии стабильно оплачивать текущие счета.

Коэффициент маневренности собственного капитала (L5) показывает, какая часть собственного оборотного капитала находится в обороте. Этот показатель на конец 2018 года имеет положительное значение, что означает финансовую устойчивость предприятия.

Коэффициент доли оборотных средств (L6) в активах зависит от отраслевой принадлежности организации.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами (L7) в ООО «Цильна» имеет отрицательное значение, что свидетельствует о том, что все оборотные средства организации сформированы за счет заемных средств, что пагубно влияет на финансовую устойчивость предприятия.

Финансовая устойчивость является отражением стабильного превышения доходов над расходами, обеспечивающей свободное маневрирование денежными средствами предприятия.

Для оценки финансовой устойчивости рассчитаем соответствующие коэффициенты. Общая формула расчета коэффициента финансовой устойчивости:

$$K_{\text{фу}} = \frac{\text{Собственный капитал} + \text{Долгосрочные кредиты и займы}}{\text{Валюта баланса}}$$
 Таким образом, коэффициент финансовой устойчивости равен 0,22. Что говорит о недостаточной платежеспособности

предприятия, а также ее попадания в финансовую зависимость от кредиторов. Это значит, что финансовое положение организации является неустойчивым.

Подводя итоги можно сделать вывод, что за изучаемый период ООО «Цильна» работает неэффективно. Хозяйство имеет отрицательный финансовый результат. Большинство коэффициентов финансовой устойчивости ниже нормативных значений, следовательно, за анализируемый период организация имеет низкую рыночную финансовую устойчивость.

Устойчивость финансового состояния ООО «Цильна» может быть восстановлена:

- ускорением оборачиваемости капитала в текущих активах, в результате чего произойдет относительное его сокращение на рубль выручки;
- обоснованным уменьшением запасов (до норматива);
- пополнением собственного оборотного капитала из внутренних (прежде всего за счет прибыли) и внешних источников (привлечения на выгодных условиях кредитов и займов) и оптимизация их структуры.

2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Руководителем ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ является Барис Аппаувич Гафуров, главный бухгалтер – Сирия Завдатовна Заббарова. ООО «Цильна» осуществляет учет результатов своей деятельности, составляет бухгалтерскую (финансовую) отчетность в установленном порядке и несет ответственность за ее достоверность; представляет государственным органам информацию, необходимую для налогообложения и ведения общегосударственной системы сбора и обработки экономической информации.

В соответствии с Федеральным законом №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» в изучаемой организации принята учетная политика. Учетная политика – это утвержденные организацией для практического применения методы и способы ведения бухгалтерского учета.

Учетная политика определяет, каким образом в организации налажен документооборот, как происходит оценка продукции, как формируются цены, каким образом проводится инвентаризация, применяются счета бухучета, погашается стоимость активов и т. д.

По общему правилу учетная политика утверждается один раз при создании организации и неизменно действует на протяжении всего времени ее существования. Но в ряде случаев организация все же обязана вносить в свою учетную политику дополнения и поправки.

Бухгалтерский учет в ООО «Цильна» осуществляется бухгалтерией, являющейся самостоятельным структурным подразделением. Бухгалтерия осуществляет учет всех совершенных фактов хозяйственной жизни и систематизирует полученные результаты в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Бухгалтерией осуществляется бухгалтерский и налоговый учеты. На бухгалтерию возложены анализ и обобщение результатов анализа, а также представление директору ООО «Цильна» Б.А. Гафурову информации, необходимой для принятия управленческих решений, разработки долгосрочных и краткосрочных финансовых планов.

В бухгалтерии изучаемой организации работают пять бухгалтеров и кассир: главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, бухгалтер по животноводству, бухгалтер по механизации и бухгалтер по расчетам.

Для каждого работника бухгалтерии в целях разграничения полномочий работников, определения их прав и обязанностей составлены должностные инструкции. Они составлены главным бухгалтером и утверждены руководителем предприятия.

Главный бухгалтер ООО «Цильна» С.З. Заббарова ведет наблюдение за событиями, изучает их сущность и определяет их как экономические явления, составляет бухгалтерскую (финансовую) отчетность, готовит специальные обзоры. Она несет ответственность за ведение бухгалтерского учета,

своевременное предоставление полной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Главным бухгалтером С.З. Заббаровой разработаны правила документооборота, технология обработки учетной информации.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в изучаемой организации, а также соблюдение законодательства при выполнении фактов хозяйственной жизни несет руководитель ООО «Цильна» - Барис Аппаувич Гафуров. В его обязанности входит создание необходимых условий для правильного ведения бухгалтерского учета, выполнения всеми подразделениями и службами, работниками предприятия, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера относительно порядка оформления и представления для учета документов и сведений.

Изучаемое предприятие руководствуется действующим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций. На основе типового плана счетов разработан рабочий план счетов.

Учет в ООО «Цильна» ведется по мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета; в основном учет автоматизирован с использованием программы «1С: Бухгалтерия 8.3».

В ООО «Цильна» организован внутренний контроль для целей обеспечения сохранности и целесообразности финансово-хозяйственной деятельности, а также достоверности учетных и отчетных данных.

В ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ все работники предприятия, включая бухгалтеров осуществляют свою трудовую деятельность согласно инструкции по охране труда (Приложение Б). Так же на предприятии особое внимание уделяется физической культуре сотрудников (Приложение В). Такое регламентирование необходимо для поддержания сотрудников, занятых офисной работой, в комфортном рабочем состоянии. С целью недопущения оскорблений и установление уважительного делового

общения между сотрудниками в ООО «Цильна» существуют правила общения на предприятии (Приложение Г).

Система внутреннего контроля включает в себя следующие составляющие: соответствие организационной структуры размеру и характеру деятельности; распределение ответственности и полномочий; наличие должностных инструкций для всего персонала организации; соблюдение сроков утверждения учетной политики; соответствие принятых элементов учетной политики требованиям действующего законодательства; наличие ревизионной комиссии. Внутренний контроль в изучаемой организации производится ревизионной комиссией. В ООО «Цильна» проводятся различные проверки налоговыми инспекциями, контролирующими органами министерства финансов и другими вышестоящими органами.

3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

3.1. Современное состояние учета амортизации основных средств

Стоимость объектов основных средств, находящихся в ООО «Цильна» на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (включая объекты основных средств, переданные в аренду, безвозмездное пользование, доверительное управление), погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01.

Начисление амортизации по объектам основных средств, входящим в комплекс имущества по договору аренды предприятия, осуществляется арендатором в порядке, изложенном в настоящем разделе для объектов основных средств, находящихся на праве собственности. Начисление амортизации по объектам основных средств, являющимся предметом договора финансовой аренды, производится лизингодателем или лизингополучателем в зависимости от условий договора финансовой аренды.

По объектам жилищного фонда, которые используются организацией для извлечения дохода и учитываются на счете учета доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

По объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету. Объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

Начисление амортизации объектов основных средств производится

одним из следующих способов:

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

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. В ООО «Цильна» учетной политикой, принятой на 2019 год установлен линейный способ начисления амортизации, что вполне применительно к небольшому предприятию. В крупных компаниях в целях создания условий для развития высокотехнологических отраслей экономики и внедрения эффективности машин и оборудования предприятий предоставляется право применять механизм ускоренной амортизации активной части основных фондов.

Для погашения стоимости объектов основных средств определяется годовая сумма амортизационных отчислений.

Годовая сумма амортизационных отчислений в ООО «Цильна» определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств в течение отчетного года производится ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере $1/12$ исчисленной годовой суммы.

В случае принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету в течение отчетного года годовой суммой амортизации считается сумма, определенная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого

объекта к бухгалтерскому учету, до отчетной даты годовой бухгалтерской отчетности.

По объектам основных средств, используемым в ООО «Цильна» с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

При применении начисления амортизации по объектам основных средств способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования такого объекта.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования объекта основных средств, включая объекты основных средств, ранее использованные у другой организации, производится исходя из:

- ожидаемого срока использования в организации 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, срок аренды).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, включая находящегося в запасе (резерве), и производится до полного погашения стоимости этих объектов либо до их выбытия.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или выбытия объекта.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более 3-х месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Порядок консервации объектов основных средств, принятых к бухгалтерскому учету, устанавливается и утверждается руководителем организации. При этом могут быть переведены на консервацию, как правило, объекты основных средств, находящиеся в определенном технологическом комплексе и (или) имеющие законченный цикл технологического процесса.

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.

Сумма начисленных амортизационных отчислений отражается в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете, как правило, по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета учета амортизации.

В ООО «Цильна» используется линейный метод начисления амортизации и при этом применяет счет 02 "Амортизация основных средств" предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

К нему открыты следующие субсчета:

- 02.1 «Амортизация собственных основных средств»;
- 02.2 «Амортизация арендуемых и полученных по лизингу основных средств»;

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу). Организация-арендодатель отражает начисленную сумму амортизации по основным средствам, сданным в аренду, по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" и дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" (если арендная плата формирует прочие доходы).

При выбытии (продаже, списании, частичной ликвидации, передаче безвозмездно и др.) объектов основных средств сумма начисленной по ним амортизации списывается со счета 02 "Амортизация основных средств" в кредит счета 01 "Основные средства" (субсчет "Выбытие основных средств"). Аналогичная запись производится при списании суммы начисленной амортизации по недостающим или полностью испорченным основным средствам.

Аналитический учет по счету 02 "Амортизация основных средств" ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных об амортизации основных средств, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

Для целей налогового учёта на предприятиях применяется Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного

использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями настоящей статьи и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждается Правительством Российской Федерации.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей.

Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

Затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

Содержание объекта основных средств осуществляется с целью поддержания эксплуатационных свойств указанного объекта посредством его технического осмотра и поддержания в рабочем состоянии.

Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

Затраты, производимые при ремонте объекта основных средств, отражаются на основании соответствующих первичных учетных документов по учету операций отпуска (расхода) материальных ценностей, начисления оплаты труда, задолженности поставщикам за выполненные работы по ремонту и других расходов.

Затраты по ремонту объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат.

В целях организации контроля за своевременным получением объектов основных средств из ремонта инвентарные карточки по этим объектам в картотеке рекомендуется переставлять в группу "Основные средства в ремонте". При поступлении объекта основных средств из ремонта производится соответствующее перемещение инвентарной карточки.

Учет затрат, связанных с модернизацией и реконструкцией (включая затраты по модернизации, осуществляемой во время ремонта, осуществляемого с периодичностью более 12 месяцев) объекта основных средств, ведется в порядке, установленном для учета капитальных вложений.

Ремонт осуществляется двумя способами:

1. хозяйственным – приобретением запасных частей и их заменой;
2. подрядным – поручением ремонта специализированным организациям, стоимость которого будет включать стоимость, как запасных частей, так и работ по его осуществлению.

Независимо от того, каким способом – подрядным или хозяйственным – выполняется ремонт в промышленных предприятиях оформляется документация, которая определяет объёмы проводимых работ, сроки и стоимость ремонта, а также послужит подтверждением отнесения стоимости проведённого ремонта на себестоимость продукции (работ, услуг) и разграничения текущих и капитальных затрат.

Перед началом ремонтных работ объект основных средств осматривается комиссией, которая в свою очередь оформляет материалы предварительного обследования и предложения по характеру планируемых восстановительных работ с перечнем дефектов основных конструктивных элементов или выявленных дефектов оборудования по форме №ОС-16. На

основании этих документов составляется сметно-техническая документация (расцененная опись работ) и график проведения работ.

Расход материалов должен подтверждаться лимитно-заборными картам, при подрядном способе ведения работ – приёмно-сдаточными актами и накладными. Окончание и приём в эксплуатацию отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств оформляется актом по форме №ОС-3.

В условиях использования программы «1С:Бухгалтерия 8.3» можно получить следующие учетные регистры по счету 01 «Основные средства»: оборотно-сальдовая ведомость по счету 01, карточка счета 01, анализ счета 01. Так же можно получить следующие машинограммы по счету 02 «Амортизация основных средств»: оборотно-сальдовая ведомость по счету 02, карточка счета 02, анализ счета 02.

Ремонт основных средств в хозяйстве проводится в соответствии с планом, который формируется по видам основных средств, подлежащих ремонту, в денежном выражении. План ремонта утверждается руководителем предприятия. Порядок учёта и финансирования ремонтных работ представляет собой элемент учётной политики предприятия, который закрепляется в приказе об учётной политике. По окончании ремонта оформляется акт.

Итак, следует подчеркнуть, что основные средства играют важную роль в процессе труда, так как они в своей совокупности образуют производственно-техническую базу организации и определяют ее производственный потенциал. Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе эксплуатации, сохранение первоначального внешнего вида на протяжении более одного года. Объекты основных средств постепенно изнашиваются и переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение срока полезного использования путем начисления амортизации. Основные средства поступают в организацию и передаются в эксплуатацию; подвергаются

ремонту, при помощи которого восстанавливаются их физические качества; перемещаются внутри организации; выбывают из организации вследствие ветхости или нецелесообразности дальнейшего использования.

3.2. Нормативное и методическое обеспечение амортизационного фонда

Формирование амортизационного фонда и отражение его в динамике в системе счетов бухгалтерского учета отражает намерение руководства компании сохранить целевой характер его использования (воспроизводство основных средств). Формирование амортизационного фонда осуществляется изолированно для основных средств, амортизация по которым начисляется по линейному способу.

Переоценка влияет на величину амортизационного фонда лишь в части восстановительной стоимости, амортизируемой и включаемой в себестоимость произведенной и реализованной продукции. Независимо от применяемого способа начисления амортизации, при осуществлении переоценки увеличение сальдо по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» не повлияет на величину амортизационного фонда, т.к. оно не обеспечено притоком активов в денежной форме.

Рассмотрим методику расчета амортизационного фонда при линейном способе начисления амортизации.

Рассмотрим предложенную методику расчета, иллюстрирующую формирование амортизационного фонда по основным средствам, амортизируемым по линейному способу. Объект основных средств стоимостью 100000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Амортизация начисляется линейным способом. На второй год произведена переоценка с коэффициентом 1,5.

Себестоимость реализованной продукции в первый год – 100000 руб., во второй – 120000 руб., в третий – 110000 руб. Примем упрощение, что иных расходов периода кроме амортизации нет. Выручка-нетто от продажи состав-

ляет за первый год – 150000 руб., за второй – 180000 руб., в третий – 160000 руб. Продукция покупателей оплачивается, исходя из соотношения: 70 % в отчетном периоде; 30 % в периоде, следующим за отчетным.

В первый год эксплуатации амортизация объекта основных средств составила $100000 * 0,2 = 20000$ руб. После переоценки восстановительная стоимость составила 150000, амортизация – 30000. Амортизация за второй год составила $150000 * 0,2 = 30000$ руб. (именно в части амортизационных отчислений переоценка влияет на размер амортизационного фонда).

В таблице 10 (приложение Д) показан пример расчета амортизационного фонда.

Таким образом, на конец третьего года по дебету счета 012 «Амортизационный фонд» будет отражена величина 71000 руб.

Допустим, что в четвертом году приобретен объект основных средств за 75000 руб.

Тогда следует отразить следующие учетные записи:

1) Отражено направление амортизационного фонда на приобретение объекта основных средств:

Кредит счета 012 «Амортизационный фонд» – 71000 руб.

2) Отражен дефицит амортизационного фонда, образованный в результате превышения стоимости приобретенного объекта основных средств над накопленной величиной амортизационного фонда:

Дебет счета 013 «Дефицит амортизационного фонда» – 4000 руб.

3) При формировании амортизационного фонда в конце четвертого года дефицит амортизационного фонда будет погашен:

Кредит счета 013 «Дефицит амортизационного фонда» – 4000 руб.

4) Неиспользованный амортизационный фонд отнесен на соответствующий забалансовый счет:

Дебет счета 012 «Амортизационный фонд» – 26000 руб.

Таким образом, для оценки структуры источников финансирования воспроизводственного процесса рассчитаем коэффициент финансирования

объектов основных средств за счет амортизационных отчислений. В четвертом году его значение составит:

$71000/75000 = 94,67 \%$, т.е. 94,7 % стоимости объекта профинансированы за счет амортизационного фонда, а 5,3 % за счет прочих источников.

Необходимо оценить структуру финансирования воспроизводственного процесса основных средств. При этом, необходимо указать, за счет каких источников произошло увеличение основных средств (кассовый принцип): средств амортизационного фонда; погашенной кредиторской задолженности; долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов; средств, полученных из бюджета; других источников.

Структура учетного регистра, применяемого для расчета амортизационного фонда, отражена в таблице 11 (Приложение Е).

Формирование амортизационного фонда направлено на повышение информативности данных о воспроизводственном процессе компании. Выбор характера воспроизводственного процесса, а также детализации аналитики, формируемой в рамках теории амортизационного фонда, относится к компетенции учетного персонала компании.

Таким образом, применение предложенной методики и учетного регистра упростит формирование достоверной информации о структуре собственных источников финансирования, а также повысит достоверность информации о себестоимости производимого продукта в связи с прекращением распределения косвенных затрат на амортизацию.

3.3. Совершенствование учета формирования и использования амортизационного фонда

Обеспечение непрерывности производственной деятельности предприятия требует своевременного обновления изношенных основных средств и проведения модернизации действующих с целью улучшения их технических характеристик. Проведение предприятием данных мероприятий

подразумевает под собой крупные единовременные денежные расходы. Амортизационные отчисления, формирующие амортизационный фонд, являются как раз одним из источников накопления оборотных средств для осуществления обновления и модернизации основных средств предприятия.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкциями по его применению, в бухгалтерском учете амортизационные отчисления аккумулируются на счете 02 «Амортизация основных средств» и списываются при выбытии соответствующего основного средства. Однако сальдо синтетического счета 02 не характеризует величину амортизационного фонда предприятия. Данное обстоятельство связано с тем, что, с одной стороны, в бухгалтерском учете при приобретении новых объектов основных средств взамен выбывающих величина накопленной амортизации, не изменяется, хотя часть ценностей в активе баланса, соответствующих этой величине (т.е. величина амортизационного фонда), была использована по назначению и должна быть уменьшена. С другой стороны, при выбытии основных средств величина накопленной амортизации уменьшается, хотя при этом величина амортизационного фонда не изменяется. Таким образом, в системе бухгалтерского учета сальдо счета 02 не отражает количество денежных средств, которые могут быть извлечены из оборота для целей приобретения новых основных средств или модернизации основных средств без уменьшения объема первоначально вложенных оборотных средств (т.е. не отражает величину амортизационного фонда).

Таким образом, в соответствии с законодательством РФ в бухгалтерском учете не предусмотрено выявление величины амортизационного фонда. Однако, в случае, когда управляющим и собственникам предприятия неизвестна величина амортизационного фонда, то решения ими принимаемые могут привести к тому, что из оборота предприятия будут изыматься для целей приобретения основных средств взамен изношенных или проведения

модернизации основных средств денежные средства, необходимые для обеспечения нормальной работы предприятия.

Нами предложена методика учета амортизации основных средств с использованием аналитических счетов к счету 02, позволяющая выявлять величину амортизационного фонда предприятия, а также величину свободного амортизационного фонда, то есть часть амортизационного фонда, которая еще не была направлена на приобретение новых основных средств или модернизацию имеющихся. Рассмотрим некоторые предпосылки, позволяющие внедрять данную методику на предприятии.

Прежде всего, отметим, что при начислении амортизации и включении этих сумм в затраты не всегда происходит образование аналогичного по величине амортизационного фонда. Он образуется в том случае, если в периоде начисления амортизации доходы превышают затраты или равны им. В случае же если затраты периода превышают доходы, то величина амортизационного фонда, возникшего в данном периоде, будет меньше суммы начисленной в данном периоде амортизации, или будет равна нулю. Такое понимание возможно при принятии следующего допущения. Если предприятие при реализации продукции получило убыток, то это означает, что не все элементы себестоимости были возмещены в выручке. Так как производство продукции необходимо продолжать, то предприятию на вырученные от продажи денежные средства необходимо вновь приобрести материалы, выплатить зарплату и осуществить другие денежные расходы, необходимые для производства. Допустимо предположить, что весь дефицит выручки будет отнесен к той части себестоимости, которая соответствует амортизации основных средств.

Амортизация относится к постоянным затратам. Из всех же постоянных затрат предприятию нет необходимости ежегодно (или ежемесячно) затрачивать денежные средства, соответствующие амортизационным отчислениям.

Соответственно, по нашему мнению, затраты по амортизации покрываются из выручки в последнюю очередь.

При получении предприятием по результатам периода убытка величина изменения амортизационного фонда определяется следующим образом. Если величина полученного убытка больше суммы начисленной в этом периоде амортизации, то величина амортизационного фонда не изменяется. Если меньше – то амортизационный фонд увеличивается на величину, которая равняется разнице между суммой убытка периода и величиной начисленной амортизации в данном периоде. Например, если по результатам хозяйственной деятельности ООО «Цильна» был получен убыток в размере 10 тыс. руб. Величина амортизационных отчислений составляет 15 тыс. руб. В данном случае увеличение амортизационного фонда составляет 5 тыс. руб. (15 тыс. руб. – 10 тыс. руб.). Если же величина убытка по результатам периода превышает величину амортизационных отчислений, то увеличение амортизационного фонда не происходит.

Для того чтобы обеспечить равенство амортизационного фонда и всех осуществленных амортизационных отчислений предприятию необходимо покрывать убыток отчетного периода за счет накопленной нераспределенной прибыли прошлых периодов. В результате из распределения изымается часть прибыли, полученной в прошлые периоды, необходимая предприятию для осуществления хозяйственной деятельности. Ранее были отмечены некоторые особенности погашения убытков за счет нераспределенной прибыли, связанные со способом организации аналитического учета по счету 84 «Нераспределенная прибыль». При отсутствии остатков нераспределенной прибыли прошлых периодов убыток отчетного периода может быть покрыт из других источников: за счет резервного фонда, добавочного капитала, за счет целевых взносов акционеров или участников. Таким образом, амортизационный фонд равен по величине сумме всех амортизационных отчислений при условии превышения или равенства чистых активов предприятия по сравнению с величиной его уставного капитала.

Для построения методики учета амортизации, позволяющей выявлять величину амортизационного фонда, необходимо рассмотреть и принять следующую предпосылку (допущение). Для приобретения новых объектов основных средств, независимо от того приобретаются ли они взамен изношенных или же приобретаются для расширения производственной деятельности, предприятию необходимо затратить определенное количество денежных средств. Денежные средства, как и иные ценности, отражаются в активе баланса. Однако источники этих средств, отражаемые в пассиве баланса, могут быть различными: нераспределенная прибыль, амортизационные средства, добавочный капитал (за исключением сумм переоценки), резервный фонд (капитал), заемные средства и прочее. Если источником средств, за счет которых был приобретен объект основных средств, являются заемные средства, то амортизация по данному основному средству представляет собой не накопление средств на его реновацию, а накопление средств для погашения обязательства по заемным средствам. Если же приобретение основного средства производится за счет собственных источников средств, то необходимо различать, за счет какого именно источника было приобретено основное средство. Благодаря этому становится возможным определить, во-первых, величину свободного амортизационного фонда. Во-вторых, величину нераспределенной прибыли, которая может быть изъята из предприятия путем распределения или направлением на иные цели.

Поясним данное требование. Если при приобретении основного средства предприятием было установлено, что источником средств для его приобретения является амортизационный фонд, то величина свободного амортизационного фонда должна быть уменьшена. Величина же нераспределенной прибыли не изменяется и может быть полностью изъята из предприятия. Если же установлено, что основное средство приобретается за счет средств нераспределенной прибыли, то величина нераспределенной прибыли, которая может быть изъята без причинения ущерба деятельности предприятия, уменьшается. Величина же

свободного амортизационного фонда остается неизменной. Отметим, что в последнем случае величина нераспределенной прибыли не уменьшается, так как она не изымается из предприятия. Снижению подвергается величина нераспределенной прибыли, которая может быть распределена или направлена на иные цели.

Таким образом, если предприятие не устанавливает источники приобретения основных средств, то становится невозможным корректно определить ни величину свободного амортизационного фонда, ни величину нераспределенной прибыли, которая может быть без ущерба изъята из предприятия. Если источником приобретения основного средства является добавочный капитал (за исключением сумм переоценки), резервный фонд (капитал) или же иные собственные источники средств (за исключением прибыли), то величины как амортизационного фонда, так и нераспределенной прибыли, которая может без ущерба изъята, не изменяются.

С учетом сказанного, примем для разработки методики бухгалтерского учета амортизации основных средств следующее условие (допущение) – если при приобретении объектов основных средств не определяется источник средств, то предполагается, что эти объекты приобретаются за счет средств амортизационного фонда. Если его величина недостаточна, то следует считать, что источником приобретения является частично амортизационный фонд, частично нераспределенная прибыль.

Отметим еще одну предпосылку, связанную с моментом создания амортизационного фонда. Начисление амортизации основных средств, участвующих при производстве продукции, отражается по кредиту счета «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство. Таким образом, величина суммы начисленной амортизации дает представление о том, какая часть стоимости основных средств была включена в себестоимость произведенной продукции и соответственно будет возмещена в выручке при реализации данной продукции. Однако данному показателю, исчисленному в определенный момент времени (в точке на

временном отрезке), может не соответствовать сумма денежных средств, полученных в выручке в возмещение амортизационных отчислений, так как произведенная продукция может быть еще не реализована или не оплачена.

По нашему мнению, моментом создания амортизационного фонда целесообразно принять не момент оплаты покупателем произведенной продукции, а момент ее продажи, то есть момент отражения выручки при ведении бухгалтерского учета по методу начисления. Кроме того, при планировании мероприятий по приобретению новых основных средств или их модернизации допустимо ориентироваться на всю сумму начисленной амортизации при определении величины амортизационного фонда. Использовать данную величину допустимо по причине того, что прошествии определенного времени в предприятие в составе выручке поступят средства для возмещения начисленной амортизации. Однако при этом должны соблюдаться два условия. Во-первых, предприятие по результатам хозяйственной деятельности за прошлые и отчетный периоды получало прибыль. Во-вторых, в ближайшем будущем не предвидятся обстоятельства, которые могут привести к получению убытка. Соблюдение этих условий говорит о том, что амортизационные отчисления либо уже возмещены в выручке, либо будут возмещены в ближайшем периоде при продаже готовой продукции и оплате дебиторской задолженности.

Необходимо отметить, что в хозяйственной жизни предприятия может иметь место обесценение произведенной продукции, а также выявление сомнительной дебиторской задолженности покупателей продукции. Данные события должны быть отражены в учете и отчетности предприятия. По нашему мнению, при отражении данных событий нет необходимости корректировать суммы свободного амортизационного фонда на величину амортизации, включенной в себестоимость обесценившейся готовой продукции, или проданной продукции, дебиторская задолженность за которую признана сомнительной.

С учетом приведенных предпосылок нами разработана система учета амортизационных отчислений и учета формирования амортизационного фонда. Она предполагает организацию аналитического учета на счете 02 «Амортизация основных средств». К счету 02 «Амортизация основных средств» открываются следующие субсчета, представленные в таблице 12.

Таблица 12 – Предлагаемые субсчета к счету 02 «Амортизация основных средств»

Субсчет	Наименование субсчета
02.1	«Амортизационный фонд»
02.2	«Амортизационный фонд, направленный на модернизацию и обновление основных средств»
02.3	«Пересчет амортизации при дооценке основного средства»
02.4	«Пересчет амортизации при уценке основного средства»
02.5	«Покрытие убытков от выбытия основных средств»

Кроме того, необходимо открыть к синтетическому счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчета, представленные в таблице 13.

Таблица 13 – Предлагаемые субсчета к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Субсчет	Наименование субсчета
84.1	«Нераспределенная прибыль, направленная на пополнение амортизационного фонда при переоценке основных средств»
84.2	«Списание добавочного капитала, полученного при переоценке основных средств».
84.3	«Нераспределенная прибыль отчетного и прошлых периодов»

При применении предлагаемой системы учета амортизации производятся учетные записи.

Начислении амортизации основных средств и создание амортизационного фонда.

1) У ООО «Цильна» предприятия имеется трактор МТЗ-80. Первоначальная его стоимость составляет 120 тыс. руб. Срок полезного использования – 5 лет. ежегодные амортизационные отчисления – 24 тыс. руб. При начислении амортизации за год отражается запись:

Дт	Кт	Сумма
Дебет счета учета затрат на производство продукции, расходов на продажу или прочих расходов и пр.	Кредит счета 02-1 «Амортизационный фонд»	24 тыс. руб.

Учет на счете 02-1 ведется по каждому инвентарному объекту основных средств.

Выше было указано, что моментом создания амортизационного фонда целесообразно считать момент продажи продукции, в себестоимость которой была включена начисленная амортизация. Однако, из приведенной бухгалтерской записи следует, что амортизационный фонд создается в момент начисления амортизации. Для обоснования такой проводки мы исходим из следующего.

Вычисление величины амортизации, содержащейся в себестоимости проданной продукции, требует подробного анализа оборотов по счетам 20, 25, 43, 44, 45, 90 и пр. Однако, получаемая в результате информация не всегда является значимой. Данное утверждение связано, по мнению автора исследования, с теми обстоятельствами, что, во-первых, на действующем предприятии процесс производства продукции и продажи ее носят непрерывный характер. Соответственно, величина созданного амортизационного фонда всегда будет стремиться к величине начисленной амортизации, и в пределе две эти величины будут совпадать. Во-вторых, в тех случаях, когда произведенная продукция не продана (т.е. лежит на складе), или покупатель не погасил свою задолженность, то предприятию необходимо признавать факт обесценения готовой продукции или же факт

сомнительности дебиторской задолженности. При этом, как было указано выше, нет необходимости корректировать величину амортизационного фонда. Так как убытки, возникшие в результате отражения данных фактов, относятся на финансовые результаты того периода, когда были отражены данные факты. И тем самым исключается из распределения часть прибыли периода, или нераспределенной прибыли, если она имелаась на момент получения убытка, или же часть прибыли, которая будет получена в будущем, необходимая для погашения данного убытка. Следовательно, данная прибыль не будет изъята из предприятия. Этим обеспечивается создание амортизационного фонда в величине, равной величине начисленной амортизации.

Таким образом, вычисление величины амортизации, содержащейся в себестоимости проданной продукции, по нашему мнению, не отвечает требованию рациональности ведения учета, так как полезность полученной информации несопоставимо ниже трудозатрат, необходимых для ее получения.

Соответственно, при определении величины амортизационного фонда предприятия целесообразно ориентироваться на всю величину начисленной амортизации.

Учет сумм накопленной амортизации и нераспределенной прибыли при дооценке основных средств.

При переоценке основных средств в соответствии с нормами, установленными ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Методическими указаниями по учету основных средств, в рамках предлагаемой системы учета амортизации производятся записи:

2) Первоначальная стоимость МТЗ-80 – 120 тыс. руб. По состоянию на 31 декабря производится переоценка. Текущая (восстановительная) стоимость данного основного средства составляет 150 тыс. руб. Увеличение стоимости основного средства отражается проводкой:

Дт	Кт	Сумма
01 «Основные средства»	83-1 «Добавочный капитал, полученный при переоценке основных средств»	30 тыс. руб.

3) Сумма накопленной амортизации на дату переоценки – 72 тыс. руб. В результате пересчета величина накопленной амортизации увеличивается до 90 тыс. руб. (на 18 тыс. руб.). Увеличение суммы накопленной амортизации в результате пересчета отражается проводкой:

Дт	Кт	Сумма
83-1 «Добавочный капитал, полученный при переоценке основных средств»	02-3 «Пересчет амортизации при дооценке основного средства»	18 тыс. руб.

Учет на счете 02-3 «Пересчет амортизации при дооценке» ведется по каждому инвентарному объекту основных средств, стоимость которого увеличивается в результате переоценки.

4) Таким образом, если у предприятия на момент дооценки основного средства имеется нераспределенная прибыль отчетного и прошлых периодов, то необходимо зарезервировать часть этой нераспределенной прибыли, равную сумме увеличения накопленной амортизации в результате пересчета при дооценке. Она составляет 18 тыс. руб. Отражается бухгалтерская запись:

Дт	Кт	Сумма
84.3 «Нераспределенная прибыль отчетного и прошлых периодов»	84.2 «Нераспределенная прибыль, направленная на пополнение амортизационного фонда при переоценке»	18 тыс. руб.

Отметим, что резервирование части нераспределенной прибыли имеет целью обеспечить то, чтобы амортизационный фонд был равен величине

накопленной амортизации после пересчета. Другими словами, часть прибыли исключается из распределения и остается в предприятии в качестве средств амортизационного фонда.

Если у предприятия на конец периода, в котором была произведена переоценка, отсутствует остаток нераспределенной прибыли отчетного и прошлых периодов, то, соответственно, резервирование не может быть произведено. Однако в конце следующих периодов, в случае наличия остатка прибыли после покрытия убытков прошлых периодов (если таковые имеются), резервирование прибыли должно быть произведено. Величина, которую необходимо зарезервировать из прибыли, будет отражена по кредиту счета 02-3 «Пересчет амортизации при дооценке».

Отметим, что учет на счете 84-2 «Нераспределенная прибыль, направленная на пополнение амортизационных средств при переоценке» должен вестись в разрезе каждого инвентарного объекта основных средств, в результате дооценки которого была зарезервирована соответствующая часть прибыли.

Таким образом, после отражения данных операций в учете величина свободного амортизационного фонда равна величине сальдо счета 02-1 «Амортизационный фонд». Если при отражении дооценки основного средства и соответствующем пересчете сумм накопленной амортизации была зарезервирована части нераспределенной прибыли, равная сумме увеличения накопленной амортизации при пересчете, то величина свободного амортизационного фонда характеризуется суммой сальдо счетов 02-1 и 02-3 «Пересчет амортизации при дооценке основного средства».

Применение предлагаемой системы учета амортизации основных средств не противоречит требованиям законодательства РФ по бухгалтерскому учету в отношении определения величины накопленных амортизационных отчислений. Сальдо синтетического счета 02 «Амортизация основных средств» будет одинаковым как в случае применения разработанной системы учета, так и в случае если учет ведется в общепринятом порядке.

Разработанная система учета позволяет сформировать в учете и отчетности показатели, сообщающие пользователям данных учета и отчетности следующую информацию:

- о величине амортизационного фонда предприятия, средства которого могут быть направлены на приобретение и модернизацию основных средств;
- о частях нераспределенной прибыли, которые нежелательно подвергать распределению между собственниками или направлять на иные цели, так как в результате этого объем производственной деятельности предприятия может быть снижен;
- о величине амортизационных средств в общей величине капиталовложений (для отдельных периодов данную информацию будет отражать оборот по кредиту счета 02.3 «Амортизационный фонд, направленный на приобретение основных средств и их модернизацию»).

Информация, получаемая при применении предлагаемой системы на субсчетах счета 02, может быть отражена в пояснениях к III разделу бухгалтерского баланса «Капитал и резервы». Отражение данной информации в пассиве баланса потребовало бы составления его в брутто-оценке в части оценки основных средств, что противоречит требованиям как российского законодательства, так и МСФО.

Отметим, что при использовании величины амортизационного фонда для целей планирования мероприятий по обновлению основных средств или их модернизации периоды планирования (горизонты планирования) должны быть установлены исходя из условий конъюнктуры. В частности, необходимо учитывать средний срок, в течение которого произведенная продукция будет продана, и средний срок, в течение которого проданная продукция будет оплачена покупателями. Связано данное обстоятельство с тем, что при оплате за продукцию в предприятия поступают средства, возмещающие амортизационные отчисления.

Применение предлагаемой системы способствует ведению финансовой политики, направленной на сохранение производственного потенциала предприятия, что обеспечивает непрерывность производственной деятельности предприятия.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Одним из факторов обеспечения соблюдения предприятием принципа непрерывности деятельности является его способность обеспечить финансирование продолжения и развития деятельности. Важным условием этого является способность обновлять изношенные основные средства. Проведение мероприятий по приобретению новых основных средств или модернизации наличных основных средств подразумевает под собой крупные единовременные денежные расходы. Амортизационные отчисления, возмещаемые в выручке от продаж и формирующие амортизационный фонд, являются одним из источников финансирования обновления и модернизации долгосрочных материальных активов предприятия.

Виды амортизации выделяются и различаются в связи с выдвижением на первый план одной из нескольких функций амортизации, которая соответствует определенной цели. Некоторые исследователи проблем амортизации выделяют следующие: юридическая, экономическая, финансовая и фискальная.

ООО «Цильна» имеет специализацию молочного скотоводства с развитым свекловодством. Уровень рентабельности деятельности изучаемой организации можно признать достаточно высоким 19,6 %. Однако в последние года прослеживается уменьшение уровня рентабельности, что произошло из-за снижения суммы прибыли в организации.

Формирование амортизационного фонда и отражение его в динамике в системе счетов бухгалтерского учета отражает намерение руководства компании сохранить целевой характер его использования (воспроизводство основных средств). Рассмотрим предложенную нами методику расчета, иллюстрирующую формирование амортизационного фонда по основным средствам, амортизируемым по линейному способу.

Применение предложенной методики формирования амортизационного фонда упростит формирование достоверной информации о структуре

собственных источников финансирования, а также повысит достоверность информации о себестоимости производимого продукта в связи с прекращением распределения косвенных затрат на амортизацию.

Необходимо оценить структуру финансирования воспроизводственного процесса основных средств. При этом, необходимо указать, за счет каких источников произошло увеличение основных средств (кассовый принцип): средств амортизационного фонда; погашенной кредиторской задолженности; долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов; средств, полученных из бюджета; других источников.

Структура учетного регистра, предлагаемого нами для расчета амортизационного фонда, отражена в приложении.

Амортизация относится к постоянным затратам. Из всех же постоянных затрат предприятию нет необходимости ежегодно (или ежемесячно) затрачивать денежные средства, соответствующие амортизационным отчислениям. Соответственно, по нашему мнению, затраты по амортизации покрываются из выручки в последнюю очередь.

С учетом приведенных предпосылок нами разработана система учета амортизационных отчислений и учета формирования амортизационного фонда. Она предполагает организацию аналитического учета на счете 02 «Амортизация основных средств». К счету 02 «Амортизация основных средств» открываются субсчета. Нами были предложены типовые бухгалтерские записи.

Применение предлагаемой системы способствует ведению финансовой политики, направленной на сохранение производственного потенциала предприятия, что обеспечивает непрерывность производственной деятельности предприятия.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 18.07.2017 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
2. Федеральный закон от 31.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 01.05.2017 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
3. Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (ред. от 29.07.2017 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
4. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (ред. от 29.07.2017 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, (ред. от 29.03.2017 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н (ред. от 28.04.2017 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств (ПБУ 6/01)», утвержденное Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, (ред. от 16.05.2016 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
8. Международный стандарт аудита (МСА) 500 «Аудиторские доказательства», введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 г. № 192н // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
9. Международный стандарт аудита (МСА) 540 «Аудита оценочных

- значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации», введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 г. № 207н // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
- 10.Международный стандарт аудита (МСА) 570 (Пересмотренный) «Непрерывность деятельности», введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 г. № 207н // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
- 11.Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства», введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н (Приложение № 8), (ред. от 27.06.2016 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
- 12.План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению, утвержденные Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, (ред. от 08.11.2010 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
- 13.«Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы», утвержденная Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1, (ред. от 07.07.2016 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
- 14.Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н, (ред. от 24.12.2010 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
- 15.Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Р. Адамс; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995 г. – 398 с.
- 16.Бенинг С.А. Счетоводство и амортизация / С.А. Бенинг. – СПб: Изд-ие М.В. Кичеджи-Шаповалова, [1913]. – 30 с.

17. Большой экономический энциклопедический словарь / авт.-сост. И.А. Максимцев, Л.П. Кураков, Л.С. Тарасевич и др.; под ред. Л.П. Куракова. – М.: ЮниВестМедиа, 2011. – 1200 с.
18. Веретенникова О.Б. Амортизационные отчисления как форма собственных источников финансирования предприятий / О.Б. Веретенникова, З.М. Бикметова // Известия УрГЭУ. – 2011 г. - №6 (38), с. 41-44.
19. Гальперин Я.М. Курс балансового учета / Я.М. Гальперин. – М.: Госфиниздат, 1934. – 244 с.
20. Гальперин Я.М. Курс теории бухгалтерского учета / Я.М. Гальперин, Н.А. Кипарисов, Н.А. Леонтьев; под общ. ред. Н.А. Кипарисова. – М.: Госпланиздат, 1945. – 228 с.
21. Герстнер П. Анализ баланса / П. Гестнер; пер. Н.А. Ревякина; под ред. проф. Н.Г. Филимонова. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 355 с.
22. Ковалев В.В. Анализ баланса, или как понимать баланс / В.В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2012. – 784 с.
23. Кошкин И.А. Капиталы, фонды и резервы потребительских обществ / И.А. Кошкин. – Ленинград: Экономическое образование, 1928. – 128 с.
24. Куликова Л.И. Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации : учеб. пособие / Л.И. Куликова. — М. : Магистр : ИНФРА-М, 2017. — 400 с.
25. Мухаметзянов Р.Р., Пинина К.А . Учет амортизации основных средств // В сборнике: АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА В УСЛОВИЯХ СТРАТЕГИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ. Сборник научных трудов по материалам Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых. 2019. 130
26. Мухаметзянов Р.Р., Пинина К.А. Совершенствование учета амортизации основных средств // В сборнике: Развитие бухгалтерского

- учета и аудита в условиях цифровой экономики. Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции. 2019. 150
27. Мухаметзянов Р.Р., Пинина К.А. Совершенствование учетной политики в части основных средств // Студенческая наука – аграрному производству: Материалы 77 международной студенческой (региональной) научной конференции. Том 2 [Электронный ресурс]. – Казань, 2019.
28. Нечитайло А.И. Методология и концепции бухгалтерского учета : учебное пособие / А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова, И.А. Нечитайло. – Ростов н/Д: Феникс, 2013. – 221 с.
29. Орлов А. Об экономической сущности амортизации / А. Орлов // Вопросы экономики. – 2010. – № 3 – с. 86-96.
30. Серебренникова Т.Ю. Учет, анализ, аудит : учеб. пособие / под общ. ред. Т.Ю. Серебряковой. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2019. — 365 с.
31. Сигидов Ю.И. Амортизация основных средств: вопросы теории и методики учета: Монография / Сигидов Ю.И., Мороз Н.Ю. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 175 с.
32. Соколов В.Я. «Оценка и амортизация основных средств в бухгалтерском учете» : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 – Бух. учет, Статистика / Соколов Вячеслав Ярославович. – Ленинград, 1989 г.
33. Соколов Я.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие/Соколов Я.В., 2-е изд., переработанное и дополненное - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 512 с.
34. Суслицина Г.Г. Бухгалтерский учет: учет оборотных средств: Учебное пособие / Бережной В.И., Суспицына Г.Г., Бигдай О.Б. и др. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 192 с.
35. Фахретдинова Э.Н., Клычова Г.С., Хусаинов И.Ф. Развитие методики учета и отчетности в субъектах малого и среднего предпринимательства

- аграрной сферы: Монография / Г.С. Клычова, Э.Н. Фахретдинова, И.Ф. Хусаинов - Казань: Центр инновационных технологий. 2014. - 270 с.
- 36.Хоружий Л.И. Об особенностях бухгалтерского учета сельскохозяйственными организациями основных средств, состоящих из нескольких основных частей / Хоружий Л.И. [Znaniium.com, 2017, вып. №1-12, стр. 0-0]
- 37.Цыганков К.Ю. История учетной мысли / К.Ю. Цыганков. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2013. – 544 с.
- 38.Цыденова Э.Ч. Бухгалтерский и налоговый учет: учебник / Э.Ч. Цыденова, Л.К. Аюшева. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2018. — 399 с.
- 39.Montgomery R.H. Auduting Theory and Practice. – second edition, revised and enlarged. – New-York: The Ronald Press Company, 1916.
- 40.G.S. Klychova, A.R. Zakirova, K.Z. Mukhamedzyanov, E.R. Sadrieva,A.S. Klychova. Development of audit system for operations with fixed assets as a tool for efficiency improvement of social activity of the enterprise // Journal of Engineering and Applied Sciences 12 (19): 4966-4973, 2017

ПРИЛОЖЕНИЯ

Таблица - Способы начисления амортизации основных средств

Наименование способа	Описание способа
Линейный способ	Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. Пример. Приобретен объект основных средств стоимостью 120 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизации – $(100 \% : 5 \text{ лет}) = 20 \%$. Годовая сумма амортизационных отчислений составит 24 тыс.руб. = $(120\,000 \times 20 \% : 100\%)$.
Способ уменьшаемого остатка	Годовая сумма амортизационных отчислений определяется – исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией. Пример. Приобретен объект основных средств стоимостью 100 тыс.руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составит $20 \% = (100 \% : 5 \text{ лет})$. Увеличим ее на коэффициент ускорения 2; годовая норма амортизации составит $40 \% = 20 \% \times 2$. В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при принятии объекта основных средств к бухгалтерскому учету: $40 \text{ тыс. руб.} = (100\,000 \text{ тыс. руб.} \times 40 \% : 100 \%)$. Во второй год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40 % от остаточной стоимости на начало отчетного года, т.е. разницы между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за первый год, и составит: $24 \text{ тыс. руб.} = (100 \text{ тыс. руб.} - 40 \text{ тыс. руб.}) \times 40 \% : 100\%)$. В третий год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40 % от разницы между остаточной стоимостью объекта, образовавшейся по окончании второго года эксплуатации, и суммой амортизации, начисленной за второй год эксплуатации, и составит: $12,4 \text{ тыс. руб.} = (60 \text{ тыс.руб.} - 24 \text{ тыс.руб.}) \times 40 \% : 100 \%)$ и т.д.

Наименование способа	Описание способа
Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	Годовая сумма амортизационных отчислений определяется, исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта. Пример. Приобретен объект основных средств стоимостью 150 тыс. руб. Срок полезного использования установлен 5 лет. Сумма чисел лет срока службы составляет 15 лет = (1 + 2 + 3 + 4 + 5). В первый год эксплуатации указанного объекта может быть начислена амортизация в размере 5/15 или 33,3%, что составит: 50 тыс. руб. = 150 тыс. руб. x 33,3 % :100 % или 150 тыс.руб. x 5 / 15 = 50 тыс.руб. во второй год - 4/15, что составит 40 тыс. руб. = 150 тыс.руб. x 4 / 15 в третий год - 3/15, что составит 30 тыс. руб. = 150 тыс.руб. x 3 / 15 и т.д.
Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	Начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств. Пример. Приобретен трактор стоимостью 50 тыс. руб. Предполагаемый общий объем работ за весь срок полезного использования трактора составляет 10 тыс. эталонных гектаров. Фактически на этом тракторе выполнено работ за май месяц 500 эталонных гектаров. Фактическая сумма амортизации в данном месяце составляет 2 500 рублей ((500 га x (50 тыс. руб. : 10 000 га.) = 2500 руб.). В июне выполнено работ 400 эталонных гектаров и сумма амортизации за июнь составляет 2 тыс. руб. ((400 га x (50 000 руб. : 10000 га.) = 2000 руб.) и т.д.

Таблица– Расчет величины амортизационного фонда при линейном способе начисления амортизации

Показатель	Значение, руб.		
	Первый год	Второй год	Третий год
Первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств	100000	150000	150000
Амортизация основных средств	20000	30000	30000
Накопленная амортизация	20000	60000 (с учетом переоценки)	90000
Себестоимость реализованной	100000	120000	110000
Расходы периода	20000	30000	30000
Сумма затрат и расходов, включаемая в дебет счета 90 «Продажи»	120000	150000	140000
Выручка от продажи продукции	150000	180000	160000
Денежные средства, полученные от покупателей (70 % текущего и 30 % прошлого периодов)	105000	45000+126000 = 171000	54000+112000=166000
Начисленный за период амортизационный фонд	$20000 \cdot 0,7 = 14000$	$20000 \cdot 0,3 + 30000 \cdot 0,7 = 27000$	$30000 \cdot 0,3 + 30000 \cdot 0,7 = 30000$
Накопленная величина амортизационного фонда	14000	41000 (14000 + 27000)	71000 (41000 + 30000)
Не включенная в амортизационный фонд сумма амортизации	6000	9000	9000

Приложение В

Таблица – Учетный регистр, применяемый для расчета величины амортизационного фонда (линейный способ начисления амортизации)

Дебиторская задолженность		Денежные средства, полученные в погашение		Доля погашенной покупателем		Начисленная амортизация,		Амортизационный фонд начисленны		Накопленная величина амортизационного фонда, руб.
прошлых лет	отчетного года	прошлых лет	отчетного года	прошлых лет (доначисление)	отчетного года	за прошлый год	за отчетный год	прошлых лет	отчетного года	
I год										
150000		-	105000	-	70	-	20000	-	14000	14000
II год										
45000 180000		45000	126000	30	70	20000	30000	6000	21000	41000
III год										
54000 160000		54000	112000	30	70	30000	30000	9000	21000	71000