МОСКОВСКИЙ ФИНАНСОВО-ЮРИДИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ МФЮА

Факультет Среднего профессионального образования
Кафедра Бухгалтерского учета, финансов и налогообложения
Специальность Экономика и бухгалтерский учёт (по отраслям)

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

Студента **Саргсяна Эдгара Робертовича**
(фамилия, имя, отчество)

На тему: «Учет и анализ основных средств на примере ИФНС № 3 по городу Москве»

Автор работы:
Саргсян Э.Р. _____
(ФИО) **(**подпись)

Научный руководитель:

к.э.н. доцент Бусуёк Н.А. _____
(ученая степень, звание, ФИО) (подпись)

«Допустить к защите»

Заведующий кафедрой Сергеева И.А._____
(подпись)
«30» мая 2017г.

Москва 2017

МОСКОВСКИЙ ФИНАНСОВО-ЮРИДИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ МФЮА

Факультет Среднего профессионального образования
Кафедра Бухгалтерского учета, финансов и налогообложения
Специальность Экономика и бухгалтерский учёт (по отраслям)

УТВЕРЖДАЮ
Заведующая кафедрой
_____ И.А. Сергеева
«30» мая 2017г

ЗАДАНИЕ НА ВЫПОЛНЕНИЕ

ВЫПУСКНОЙ КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Студенту Саргсяну Эдгару Робертовичу

Тема: «Учёт и анализ основных средств на примере ИФНС № 3 по городу Москве»

Исходные данные к работе: Исходные данные, полученные в ходе прохождения преддипломной практики, а также базовые учебники, учебные пособия, монографии по бухгалтерскому учету, экономике, анализу, нормативно – правовая литература по теме исследования.

Содержание пояснительной записки

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа основных средств
   1.1 Нормативное регулирование учета основных средств
   1.2 Основы бухгалтерского учета основных средств
   1.3 Методика анализа основных средств
2. Организация бухгалтерского учета и анализа основных средств на примере ИФНС № 3 по городу Москве
   2.1 Краткая характеристика ИФНС № 3 по городу Москве
   2.2 Документальное оформление движения основных средств
   2.3 Синтетический и аналитический учет основных средств
   2.4 Анализ состава, структуры и эффективности использования ОС
   2.5 Пути совершенствования бухгалтерского учета и анализа основных средств

Научный руководитель к.э.н. доцент Бусуёк Н.А. _____
(ученая степень, звание, ФИО) (подпись)

Задание принял к исполнению(студент) Саргсян Э.Р. _____

(ФИО) (подпись)

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВЕДЕНИЕ……...……
….4

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа основных средств…….…….
…7

1.1 Нормативное регулирование учета основных средств……...7

1.2 Основы бухгалтерского учета основных средств……
16

1.3 Методика анализа основных средств……..24

2. Организация бухгалтерского учета и анализа основных средств на примере ИФНС № 3 по городу Москве……..……
36

2.1 Краткая характеристика ИФНС № 3 по городу Москве……..36

2.2 Документальное оформление движения основных средств……...39

2.3 Синтетический и аналитический учет основных средств…….44

2.4 Анализ состава, структуры и эффективности использования ОС.....51

2.5 Пути совершенствования бухгалтерского учета и анализа основных средств……..…….
62

Заключение……...
70

Список использованных источников……..…...74
Приложения…….. 78

Введение

В современных условиях имущество организации, особенно, принадлежащее ей на праве собственности, а также объекты и предметы производства стали занимать одно из основных направлений, как в области учета, так и анализа деятельности предприятия.

Основные средства играют большую роль в процессе труда, в своей совокупности они образуют производственно-техническую базу и определяют производственную мощность предприятия. На протяжении длительного времени использования основных средств поступают на предприятие и передаются в эксплуатацию; изнашиваются; подвергаются ремонту, при помощи которого восстанавливаются их физические свойства; перемещаются внутри предприятия; выбывают с организации вследствие ветхости или нецелесообразности дальнейшего использования. Поэтому очень важным для

любого предприятия является хорошая организация бухгалтерского учета и анализа объектов основных средств.

В настоящее время в практике российского бухгалтерского учета происходят довольно серьезные изменения, связанные с реорганизацией всей национальной учетной системы и приведением её к требованиям международных стандартов учета.

Особенно важным представляются изменения, относящиеся к учету на предприятиях объектов основных средств, а также значительные изменения, которые были внесены в состав бухгалтерской отчетности.

В связи с расширением прав предприятия в области постановки и ведения бухгалтерского учета (в зависимости от принятой учетной политики) перед бухгалтерскими службами возникает проблема оптимальной организации учета объектов основных средств, капитальных и финансовых вложений и т.д.

Все эти обстоятельства, а именно: возможность изучения существующих в нашей стране принципов учета основных средств и капитальных вложений, определения направлений развития учетной практики в России в целом, в том числе учета имущества предприятия, для более эффективного использования основных средств и обусловило **актуальность** темы выпускной квалификационной работы.

Целью работы является исследование организации бухгалтерского учета и анализа основных средств, как с теоретической, так и с практической точки зрения, а также разработка рекомендаций по совершенствованию действующей практики их бухгалтерского учета.

Для реализации поставленной цели следует решить целый ряд **задач**, основными из которых являются:

– изучение теоретических и методологических аспектов учета и анализ эффективности использования основных средств;

– изучение действующей практики учета и анализа эффективности

использования основных средств;

– разработка рекомендаций по совершенствованию учета основных средств.

Объектом исследования в работе является учет и анализ основных средств на примере ИФНС № 3 по городу Москве.

Предметом исследования является организация бухгалтерского учета и анализа основных средств.

Данная информация позволяет предприятию выявить пути и резервы увеличения эффективности использования основных фондов, а, кроме того, вовремя обнаружить и скорректировать негативные отклонения, которые в дальнейшем могут повлечь серьезные последствия для успешной деятельности предприятия.

Неэффективное использование основных фондов приводит к сокращению объемов производства и реализации, что в свою очередь уменьшает доходы предприятия, а, соответственно, отражается на прибыли.

Для написания выпускной квалификационной работы была использована методическая, научная и учебная литература, нормативные документы, законодательные акты, статьи периодической печати, а также данные учета и отчетности исследуемой организации.

Методы исследования – вертикальный, горизонтальный, факторный анализы, статистические методы, которые позволили наиболее полно изучить динамику и структуру не только количественных, но и качественных показателей деятельности, а также оценить влияние различных факторов на их изменение.

В данной выпускной квалификационной работе рассмотрены научные труды по учету и анализу основных средств многих авторов, основными из них являются И.В. Гейц, Г.А. Николаева, В.И. Макарьева, Л.Ф. Фомина, В.Ф. Палий, Г.В. Савицкая др.

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа основных средств

1.1 Нормативное регулирование учета основных средств

Роль основных средств в деятельности организаций трудно переоценить. Их состояние и эффективное использование влияют на конечные результаты и являются важнейшим фактором в процессе хозяйственной деятельности организаций. Вместе с тем на эффективное и рациональное использование объектов основных средств оказывает значительное влияние организация их бухгалтерского учета, поскольку именно в системе бухгалтерского учета формируется большая часть информации, необходимая для принятия управленческих решений. Ведение бухгалтерского учета, и в частности учета основных средств, регламентируется нормативными документами. Однако в настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского (финансового) учета основных средств подвергается достаточно частым изменениям, что приводит к определенным затруднениям, связанным с применением новых редакций стандартов на практике. Кроме того, наличие регламентаций в нормативных документах еще не защищает от возникновения практических проблем, с которыми сталкиваются бухгалтеры при ведении бухгалтерского учета. Проанализируем современное состояние регламентаций по бухгалтерскому учету основных средств и проблемы его ведения на практике. [2]

Нормативные документы, регулирующие бухгалтерский (финансовый) учет основных средств в системе российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ), систематизированы в таблице 1.

Можно отметить, что современный бухгалтерский учет основных средств достаточно хорошо регламентирован. В системе РСБУ представлено ПБУ 6/01 «Учет основных средств», принадлежащие ко всем наиболее

важным вопросам учета основных средств. Также, существует нормативный документ третьего уровня – Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, который детализирует ПБУ 6/01 в ряде вопросов. Есть и регламентации других нормативных документов, которые прямо или косвенно регулируют учет объектов основных средств в определенных ситуациях. Вместе с тем указанная стройная система все-таки не создает защиты от проблем, с которыми сталкиваются бухгалтеры при ведении бухгалтерского учета основных средств.[1]

Таблица 1 Современная система нормативного регулирования бухгалтерского (финансового) учета основных средств

Нормативный документ	Последняя редакция	Требования к учету основных средств
1	2	3
О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ	28.12.2013 г.	Регламентирует общий порядок учета активов, в частности проведения инвентаризации активов
Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина России от 29.07.1998 N 34н	24.12.2010 г.	Дает определение и классификацию объектов основных средств; определяет их оценку и методы начисления
Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006): Приказ Минфина России от 27.11.2006 N 154н	24.12.2010 г.	Определяет порядок оценки и учета основных средств, стоимость которых выражена в иностранной валюте
Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н	24.12.2010 г.	Дает определение и классификацию основных средств; регламентирует их оценку, срок полезного использования, способы начисления амортизации, раскрытие информации о них в отчетности

Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н	27.04.2012 г.	Определяет порядок и правила признания доходов от поступления объектов основных средств
Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н	27.04.2012 г.	Определяет порядок и правила признания расходов от выбытия объектов основных средств
Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008): Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 107н	27.04.2012 г.	Определяет порядок включения затрат по кредитам и займам в себестоимость инвестиционного актива
Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: Приказ Минфина России от 13.10.2003 N 91н	24.12.2010 г.	Детализируют ПБУ 6/01 в отношении классификации, оценки, документации и учета основных средств
Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Приказ Минфина России от 13.06.1995 N 49	08.11.2010 г.	Определяет порядок проведения инвентаризации основных средств
Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: Приказ Минфина России от 31.10.2000 N 94н	08.11.2010 г.	Определяет порядок отражения основных средств на счетах бухгалтерского учета

Тот факт, что современное нормативное регулирование бухгалтерского учета основных средств не обеспечивает исчерпывающих правил их признания, оценки и отражения в отчетности, подтверждается широким рассмотрением проблем учета основных средств в современной научной литературе. Так, например, В.Г. Гетьман считает, что «действующие положения в области учета основных средств не являются идеальными и не в полной мере отвечают запросам современного бизнеса» [4, с. 46]. Обращая внимание на сохраняющиеся принципиальные отличия требований ПБУ 6/01 от регламентаций его международного аналога – Международного стандарта

финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 16 «Основные средства», В.Г. Гетьман отмечает, что данные отличия приводят к нежелательным результатам, негативно сказывающимся на развитие информации об основных средствах, необходимой для принятия различных управленческих решений [4, с. 48]. На сохраняющиеся отличия регламентаций по учету основных средств в системах российских и международных стандартов указывается также в работах С.Н. Щадиловой [41, с. 82] и И.Д. Деминой [6], а также в работах других ученых.

Влияние проблемных аспектов учета основных средств на экономический анализ эффективности их использования исследует в своей работе Ю.Р. Чистяков [39]. В работе Е.В. Вайтмана [2] указывается на наличие проблем в налоговом учете основных средств.

Обобщая приведенные точки зрения на современное регулирование учета основных средств, можно выделить две составляющие обсуждаемых проблем в данной сфере. Первая – это несовершенство имеющихся регламентаций в системе РСБУ, не позволяющих сформировать точную информацию об основных средствах в практике российских организаций. Вторая – это неполное соответствие требований отечественных стандартов по учету основных средств регламентациям МСФО, что замедляет общий процесс сближения РСБУ с МСФО и в конечном итоге также не способствует достоверному отражению.

Отметим, что, следуя общей направленности реформирования бухгалтерского учета в России на сближение с МСФО, в проекте ПБУ «Учет основных средств» используются в качестве основы отечественных регламентаций, следующие МСФО:

– МСФО (IAS) 16 «Основные средства»;

– МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»;

– МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Так, в проекте ПБУ «Учет основных средств» введены более близкие к МСФО по сопоставлению с ПБУ 6/01 критерии признания актива в качестве

объекта основных средств: объект имеет материально-вещественную форму, и фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена (надежно измерена). Если в действующем ПБУ 6/01 в состав основных средств включаются активы, предназначенные для получения дохода от сдачи в аренду, то в проекте ПБУ «Учет основных средств» данные активы не осуществляются в составе основных средств. Это обусловлено предполагаемым введением в систему РСБУ отдельного ПБУ «Учет аренды», аналогичного МСФО (IAS) 17 «Аренда» [24,с.23]. Сближается с требованиями МСФО (IAS) 16 и перечень способов амортизации основных средств. В проекте ПБУ «Учет основных средств» их три, аналогично способам, представленным в МСФО (IAS) 16. Кроме этого, согласно проекту организациям предоставляется возможность самостоятельной разработки собственных способов начисления амортизации. Меняется в сторону сближения с МСФО и порядок отражения результатов переоценки основных средств: их стоимость при переоценке приводится к текущей рыночной стоимости. Сравнительная характеристика действующего ПБУ 6/01 и его нового проекта приведена в табл. 2. Как видно из таблицы 2, проект ПБУ «Учет основных средств» существенно приближает учет основных средств в российских организациях к требованиям МСФО, но также вносит в систему учета основных средств хозяйствующих субъектов и дополнительные изменения. Как уже отмечалось, внесение изменений в регламентации по учету основных средств, с одной стороны, безусловно, способствует совершенствованию этого учета и сближению с требованиями МСФО в отношении достоверности информации о данных объектах.

Однако, с другой стороны, любые новации должны быть апробированы на практике и не исключают определенных проблем, связанных с их применением.

Вместе с тем новые положения в нормативных документах могут решить те или иные практические проблемы за счет введения уточняющих

регламентаций в отношении спорных вопросов.

Рассмотрим свойства современной практики бухгалтерского учета основных средств в отечественных организациях. Представленные результаты исследования основаны на анализе опыта организаций различных сфер деятельности.

Таблица 2 Сравнительная характеристика ПБУ 6/01 и проекта ПБУ «Учет основных средств»

Признак сравнения	Сходство	Различия
1	2	3
Состав основных средств	Аналогия в отношении объектов, не предназначенных для сдачи в аренду	Исключение из состава основных средств в проекте ПБУ «Учет основных средств» активов, предназначенных для сдачи в аренду
Стоимостный критерий отнесения объектов к основным средствам	Нет	Проект не содержит стоимостного критерия отнесения активов к основным средствам
Первоначальная оценка основных средств	Аналогичные правила первоначальной оценки	Нет
Амортизация основных средств	Соответствие трех методов начисления амортизации по объектам основных средств	Из проекта ПБУ «Учет основных средств» исключен метод начисления амортизации по сумме чисел лет и предусмотрена возможность разработки собственных способов начисления амортизации
Срок полезного использования основных средств	Аналогичные правила определения	Нет
Переоценка основных средств	Допущение переоценок	В проекте ПБУ «Учет основных средств» стоимость основных средств в результате переоценки приводится к рыночной стоимости, в ПБУ 6/01 - к восстановительной
Обесценение основных средств	Нет	Проект ПБУ «Учет основных средств» предусматривает возможность учета обесценения основных средств

Исследования показали, что, несмотря на то что учетная политика организаций в отношении бухгалтерского учета основных средств, безусловно, построена исходя из требований ПБУ 6/01, варианты учета, допускаемые данным Положением, выбираются (там, где это возможно) таким образом, чтобы полностью соответствовать требованиям налогового учета основных средств. О том, какое в настоящее время соотношение требований бухгалтерского (финансового) и налогового учета основных средств, убедительно свидетельствуют данные, представленные в таблице 3.

Таблица 3 Сравнительная характеристика учета основных средств согласно бухгалтерскому (финансовому) и налоговому учету

Признак сравнения	Сходство	Различия
1	2	3
Определение основных средств	Аналогичные определения	Существенных различий нет
Первоначальная стоимость основных средств	Аналогичный порядок формирования первоначальной стоимости основных средств	Существенных различий нет
Переоценка основных средств	Допущение проведения переоценки	В налоговом учете положительная (отрицательная) сумма переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения
Срок полезного использования основных средств	Определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию	В налоговом учете определяется в соответствии с Классификацией основных средств, в бухгалтерском учете - исходя из ожидаемой экономической выгоды.
Амортизация основных средств	Соответствие лишь линейного метода начисления амортизации	Несоответствие методов начисления амортизации, отличающихся от линейного метода начисления амортизации

Данные, представленные в таблице 3, свидетельствуют о существенном

различии в подходе к учету основных средств в бухгалтерском (финансовом) и налоговом учете, обусловленном различными целями данных видов учета. [3]При этом очевидно и то, что варианты учета основных средств для целей этих видов учета содержат явные пересечения: линейный метод амортизации, оценка по непереоценённой стоимости. Отношение ПБУ 6/01 к использованию классификатора налогового учета для определения срока полезного использования весьма «лояльное»: несмотря на то, что такой классификатор не регламентирован ПБУ 6/01, его использование никоим образом не запрещается.

Естественно, что в целях сокращения затрат на ведение двух видов расчетов и дополнительный учет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств подавляющее число организаций выбирают такие варианты учета основных средств, которые в бухгалтерском (финансовом) и налоговом учете совпадают.[22] Абсолютно подавляющее число рассмотренных авторами организаций выбирали для целей бухгалтерского (финансового) учета основных средств следующие варианты:

– оценку по непереоцененной стоимости;

– линейный метод амортизации;

– срок полезного использования, определенный по классификатору.

Однако, решая вопрос о том, в какой степени такой подход к бухгалтерскому учету основных средств обеспечивает достоверность его показателя в отчетности организаций, авторы статьи пришли к неутешительным результатам.

Отказ от предоставляемой ПБУ 6/01 возможности не чаще одного раза в год переоценивать объекты основных средств приводит к тому, что их оценка в бухгалтерской отчетности становится весьма далекой от объективной рыночной стоимости.

Сопоставление величин остаточной стоимости объектов основных средств и рыночных цен на аналогичные объекты показывает негативное

влияние использования для всех объектов лишь линейного метода амортизации.

Приведенные факты свидетельствуют о сложившейся парадоксальной ситуации: несмотря на то что всеми нормативными документами по бухгалтерскому (финансовому) учету декларировано обеспечение достоверности формирования учетной информации, практическая реализация разрешаемых этими нормативными документами способов учета такой достоверности отнюдь не обеспечивает. А заявленное в системе РСБУ требование применения при формировании учетной политики организаций профессионального суждения бухгалтера на практике не выполняется [11, с. 3].

Проведенное изучение практики бухгалтерского учета основных средств показало, что и еще один отрицательный факт. Частое введение новых регламентаций в нормативные документы приводит к тому, что организации зачастую не успевают своевременно вносить соответствующие изменения в документы, выражающие учет основных средств в организации.

Так, например, амортизация основных средств в документах организаций нередко обозначается устаревшим (для бухгалтерского учета коммерческих организаций) понятием «износ», в рабочем плане счетов присутствует нагромождение субсчетов для учета объектов основных средств в рамках уже упраздненных в организации стоимостных пределов (до 10 000 руб., до 20 000 руб. (в то время как соответствующее стоимостное ограничение установлено в сумме 40 000 руб.)). Конечно, все это не означает нецелесообразности вносимых в нормативные документы изменений, но, возможно, следует учесть и реалии учетной деятельности организаций, обеспечив большую взвешенность в процессе изменения учетных регламентаций.

Проект нового ПБУ «Учет основных средств» предусматривает целый комплекс новых регламентаций в отношении признания, оценки,

амортизации, отражения в учете и отчетности объектов основных средств. Очевидно, что организациям в связи с этим придется существенно пересмотреть свою учетную политику в отношении этих объектов. Вместе с тем важным здесь должно быть то, чтобы все предусмотренные изменения не остались лишь на бумаге и действительно способствовали повышению объективности и достоверности информации об основных средствах в отчетности организаций. Для этого было бы целесообразно предусмотреть комплекс мер, которые бы стимулировали выбор организациями тех вариантов учета, которые обеспечивают эту достоверность, тем самым контролируя не только соответствие выбираемого способа учета перечню способов, содержащихся в ПБУ, но и обоснованность самого выбора вариантов учета в учетной политике.

1.2 Основы бухгалтерского учета основных средств

В настоящее время основными средствами в бухгалтерском учете признаются активы, предназначенные для использования в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг для управленческих нужд организации (сч. 01 «Основные средства»), и активы, и предназначенные для предоставления предприятием за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности»). Если предприятие имеет объекты, которые учитываются на сч. 01 и 03, то амортизация по ним начисляется по кредиту одного сч. 02 раздельно.

Актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства, если одновременно выполняются следующие условия. Если объект движимого имущества, приобретенный предприятием в целях использования в качестве основного средства, полностью готов к эксплуатации, то необходимо принять его к бухгалтерскому учету в составе основных средств независимо от начала фактического использования. Готовые к использованию

приобретенные основные средства должны переводиться со сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» на сч. 01 «Основные средства».

Амортизация по объектам основных средств начисляется с месяца, следующего за месяцем принятия к учету независимо от факта ввода в эксплуатацию. Для целей налогообложения прибыли амортизация начисляется с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию [21].

В настоящее время позволяется в учетной политике организации устанавливать стоимостный критерий отнесения активов к основным средствам. При этом основные средства стоимостью ниже установленного критерия учитываются на сч. 10 «Материалы» (на отдельном субсчете). С 2011 г. в бухгалтерском учете максимальный стоимостный предел отнесения основных средств к материально-производственным запасам составлял до 40 000 руб., что должно было быть отражено в учетной политике организации. Такие же подходы были и в налоговом учете.

С 01.01.2015 предприятия могут самостоятельно определять порядок признания материальных расходов, предусмотренных пп. 3 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса Российской Федерации. Это затраты на приобретение инструментов, устройств, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды, других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством РФ, и иного имущества, не являющегося амортизируемым (т.е. объектов стоимостью до 40 000 руб., которые в целях налогообложения не признаются амортизируемым имуществом). Налогоплательщик может списывать в состав материальных расходов стоимость этого имущества в течение более чем одного отчетного периода в порядке, установленном самостоятельно. При этом необходимо брать во внимание срок использования имущества и иные экономически обоснованные показатели.

Если в организации активы стоимостью до 40 000 руб. списываются на расходы не единовременно, то с 2015 г. существует реальная возможность

сблизить ведение бухгалтерского и налогового учета. При этом срок и порядок списания стоимости активов отражаются в карточке учета основных средств.

В бухгалтерском учете с 2011 г. государственная регистрация права собственности не влияет на момент принятия актива к бухгалтерскому учету в составе основных средств. В этом случае необходимо единовременное выполнение следующих условий, т.е. объект приведен в состояние, пригодное для использования в деятельности организации. 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.

Если организация приобрела по договору купли-продажи здание, которое пригодно к эксплуатации, то акт приемки–передачи здания является достаточным основанием для включения его в состав основных средств. Если приобретенное здание находится в состоянии, не пригодном к использованию, то до момента завершения работ до его состояния, пригодного к использованию, оно будет учитываться на сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы». После того как все работы будут проведены, основное средство переводится на сч. 01 «Основные средства».

Строящийся объект недвижимости при невозможности его использования на момент получения разрешения на ввод в эксплуатацию и продолжении выполнения работ после получения этого разрешения не соответствует признакам основного средства и числится на сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы». [5, с. 2]

В целях налогообложения прибыли установлены иные правила включения объектов недвижимости в состав амортизируемого имущества. По объектам, введенным в эксплуатацию после 01.01.2012, амортизация в целях исчисления налога на прибыль начисляется с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию, независимо от факта подачи документов на

государственную регистрацию прав. По объектам, введенным в эксплуатацию до 01.01.2012, начисление амортизации возможно только после подачи документов на государственную регистрацию прав.

При этом в бухгалтерском учете с 01.01.2011 государственная пошлина, уплачиваемая в связи с регистрацией прав на объекты недвижимости, в первоначальную стоимость основных средств не включается, так как ее оплата не связана с приобретением недвижимости как основного средства, поэтому нет оснований включать ее в первоначальную стоимость, что имело место до 01.01.2011.

Приобретение объектов основных средств, не требующих монтажа, например грузового автомобиля, не является приобретением инвестиционных активов [14, с. 133]. Если организация приобретает станок, требующий монтажа в течение двух недель, то такой станок также не является инвестиционным активом. При этом в случае приобретения производственной линии, требующей монтажа в течение нескольких месяцев, можно говорить о приобретении инвестиционного актива. При приобретении объекта основных средств необходимо определить, является ли объект инвестиционным активом. Если объект не является инвестиционным активом, то проценты по займам, использованным на приобретение этих основных средств, отражаются в составе прочих расходов. В этом случае данные бухгалтерского и налогового учета будут совпадать. В целях налогообложения прибыли проценты по кредитам и займам учитываются в составе внереализационных расходов. Если объект является инвестиционным активом, то проценты по кредитам и займам, использованным на его приобретение, относят на увеличение его первоначальной стоимости.

Таблица 4 Типовые бухгалтерские проводки по учету ОС

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций	Первичные документы
08-4	60	Акцептованы счета поставщиков	Отгрузочные документы поставщика

08-4	60, 76	Отражены расходы: - на консультационные и информационные услуги по приобретению ОС; - вознаграждения посреднических организаций, через которые приобретены объекты ОС	Договора на оказание услуг, акты приемки-сдачи выполненных работ.
08-4	66, 67	Отражены проценты по кредитам и займам, использованным на приобретение основных средств, начисленных до ввода объекта в эксплуатацию.	Бухгалтерская справка-расчет
91-2	66, 67	Отражены проценты по кредитам и займам на приобретение основных средств, начисленные после принятия ук учету основных средств	Договор займа, выписка банка по расчетному счету
08-4	68, 76	Отражены регистрационные сборы, государственные пошлины и иные аналогичные платежи в связи с приобретением объектов основных средств.	Выписка банка по расчетному счету
08-4	68	Отражены таможенные пошлины, аналогичные платежи и невозмещаемые налоги, уплаченные при приобретении основных средств.	Грузовая таможенная декларация, выписка банка по расчетному счету
01	08-4	Приняты к учету основные средства.	ОС-1 "Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)" или № ОС-1а, № ОС-1б.
60, 76	51, 52, 55	Оплачены счета поставщиков за основные средства и расходы, связанные с их приобретением	выписка банка по расчетному счету
19-1	60	Отражен НДС в соответствии со счетами-фактурами поставщиков: по приобретенным ОС, предназначенным для производства продукции (работ, услуг); по консультационным и информационным услугам, связанным с приобретением объектов ОС	Счета-фактуры
19-1	68	Отражены суммы НДС, уплаченные на таможне при ввозе основных средств	Грузовая таможенная декларация
91-2	60, 76	Отражены отрицательные курсовые разницы по задолженности за основные средства в иностранной валюте.	Бухгалтерская справка-расчет
60, 76	91-1	Отражены положительные курсовые разницы по задолженности за основные средства в иностранной валюте.	Бухгалтерская справка-расчет
68	19-1	Предъявлены к вычету суммы НДС: уплаченные поставщикам ОС; уплаченные на таможне при ввозе ОС	Счет-фактура, Грузовая таможенная декларация

60, 76	91-1	Положительные суммовые разницы по задолженности за основные средства после принятия объекта к учету отнесены на доходы предприятия	Бухгалтерская справка-расчет
91-2	60, 76	Отрицательные суммовые разницы по задолженности за основные средства после принятия объекта к учету отнесены на убытки предприятия	Бухгалтерская справка-расчет

При этом, включение процентов в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается на более раннюю из двух дат (после этой даты проценты по полученным заемным средствам следует относить на прочие расходы организации):

– с первого числа месяца, следующего за месяцем прекращения приобретения (сооружения, изготовления) инвестиционного актива;

– с первого числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации (если фактическая эксплуатация инвестиционного актива началась до момента завершения работ по его приобретению (сооружению, изготовлению).

До настоящего времени нет четкого, законодательно закрепленного определения инвестиционного актива, в результате чего возникают споры с налоговыми инспекциями по определению налоговой базы по налогу на имущество.

Субъекты малого предпринимательства, кроме эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, вправе признавать все расходы по кредитам и займам прочими расходами. При формировании учетной политики для целей бухгалтерского учета малые предприятия должны указать, что все без исключения расходы по кредитам и займам признаются прочими расходами.

В настоящее время первоначальная стоимость объектов основных средств формируется с учетом затрат на их ликвидацию. В первоначальную стоимость основных средств необходимо включать величину оценочного обязательства на демонтаж и утилизацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды (ликвидационное обязательство), если возникновение таких обязательств непосредственно связано с приобретением,

сооружением и изготовлением этих основных средств. Остаточная стоимость имущества, которая включает в себя денежную оценку ликвидационных обязательств, принимается к учету для целей налогообложения без учета этих затрат. Следовательно, с 2015 г. включение ликвидационного обязательства в первоначальную стоимость объекта основных средств не влияет на размер налоговой базы по налогу на имущество.

Если организация не использует основного средства в своей деятельности, то это имущество можно исключить из состава основных средств, учитывать как товар и не платить налога на имущество.

Таблица 5 Хозяйственные операции по выбытию ОС

№ п/п	Виды операций	Д	Кт	Содержание операции
1.	Списание осн.средства	01.2	01.1	Списание первоначальной стоимости
		02	01.2	Списание амортизации
		91	01.2	Списание остаточной стоимости
		10	91	Принятие к учету пригодных для дальнейшего использования запасных частей
2.	Продажа основного средства	01.2	01.1	Списание первоначальной стоимости
		02	01.2	Списание амортизации
		91	01.2	Списание остаточной стоимости
		62	91	Получена выручка от реализации
		91	68	Учтен НДС с продажи основного средства
3.	Безвозмездная передача	01.2	01.1	Списание первоначальной стоимости
		02	01.2	Списание амортизации
		91	01.2	Списание остаточной стоимости
		91	10,70,69	Списание расходов, связанных с передачей

4.	Передача в счет вклада в уставный капитал	01.2	01.1	Списание первоначальной стоимости
		02	01.2	Списание амортизации
		91	01.2	Списание остаточной стоимости
		58	91	Учтены финансовые вложения
5.	Списание основных средств при недостачах	01.2	01.1	Списание первоначальной стоимости
		02	01.2	Списание амортизации
		94	01	Списана остаточная стоимость
		73/2	94	Списана недостача на виновных лиц по остаточной стоимости
		91/2	94	Списана недостача при отсутствии виновных лиц

В случае продажи объекта недвижимости дата перехода права собственности определяется датой государственной регистрации, следовательно, продавец может признать выручку от продажи недвижимости только на эту дату.

Организация, передающая объект недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, должна списать его с бухгалтерского учета (со сч. 01 «Основные средства») в момент фактического выбытия независимо от факта государственной регистрации прав собственности. Если момент списания с бухгалтерского учета объекта недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, не совпадает с моментом признания доходов и расходов от выбытия объектов основных средств, то для отражения выбывшего объекта основных средств до момента признания доходов и расходов от его выбытия может использоваться сч. 45 «Товары отгруженные» (отдельный субсчет «переданные объекты недвижимости»). На дату регистрации права собственности остаточная стоимость проданного объекта списывается со сч. 45 «Товары отгруженные» в дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы» с

единовременным признанием по кредиту этого счета выручки от реализации этого объекта. Информацию о переданных на конец года покупателям объектах недвижимости, переход права собственности, на которые еще не зарегистрирован, следует отражать в балансе продавца в составе оборотных активов (по статье «Прочие оборотные активы») с соответствующими пояснениями в пояснительной записке.

При проведении ремонта основных средств расходы на его проведение признаются расходами по обычным видам деятельности того периода, в котором он был произведен. Однако регулярные крупные затраты, возникающие через определенные длительные временные интервалы (более 12 мес.) на протяжении всего срока эксплуатации объекта основных средств, затраты на проведение ремонта и на иные аналогичные мероприятия (проведение проверок технического состояния основных средств) должны отражаться в бухгалтерском балансе в разд. 1 «Внеоборотные активы» как показатель, детализирующий данные, отраженные по группе статей «Основные средства» [14, с. 144]. При этом они погашаются (признаются в составе расходов) в течение срока указанного выше временного периода. Так, если производственное оборудование требует технической проверки раз в два года, то затраты на ее проведение будут списываться в течение двух лет. Учет этого вида затрат можно вести на сч. 97 «Расходы будущих периодов» или на сч. 01 «Основные средства» (по аналогии с МСФО).

Вместе с тем все изменения по бухгалтерскому и налоговому учету основных средств так и не коснулись вопросов повышения эффективности их использования (получения экономических выгод), а, следовательно, они не могут повлиять на оптимизацию себестоимости производимой продукции (выполнения работ, оказания услуг), что остается крайне актуальным в настоящее время.

1.3 Методика анализа основных средств

Для характеристики использования основных производственных фондов применяются различные показатели, которые условно можно разделить на две группы: обобщающие и частные. Обобщающие показатели, к которым прежде всего относят фондоотдачу и рентабельность, применяются для характеристики использования основных фондов на всех уровнях хозяйства.

Частные показатели – как правило, применяются для характеристики использования основных фондов чаще всего на предприятиях или в подразделениях. Эти показатели подразделяются на показатели экстенсивного и интенсивного использования основных фондов.

В ходе анализа обеспеченности предприятия основными производственными фондами исследуются:

1. Обеспеченность предприятия и его структурных подразделений основными фондами, в том числе, основными и не основными производственными фондами - устанавливается сравнением фактического их объема (среднегодовой первоначальной стоимости) в сопоставимых ценах с плановой потребностью и расчетом абсолютного и относительного отклонения от плана.

2. Динамика ОФ и ОПФ - рассчитываются базисные и цепные темпы их роста и прироста.

3. Изменения, произошедшие в отчетном году в структуре отдельных видовых групп (зданий, сооружений, передаточных устройств, машин и оборудования, транспортных средств и прочих ОПФ), активной и пассивной части ОПФ - устанавливаются сравнением фактических их удельных весов по состоянию на начало и конец года с плановым их уровнем и расчетом отклонений от плана.

4. Движение ОПФ - рассчитать за отчетный период для ОПФ в целом, отдельных их видовых групп, активной и пассивной части:

1. Коэффициенты обновления ($К_{об}$), характеризует уровень обновления ОПФ,

$$К_{об} = \frac{ПС_{п}\,(в\ том\ числе\ ПС_{вв})}{ПС_{к}}; \quad (1),$$

где ПСп - первоначальная стоимость соответственно поступивших и введенных в действие ОПФ в целом,

ПСк – первоначальная стоимость на конец того же периода.

2. Коэффициент выбытия(Квб), характеризует уровень выбытия ОПФ,

$$К_{вб} = \frac{ПС_{вб}\,(в\ том\ числе\ ПС_{лк})}{ПС_{н}}; \quad (2),$$

где ПСвб - первоначальная стоимость соответственно выбывших и ОПФ в том числе ликвидированных ,

ПСн - первоначальная стоимость на начало и конец года ОПФ в целом.

3. Коэффициент прироста ($К_{пр}$), характеризует уровень прироста за анализируемый год ОПФ предприятия в целом или отдельных их составляющих,

$$К_{пр} = \frac{\Delta ПС}{ПС_{н}} = \frac{ПС_{п} - ПС_{вб}}{ПС_{н}}; \quad (3),$$

где ПСп - первоначальная стоимость соответственно поступивших и введенных в действие ОПФ,

ПСвб - первоначальная стоимость соответственно выбывших и ОПФ,

ПСн - первоначальная стоимость соответственно на начало и конец года ОПФ в целом

4. Коэффициенты износа Киз , характеризует уровень износа ОПФ,

$$К_{из}^{н(к)} = \frac{И_{н(к)}}{ПС_{н(к)}}; \quad (4),$$

где $И_{н(к)}$ — сумма износа ОПФ в целом или их отдельных составляющих соответственно на начало (или конец года),

$ПС_{н}, ПС_{к}$ — первоначальная стоимость соответственно на начало и конец года ОПФ в целом или их отдельных составляющих.

5. Коэффициент годности ($К_{г}$) на начало и конец года, характеризует состояние ОПФ на определённую дату,

$$К_{г}^{н(к)} = 1 - К_{из}^{н(к)} = \frac{ПС_{н(к)} - И_{н(к)}}{ПС_{н(к)}} = \frac{О_{ПС}^{н(к)}}{ПС_{н(к)}} \quad (5),$$

где ПСн(к) - первоначальная стоимость поступивших и введенных в действие основных фондов за определенный период,

$И_{н(к)}$ - сумма износа ОПФ в целом или их отдельных составляющих соответственно на начало (или конец года)

Определенный интерес представляют коэффициенты состояния основных средств в разрезе их активной и пассивной частей. Очевидно, что конкурентоспособность выпускаемой продукции в значительной степени зависит от степени обновляемости активной части основных средств, особенно в основных производственных подразделениях. С этой точки зрения степень изношенности и годности пассивной части основных средств имеет менее значительное влияние на конкурентоспособность продукции.

Методику оценки состояния основных средств целесообразно дополнить показателями, оценивающими временные характеристики

состояния основных средств.

Это следующие показатели:

- средний нормативный срок полезного использования основных средств

Тн= $\overline{C}$ / Аг (6),

где $\overline{C}$ -среднегодовая первоначальная стоимость основных средств,

Аг – годовая величина амортизации основных средств,

- средний фактический срок полезного использования основных средств

Тн = Ан /Аг (7)

где Ан – накопленная амортизация на определенную дату,

Аг – годовая величина амортизации основных средств,

- средний период полного обновления основных средств

То = $\overline{C}$ /Свв (8),

где $\overline{C}$ -среднегодовая первоначальная стоимость основных средств,

Свв – стоимость введенных основных средств,

- средний период полного выбытия основных средств

То= $\overline{C}$ /Св (10),

где $\overline{C}$ -среднегодовая первоначальная стоимость основных средств,

Св – стоимость выбывших основных средств.

В процессе интерпретации полученных результатов следует учитывать, что коэффициенты ввода и выбытия зависят от достигнутого уровня износа

основных средств. При высоком уровне износа показатели выбытия основных средств будут выше, поскольку будут списываться амортизированные основные средства, следовательно, и показатели ввода основных средств будут выше для обеспечения нужд простого воспроизводства. Кроме того инвестиционная активность зависит от динамики бизнеса, высокие показатели ввода характерны для эффективного растущего бизнеса. Такая компания осуществляет расширенное воспроизводственного потенциала при снижающемся уровне износа основных средств.

При проведении анализа необходимо:

1. Сравнить коэффициенты обновления и выбытия по активной части и по всем ОПФ и выяснить за счет какой части ОПФ в большей степени происходит их обновление и выбытие.

Более высокий коэффициент обновления (или выбытия) по активной части, чем по всем остальным ОПФ покажет, что их обновление (или выбытие) происходит за счет активной части и положительно (отрицательно) повлияет на показатель $Ф_о$.

2. Рассматривать коэффициенты обновления $К_{об}$ и выбытия $К_{вб}$ во взаимосвязи.

Если $К_{вб}$ опережает $К_{об}$, то обновление происходит не за счет замены старых, изношенных фондов, а главным образом, за счет нового строительства, что приводит к накоплению устаревшего оборудования и сдерживает рост эффективности ОПФ.

Обновление ОПФ может происходить как за счет приобретения новых, так и за счет модернизации имеющихся ОПФ, что более предпочтительно. Поэтому нужно проанализировать и изменение уровня модернизации ОПФ по отдельным видовым группам и активной части (в натуральных единицах и по стоимости) и сопоставить с коэффициентами обновления.

Порядок анализа эффективности использования основных производственных фондов

В условиях ограниченности ресурсов любое производственное предприятие сталкивается с необходимостью повышения эффективности использования своих ресурсов, в том числе основных производственных фондов, требующих значительных капитальных вложений на обновление и содержание. Важным инструментом решения этой проблемы является экономический анализ эффективности использования основных фондов, который предполагает применение системы показателей. Основным из них является фондоотдача.

Показатель фондоотдачи рассчитывается по формуле :

$$\text{Фотд} = \frac{T}{\Phi}, \qquad (11),$$

где Т- объём выпущенной продукции, руб.

Ф-среднегодовая стоимость производственных фондов, руб.

Фондоотдачу необходимо исследовать во взаимодействии с другими показателями : фондоемкостью и фондорентабельностью.

Фондоемкость продукции — величина, обратная фондоотдаче. Она показывает долю стоимости основных фондов, приходящуюся на каждый рубль выпускаемой продукции. Если фондоотдача должна иметь тенденцию к увеличению, то фондоемкость - к снижению.

$$\text{Фе} = \frac{\Phi}{T}, \qquad (12),$$

где Ф — среднегодовая стоимость основных производственных фондов предприятия, руб.

Т - объем товарной или валовой, или реализованной продукции, руб;

Наиболее обобщающим показателем эффективности использования основных фондов является фондорентабельность. Ее уровень зависит не только от фондоотдачи, но и от рентабельности продукции. Взаимосвязь этих показателей можно представить следующим образом:

$$Rопф = \frac{П}{Ф} = \frac{ВП}{Ф} x \frac{П}{ВП} = Фотд \times Rвп \text{ или} \quad (13),$$

$$Rопф = \frac{П}{Ф} = \frac{РП}{Ф} x \frac{П}{РП} = Фотд \times Rрп, \quad (14),$$

где, Rопф – рентабельность основных производственных фондов;

П - прибыль от реализации продукции;

Ф - среднегодовая стоимость основных производственных фондов;

ВП и РП — соответственно стоимость произведенной или реализованной продукции;

Фотд - фондоотдача;

Rвп, Rрп - рентабельность произведенной или реализованной продукции.

На изменение уровня фондоотдачи в свою очередь оказывает влияние ряд факторов: фондоотдача активной части основных производственных фондов, доля активной части производственных фондов, время работы оборудования, изменение структуры основных фондов и изменение выработки оборудования. Факторами первого уровня являются изменение доли активной части производственных фондов и изменение фондоотдачи активной части фондов. Фондоотдача активной части основных фондов в свою очередь зависит от структуры основных фондов (его активной части), времени работы и среднедневной выработки. Дополнительные и вспомогательные показатели помогают полнее и глубже вскрывать резервы в ходе анализа и, что самое важное, разработать меры по повышению эффективности использования основных фондов в конкретных предприятиях с учетом их специфики.

Источники данных для анализа: бизнес-план предприятия, план технического развития, отчетный бухгалтерский баланс предприятия, приложение к балансу, отчет о наличии и движении основных фондов, баланс

производственной мощности, данные о переоценке основных средств, инвентарные карточки учета основных средств, проектно-сметная, техническая документация и др.

Эффективность работы предприятия во многом определяется уровнем фондовооруженности труда, определяемой по формуле:

$$Фв = \frac{Ф}{Ч}, \qquad (15)$$

где, Ф - среднегодовая стоимость основных производственных фондов предприятия, руб.

Ч - среднесписочная численность работников предприятия.

Эта величина должна непрерывно увеличиваться, так как от нее зависят техническая вооруженность, а, следовательно, и производительность труда.

На фондоотдачу влияет достигнутый уровень производительности труда и фондовооруженность.

$$Фотд = \frac{ПТ}{Фв}, \qquad (16)$$

где, ПТ – производительность труда (выработка) на предприятии, Фв – фондовооружённость труда.

Эта формула может быть использована для более детального анализа использования основных производственных фондов. Она показывает взаимосвязь между выработкой и фондовооружённостью труда. Идеальным вариантом считается вариант, когда выработка на предприятии растёт более быстрыми темпами, чем фондовооруженность труда, так как в этом случае достигается максимальная эффективность производства.

Для повышения фондоотдачи темп роста производительность труда должен опережать темп роста фондовооруженности. Такой характер присущ

интенсивному развитию производства. Обратная ситуация, когда темп роста фондовооруженности опережает темп роста производительности труда, и фондоотдача снижается, характерна для экстенсивного пути развития производства.

Вместе с тем к системе взаимосвязанных показателей, непосредственно характеризующих эффективность использования основных средств и производственных мощностей, а также раскрывающих резервы дальнейшего улучшения их использования, относятся и показатели, характеризующие :

- использование основных средств во времени (коэффициент экстенсивной нагрузки), который определяется :

$$K_{э.н.} = \frac{T_{ф}}{T_{м}} x\,100 \qquad (17),$$

где Тф фактическое время использования машин и оборудования в течении года, машино-часы

Тм - годовой фонд времени работы машин (единиц оборудования), машино-часах,

- использование их в единицу времени (коэффициент интенсивной нагрузки), который определяется :

$$K_{и.н.} = \frac{N_{ф}}{N_{\max}} x\,100 \qquad (18)$$

где Nф- фактический выпуск продукции за определенный период,

Nmax- максимальный выпуск продукции, которую можно произвести за отчетный период (за год Nmax = Тм х Пе , где Пе производительность единицы основных средств, ед/ч.).

К числу важнейших показателей экстенсивного использования основных фондов на предприятии относится коэффициент сменности. Он рассчитывается по отдельным группам оборудования, отдельным производственным подразделениям, а также в целом по организации. Он

показывает сколько смен в среднем в течение суток работало установленное оборудование.

Ксм = количество фактически отработанных машино- смен за сутки / общее количество машин.

На основе показателя сменности работы оборудования рассчитывается и коэффициент использования сменного режима времени работы оборудования.

КИСРВРО = достигнутый в данном периоде коэффициент сменности работы оборудования / плановую продолжительность смены

Процесс использования оборудования имеет и другую сторону. Помимо его внутрисменных и целодневных простоев важно знать, насколько эффективно используется оборудование в часы его фактической загрузки. Оборудование может быть загружено не полностью, может работать на холостом ходу и в это время вообще не производить продукции, а может, работая, выпускать некачественную продукцию. Во всех этих случаях, рассчитывая показатель экстенсивного использования оборудования, формально мы получим высокие результаты, однако, они еще не позволяют сделать вывод об эффективном использовании основных фондов.

Выявление резервов повышения эффективности использования основных производственных фондов

Эффективное использование основных фондов оказывает влияние на снижение себестоимости продукции и изменение прибыли. В условиях экономических реформ роль себестоимости как показателя работы предприятия значительно повышается. Каждое предприятие экономически и хозяйственно самостоятельное, должно четко сопоставлять затраты с результатами производства. Затраты производства аккумулируются в себестоимости предприятия. Благодаря снижению себестоимости продукции можно обеспечить устойчивую деятельность предприятия, рост прибыли предприятия. Показатель в котором концентрированно отражается

эффективность технических, технологических и организационно -технических решений по управлению хозяйственной деятельностью, является себестоимость.

Улучшение использования основных фондов отражается на финансовых результатах работы предприятия за счет: увеличения выпуска продукции, снижения себестоимости, улучшения качества продукции, снижения налога на имущество и увеличения балансовой прибыли.

Наиболее эффективными путями повышения фондоотдачи являются: реконструкция и техническое перевооружение предприятий, увеличение активной части основных фондов; ускорение ввода в действие новых фондов, совершенствование структуры парка оборудования, замена и модернизация устаревших станков, машин и аппаратов; повышение производительности каждой единицы оборудования, применение прогрессивной технологии, совершенствования производства и труда, распределения передового опыта, бережного отношения к технике. Другими словами, важнейшее значение имеет интенсивное использование оборудования, т.е. полное использование его по мощности в каждую единицу рабочего времени.

Вывод по первой главе:

В данной главе были рассмотрены понятия основных средств, правильность отнесения к долгосрочному имуществу, синтетический и аналитический учет основных средств, описаны способы начисления амортизации.

Также были рассмотрены основные бухгалтерские операции по движению основных средств, методика расчета основных показателей состояния

движения основных производственных фондов, основными из которых являются показатели состояния: коэффициент износа, коэффициент годности.

Основными средствами в бухгалтерском учете признаются активы, предназначенные для использования в производстве продукции, выполнении

работ, оказании услуг для управленческих нужд организации (сч. 01 «Основные средства»), и активы, и предназначенные для предоставления предприятием за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности»). Если предприятие имеет объекты, которые учитываются на сч. 01 и 03, то амортизация по ним начисляется по кредиту одного сч. 02 раздельно.

Актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства, если одновременно выполняются следующие условия. Если объект движимого имущества, приобретенный предприятием в целях использования в качестве основного средства, полностью готов к эксплуатации, то необходимо принять его к бухгалтерскому учету в составе основных средств независимо от начала фактического использования. Готовые к использованию приобретенные основные средства должны переводиться со сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» на сч. 01 «Основные средства».

Показатели движения: коэффициент поступления, коэффициент выбытия, коэффициент обновления. Обобщающим показателем эффективности использования основных фондов является фондоотдача. Эффективное использование основных фондов оказывает влияние на снижение себестоимости продукции и изменение прибыли. В условиях экономических реформ роль себестоимости как показателя работы предприятия значительно повышается. Каждое предприятие экономически и хозяйственно самостоятельное, должно четко сопоставлять затраты с результатами производства.

2. Организация бухгалтерского учета и анализа основных средств на примере ИФНС № 3 по городу Москве

2.1 Краткая характеристика ИФНС № 3 по городу Москве

Межрайонная инспекция ФНС России № 3 по городу Москве входит в единую централизованную систему налоговых органов.

Инспекция осуществляет функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей. Инспекция является уполномоченным органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, крестьянских (фермерских) хозяйств, по представлению в делах банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Инспекция в своей деятельности руководствуется Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, Налоговым кодексом Российской Федерации, федеральными законами, актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации, правовыми актами ФНС России, нормативными правовыми актами органов власти.

Инспекция является самостоятельным юридическим лицом, имеет бланк и печати с изображением Государственного герба Российской Федерации со

своим полным и сокращенным наименованием, иные печати, штампы и бланки установленного образца, а также счета, открываемые в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Осуществляет свою деятельность мобильный офис налоговой службы. Действуют 28 электронных услуг налоговой службы. Одни из самых востребованных среди населения – «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц», «Онлайн – запись на прием в инспекцию».

Количество налогоплательщиков растет с каждым годом. В ИФНС № 3 по состоянию на 01.01.2016 года состоит на учете по месту своего нахождения 12927 налогоплательщиков - юридических лиц. По сравнению с показателями 2015 г. (12735) количество налогоплательщиков - юридических лиц, состоящих на учете, увеличилось на 192.

В инспекции по состоянию на 01.01.2017 г. на стадии ликвидации находятся 230 организаций, что меньше чем на 01.01.2016 на 32 организации.

Инспекция оказывает государственные услуги также на базе ГАУ МФЦ. Так, в 2016 году 667 физических лиц воспользовались постановкой на налоговый учет (присвоение ИНН). 171 человек получили статус индивидуального предпринимателя и 66 прекратили деятельность в качестве индивидуального предпринимателя. Кроме того, через МФЦ было представлено 44 заявления на государственную регистрацию юридического лица при создании, предоставлены 44 выписки из ЕГРЮЛ и столько же – из ЕГРИП, 21 справка о состоянии расчетов по налогам и сборам формы 39-1.

На налоговом учете по состоянию на 01.01.2016 состоит 356526 физических лица, имеющих идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), что больше на 20341 физических лиц, чем показатель на 01.01.2015 (336185).

Численность индивидуальных предпринимателей составляет 17606, что больше показателя 2015 г. (16804) на 802, из них:

- физических лиц, зарегистрированных в установленном порядке и

осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, (включая глав крестьянских (фермерских) хозяйств – 16994;

- частнопрактикующих нотариусов – 41;
- адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты – 571.

Налоговый контроль представлен проведением налоговых проверок. По мнению налоговой инспекции, данная форма налогового контроля позволяет выявить проблемные моменты в деятельности налогоплательщика на начальном этапе.

Продекларировали свои доходы от продажи недвижимого имущества 2393 физических лица, что составляет 93,1% от количества обязанных представить налоговую декларацию.

Количество физических лиц обязанных представить декларации формы 3-НДФЛ от продажи транспортных средств составило 4 942. Продекларировали свои доходы от продажи транспортных средств 4 413 физических лиц, что составляет 89,3% от количества обязанных представить налоговую декларацию.

Количество физических лиц обязанных представить декларации формы 3-НДФЛ по доходам от сдачи в аренду или найма любого имущества на основе заключенных договоров гражданско-правового характера составило 352. Продекларировали свои доходы от сдачи в аренду или внаем любого имущества 245 физических лиц, что составляет 69,6% от количества обязанных представить налоговую декларацию.

На данный момент инспекцией установлены 1865 агентов, допустивших нарушение налогового законодательства по перечислению налога в бюджет за 2016 год.

Рассмотрим бухгалтерский учет и анализ основных средств на примере организации ООО «ПромМедЗакупка» в которой ИФНС № 3 по городу Москве проводила камеральную налоговую проверку.

2.2 Документальное оформление движения основных средств

В ООО «ПромМедЗакупка» для подтверждения совершения хозяйственной операции должен быть документ, составленный по унифицированной форме, это обязательное условие для того, чтобы документ был принят к учету. В то же время сложившаяся судебная практика свидетельствует о том, что учет основных средств может быть проведен первичными учетными документами, составленными в свободной форме. Формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, с 01.01.2013 не являются обязательными к применению.

Обязательными реквизитами первичного учетного документа в соответствии с Законом № 402-ФЗ являются:

1) наименование документа;

2) дата составления документа;

3) наименование экономического субъекта, составившего документ;

4) содержание факта хозяйственной жизни;

5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;

7) подписи лиц, предусмотренных п. 6 настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Если в ООО «ПроМедЗакупка» будут составлять документы в свободной форме, нельзя допускать удаления отдельных реквизитов из унифицированных форм, но можно при необходимости вносить дополнительные реквизиты, которые должны быть утверждены в учетной политике организации. Составлять документы в свободной или в унифицированной форме может решать бухгалтер. Однако не стоит давать шанс проверяющим из налоговой службы для дополнительных придирок. Вот почему проще и удобнее заполнить унифицированную форму.

Перечень унифицированных форм первичной учётной документации по учёту основных средств в ООО «ПромМедЗакупка» представлен в таблице 8.

Таблица 8 Формы первичной документации по учёту основных средств

Номер формы	Наименование формы
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-1а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)
ОС-1б	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств
ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств
ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств
ОС-4б	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств
ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств
ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов основных средств
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования
ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования

Формы № ОС–1 «Акт о приеме–передаче объекта основных средств

(кроме зданий, сооружений)», ОС–1а «Акт о приеме-передаче здания (сооружения)», ОС–1б «Акт о приеме–передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)» применяются для оформления зачисления в состав основных средств отдельных объектов, для учета ввода их в эксплуатацию, а также для исключения из состава основных средств при передаче другой организации.

Приказом руководителя организации назначается приемная комиссия, которая и составляет указанный акт в одном экземпляре. При передаче основных средств другому предприятию акт составляется в двух экземплярах: для организации, которая сдает основные средства, и организация, принимающая их.

Оформление акта по форме № ОС-1б о приемке нескольких объектов основных средств допускается лишь при учете хозяйственного инвентаря, инструмента, оборудования, а также если эти объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты в одном календарном месяце. К акту необходимо приложить техническую документацию, относящуюся к каждому объекту. Акт утверждает руководитель организации.

На основании этих документов бухгалтерия делает соответствующие записи в инвентарных карточках (книгах) учета основных средств, после чего техническая документация передается в технический (производственный) отдел организации, использующий это оборудование.

Во всех формах по учету основных средств нормы амортизации указываются за месяц. Для записи суммы амортизационных отчислений в формах предусматриваются свободные строки.

Форма № ОС – 2 «Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств» применяется для оформления внутреннего перемещения основных средств из одного цеха или участка в другой, а также для оформления передачи основных средств со склада в эксплуатацию.

Накладную на внутреннее перемещение основных средств выписывает

в двух экземплярах работник участка (цеха) – сдатчик. Первый экземпляр с распиской получателя и сдатчика передают в бухгалтерию, а бухгалтерия на основании полученной накладной на внутреннее перемещение делает запись в инвентарной карточке (книге) учета основных средств и перекладывает инвентарную карточку в соответствующее место картотеки. На основании второго экземпляра накладной на внутреннее перемещение основных средств сдатчик делает соответствующие отметки в инвентарном списке основных средств по месту нахождения или эксплуатации о выбытии объекта.

Форма № ОС – 3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств» применяется для оформления сдачи–приемки основных средств из капитального ремонта, реконструкции или модернизации.

Акт по форме № ОС – 3, подписанный работником участка, уполномоченным на приемку основных средств, и представителем организации, производящей капитальный ремонт или модернизацию, сдают в бухгалтерию организации, где делают соответствующие записи в инвентарных карточках учета основных средств о произведенном капитальном ремонте. В технический паспорт соответствующего объекта основных средств должны быть внесены необходимые изменения в характеристику объекта. Если ремонт, реконструкцию или модернизацию выполняет сторонняя организация, то акт составляют в двух экземплярах: второй экземпляр передают организации, производившей капитальный ремонт.

Формы № ОС – 6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств» и ОС – 6а «Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств» применяются для учета зданий, сооружений, передаточных устройств. Инвентарные карточки в соответствии с формами № ОС – 6 и ОС-6а ведут в бухгалтерии на каждый объект; заполняют в одном экземпляре на основании акта приемки-передачи основных средств (форма № ОС-1),

технической и другой документации на данный объект.

Записи в карточку о законченных работах по достройке, дооборудованию, реконструкции, капитальному ремонту данного объекта делают на основании акта приемки-сдачи отремонтированных или модернизированных объектов (форма № ОС – 3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств»). В разделе «Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств» формы № ОС – 6 записываются только основные качественные и количественные показатели основного объекта, а также относящиеся к нему важнейшие пристройки, приспособления и принадлежности. Если качественные и количественные показатели характеристики объекта в результате реконструкции и дооборудования значительно изменены, то прежнюю инвентарную карточку, по которой учтен данный объект, можно заменить новой. Ненужную карточку сохраняют как справочный документ.

Форма № ОС – 14 «Акт о приеме (поступлении) оборудования» применяется для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств. Акт по форме № ОС – 14 составляется комиссией, уполномоченной на прием основных средств, в двух экземплярах, утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом. В случае невозможности проведения качественной приемки оборудования при его поступлении на склад акт о приеме оборудования является предварительным, составленным по наружному осмотру. Качественные и количественные расхождения с документальными данными организаций, поставивших оборудование, а также факты боя и лома отражаются в соответствующих актах.

Форма № ОС – 15 «Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж» оформляется при передаче оборудования в монтаж. При проведении монтажных работ подрядным способом в состав приемочной комиссии входит

представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж по форме № ОС – 15 не составляется. Представитель монтажной организации расписывается в акте о получении оборудования на ответственное хранение, и ему передается копия этого акта. Зачисление смонтированного и готового к эксплуатации оборудования в состав основных средств организации оформляется в установленном порядке по форме № ОС – 1 или ОС – 16.

Акт по форме № ОС – 16 применяется в случае выявления дефектов оборудования в процессе его монтажа, наладки или испытания, а также по результатам контроля.

Основные средства могут отражаться в бухгалтерском учете организации в составе материально–производственных запасов. Однако здесь есть ограничение: стоимость объекта не должна превышать лимита, установленного в учетной политике организации, - не более 40 000 руб. за единицу. В целях обеспечения сохранности этих объектов должен быть организован надлежащий контроль за их движением: операции с такими объектами оформляются первичными документами для учета материально-производственных запасов - формы № М–4 «Приходный ордер» и №–17 «Карточка учета материалов». Юридически грамотный, разумный и надлежащий учет основных средств, несомненно, способствует упорядочению и прозрачности финансового оборота организации.

2.3 Синтетический и аналитический учет основных средств

В ООО «ПромМедЗакупка» к основным средствам относятся активы, соответствующие требованиям Положения по бухгалтерскому учету основных средств, принятые к учету в установленном порядке с момента ввода их в эксплуатацию и передачи документов на государственную регистрацию прав собственности на объекты недвижимости.

Рассмотрим отдельные операции по учету объектов основных ООО «ПромМедЗакупка».

Основные средства принятые к учету учитываются на счете 01 "Основные средства. Этот счет отражает сумму первоначальной (восстановительной) стоимости находящихся на балансе основных средств. Для учета износа основных средств используется счет 02 "Амортизация основных средств". Списание и (выбытие) основных средств проводится с использованием счета 91 "прочие доходы и расходы" с целью отражения финансового результата.

Порядок бухгалтерского учета операций по движению основных средств рассмотрим на конкретных примерах:

ООО «ПромМедЗакупка» производит ликвидацию оборудования в связи с полным моральным и физическим износом. Первоначальная стоимость оборудования 30 000 руб., сумма начисленной амортизации - 26 000 руб. Расходы по ликвидации (демонтаж) оборудования составили: - заработная плата и страховые взносы работников, занимавшихся разборкой оборудования - 1000 руб., общепроизводственные расходы - 500 руб. Стоимость деталей и узлов, полученных от ликвидации - 2000 руб.

В бухгалтерском учете списание объекта основных средств отражается следующими проводками:

Дт счета 01 «Выбытие основных средств» - Кт счета 01 - 30 000 руб. - Отражена первоначальная стоимость списываемого оборудования;

Дт счета 02 «Амортизация основных средств» - Кт счета 01 «Выбытие основных средств» - 26 000 руб. - Списана сумма начисленной амортизации;

Дт 91-2 «Прочие расходы» - Кт 01 "Выбытие основных средств" - 4000 руб. Списана остаточная стоимость оборудования;

Дт 91-2 «Прочие расходы» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 1000 руб. - Списаны затраты на заработную плату, занимавшихся разборкой

оборудования связанные с ликвидацией (списанием) объекта основных средств;

Дт 91-2 "Прочие расходы" Кт 25 "Общепроизводственные расходы" - 500 руб. - списаны общепроизводственные расходы, связанные с ликвидацией

оборудования;

Дт 10 "Материалы" Кт 91-1 "Прочие доходы" - 2000 руб. - Оприходованы материальные ценности, оставшиеся от списания объекта основных средств (по рыночной стоимости).

Дт 99 "Прибыли и убытки" Кт 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" - 3 500 руб. - На сумму убытка от ликвидации оборудования.

В целях налогового учета:

сумма внереализационных расходов составит 5 500 руб. (4000 + 1000 + 500); сумма внереализационных доходов составит 2000 руб.

ООО «ПромМедЗакупка» приобрела бывшее ранее в эксплуатации оборудование для изготовления канатов у компании «Юг России» за 370 тысяч рублей. НДС входящий в покупную стоимость оборудования составил 57 тысяч рублей.

Компания «Юг России» находится в г. Череповце, поэтому ООО «ПромМедЗакупка» была вынуждена ещё оплатить и услуги транспортной компании за доставку оборудования. Стоимость транспортировки купленного оборудования для ООО «ПромМедЗакупка» составила 4 220 рублей. В том числе ООО «ПромМедЗакупка» уплатила ещё и НДС, равный 650 рублям.

Поставленное оборудование ООО «ПромМедЗакупка» приняла к бухгалтерскому учёту и ввела в эксплуатацию в том же календарном месяце, в каком и приобрела.

Тогда же был исчислен и срок полезного использования оборудования, который был определён в 7 лет. По форме № ОС-1, полученной от прежнего владельца имущества, было установлено, что данное оборудование находилось в эксплуатации полтора года. В соответствии с этим, амортизационные отчисления в счёт погашения затрат на приобретение оборудования будут поступать в течение пяти с половиной лет.

Порядок бухгалтерского учета операций по движению основных средств

отражается следующими проводками:

Дт счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" - Кт счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - 313 000 Отражение поступившего от продавца объекта основных средств;

Дт счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" - Кт счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - 57 000 Отражение суммы НДС, предъявленная к оплате продавцом;

Дт счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - Кт счета 51 "Расчетные счета" - 370 000 Погашение задолженности перед продавцом за переданное в имущество организации основное средство;

Дт счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" - Кт счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - 3570 Отражение суммы, уплаченной транспортной организации;

Дт счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" - Кт счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - 650 отражение суммы НДС транспортных услуг;

Дт счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" Кт счета 51 "Расчетные счета" - 4 220 Погашение задолженности перед транспортной организацией за доставку оборудования;

Дт счета 01 "Основные средства" - Кт счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" - 316 670 Принятие оборудования к бухгалтерскому учету в составе объектов основных средств;

Дт счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" - Кт счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" 57 000 Принятие к налоговому вычету суммы НДС по принятому к учету основному средству (оборудованию).

Дт счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" - Кт счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" - 650 - Принятие к налоговому вычету суммы НДС по транспортным услугам

Рассмотрим пример по переоценке ОС: ООО «ПромМедЗакупка» провело переоценку компьютера. Его первоначальная стоимость равна 52 000 руб. ООО «ПромМедЗакупка» оценило компьютер в 48 000 руб.

В бухгалтерском учете отражены следующие результаты переоценки.

1) Коэффициент перерасчета амортизации: 48 000 руб.: 52 000 руб. = 0,923

2) Скорректированная сумма амортизации составляет: 6400 * 0,923 = 5 908 руб.

3) Списана на непокрытый убыток сумма уценки компьютера 4 000 руб. (52 000 - 48 000):

Дт 84 субсчет "Переоценка основных средств" Кт счет 01 "Основные средства"

4) Списана на нераспределенную прибыль сумма уценки амортизации: 492 (6400 - 5908) руб.

Дт счет 02 "Амортизация основных средств" - Кт 84 субсчет "Переоценка основных средств"

В конце 2014 г. ООО «ПромМедЗакупка» впервые переоценило оптическое оборудование. При этом его первоначальная стоимость

уменьшилась на 7 000 руб., а сумма начисленной амортизации - на 500 руб.

Проводя очередную переоценку в декабре 2015 г., ООО «ПромМедЗакупка» дооценила оптическое оборудование. В результате первоначальная стоимость объекта выросла на 9000 руб., а сумма амортизации на 800 руб.

Результаты переоценки, проведенной на 1 января 2016 г., бухгалтер ООО «ПромМедЗакупка» отразит следующие проводки:

Дт счет 84 "Переоценка основных средств" - Кт 01 "Основные средства" 7000 руб. - списан нераспределенный убыток сумма уценки электропогрузчика;

Дт счет 02 "Амортизация основных средств" Кт счет 84 "Переоценка

основных средств" - 500 руб. - списана нераспределенная прибыль сумма уценки амортизации объекта,

В январе 2016 г. результаты переоценки будут отражены проводками:

Дт счет 01 "Основные средства" Кт счет 84 "Переоценка основных средств" - 7000 руб. - увеличена нераспределенная прибыль на сумму дооценки объекта, равную сумме его предыдущей уценки;

Дт счет 01"Основные средства" - Кт 83-1 "Добавочный капитал" - 2000 (9000-7000) - увеличен добавочный капитал на сумму до оценки амортизации объекта, равная сумме предыдущей уценки;

Дт счет 84 "Переоценка основных средств" Кт счет 02 "Амортизация основных средств" - 500 руб. - списана на нераспределенный убыток сумма до оценки амортизации объекта, равная сумме его предыдущей уценки;

Дт счет 83 "Добавочный капитал" - Кт счет 01 "Основные средства" 300 (800-500) - уменьшен добавочный капитал на сумму до оценки амортизации объекта, превышающую его предыдущую уценку.

В январе 2016 г. ООО «ПромМедЗакупка» безвозмездно получила от своего учредителя (физического лица) недостроенное здание склада. Его рыночная стоимость - 150 000 руб.

Склад достроили и 3 апреля 2016 г. ввели в эксплуатацию. На складе хранятся покупные товары. Первоначальная стоимость объекта основных средств составила 1 200 000 руб. Срок полезного использования - 240 месяцев. Амортизация начисляется линейным методом.

16 октября 2016 г. склад продан по цене 1 170 000 руб. (без учета НДС).

Доля, приходящаяся на рыночную стоимость безвозмездно полученного имущества, в первоначальной стоимости склада составляет:

150 000 руб.: 1 200 000 руб. = 0,125.

В бухгалтерском учете ООО «ПромМедЗакупка» сделаны проводки:

24 января 2016 г.:

Д-т сч.08 К-т сч.98-2 - 150 000 руб. - отражена рыночная стоимость безвозмездно полученного недостроенного склада;

с 24 января по 3 апреля 2016 г.:

Д-т сч.08 К-т сч.10 (60, 70.) - 1 050 000 руб. - учтены дополнительные расходы, формирующие первоначальную стоимость склада;

3 апреля 2016 г.:

Д-т сч.01 К-т сч.08 - 1 200 000 руб. - склад введен в эксплуатацию;

с 1 мая по 1 октября 2016 г.:

Д-т сч.44 К-т сч.02 - 5000 руб. (1 200 000 руб.: 240 мес.) - начислена амортизация;

Д-т сч.98-2 К-т сч.91-1 - 625 руб. (5000 руб. х 0,125) - учтено в составе прочих доходов безвозмездно полученное имущество;

16 октября 2016 г.:

Д-т сч.62 К-т сч.91-1 - 1 170 000 руб. - отражена задолженность покупателя за проданный склад;

Д-т сч.01, субсчет "Выбытие основных средств", К-т сч.01, субсчет "Основные средства в эксплуатации" - 1 200 000 руб. - списана первоначальная стоимость склада;

Д-т сч.02 К-т сч.01, субсчет "Выбытие основных средств" - 30 000 руб. (5000 руб. х 6 мес.) - списана сумма начисленной амортизации;

Д-т сч.91-2 К-т сч.01, субсчет "Выбытие основных средств" - 1 170 000 руб. (1 200 000 руб. - 30 000 руб.) - списана остаточная стоимость склада;

Д-т 98-2 К-т 91-1 - 146 250 руб. [150 000 руб. - (625 руб. х 6 мес.)] - отражена сумма дохода от списания основных средств.

Рассмотрим пример по ликвидации ОС: ООО «ПромМедЗакупка» ликвидирует производственное оборудование, амортизация по которому начислена полностью, первоначальной стоимостью 280 000 руб.

Для демонтажа и вывоза данного оборудования было привлечено вспомогательное производство. Расходы цеха вспомогательного производства составили 28 000 руб.

При разборке оборудования были оприходованы годные запасные части по рыночной стоимости 21 600 руб., а также металлолом по стоимости 1800 руб.

В приведенной ниже таблице приведены бухгалтерские записи для списания оборудования с учета: 01-1 "Основные средства в эксплуатации"; 01-2 "Выбытие основных средств".

Таблица 9 Бухгалтерские записи для списания оборудования с учета

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
01-2	01-1	280 000	Списана первоначальная стоимость ликвидируемого оборудования
02	01-2	280 000	Списана сумма начисленной амортизации
91-2	23	28 000	Отражены расходы вспомогательного производства по демонтажу оборудования

10-5	91-1	21 600	Оприходованы запасные части, полученные при демонтаже оборудования
10-6	91-1	1 800	Оприходован полученный при демонтаже металлолом
99	91-9	4 600	Списано сальдо прочих доходов и расходов (28 000 - 21 600 - 1800)

Таким образом, можно сделать вывод о наличии в ООО «ПромМедЗакупка» практики бухгалтерского учета объектов основных средств.

2.4 Анализ состава, структуры и эффективности использования основных средств

Анализ основных средств начинается с изучения объема основных средств, их динамики и структуры (таблица 10).

Рассмотрим анализ структуры основных средств на примере предприятия ООО «ПромМедЗакупка».

Таблица 10 Анализ структуры основных средств в ООО «ПромМедЗакупка» за 2015 год

Вид основных средств	начало года		конец года		Изменение (+, -)	
	сумма, тыс. руб.	удельный вес, %	сумма, тыс. руб.	удельный вес, %	суммы, тыс. руб.	удельного веса, %
Здания	3632	25,31	3632	26,21	0	0,90
Сооружения и передаточные устройства	2653	18,49	2535	18,30	-118	-0,19
Машины и оборудование	4747	33,08	4484	32,36	-263	-0,72
Транспортные средства	3092	21,55	2979	21,50	-113	-0,05
Прочие основные	225	1,57	225	1,62	0	0,06

фонды						
Итого	14349	100,00	13855	96,56	-494	-3,44

В 2015 году наибольший удельный вес сохраняется за машинами и оборудованием – 32,36%. Их процентная доля уменьшилась, как и денежное выражение. Общая величина основных фондов в очередной раз уменьшилась – на 494 тыс. руб.

Таблица 11 Анализ структуры основных средств за 2016 год

Вид основных средств	начало года		конец года		Изменение (+, -)	
	сумма, тыс. руб.	удельный вес, %	сумма, тыс. руб.	удельный вес, %	суммы, тыс. руб.	удельного веса, %
Здания	3632	26,21	3516	28,00	-116	1,78
Сооружения и передаточные устройства	2535	18,30	2137	17,02	-398	-1,28
Машины и оборудование	4484	32,36	4029	32,08	-455	-0,28
Транспортные средства	2979	21,50	2531	20,15	-448	-1,35
Прочие основные фонды	225	1,62	346	2,75	121	1,13
Итого	13855	100,00	12559	100,00	-1296	0,00

Наименьшую долю в основных средствах ООО «ПромМедЗакупка» занимают прочие основные фонды, их доля на конец и начало 2015 года составляет примерно 1,5%.

В 2016 году наибольшую долю занимали машины и оборудование - 32,08%. Как видно из показателя, их доля незначительно уменьшилась.

Общая величина основных фондов уменьшилась на 1296 тыс. руб.

От эффективности использования средств труда (основных фондов) во многом зависят конечные производственные, экономические и финансовые результаты деятельности предприятия. Это соответственно объемы,

произведенной продукции, величина дохода (выручки), полученная предприятием от ее продажи, валовая прибыль (убытки).

Для характеристики использования основных фондов применяются различные стоимостные показатели. К показателям состояния основных фондов относятся: коэффициент износа; коэффициент годности; коэффициент обновления; коэффициент выбытия.

Большое значение имеет анализ движения и технического состояния основных средств, который проводится по данным бухгалтерской отчетности. Для этого рассчитаем следующие показатели:

– коэффициент обновления ($К_{обн}$), характеризующий долю новых основных средств в общей их стоимости на конец года:

$$К_{обн} = \frac{\text{стоимость поступивших основных средств}}{\text{стоимость основных средств на конец периода}} \quad (19)$$

К обн. 2013	К обн. 2014	К обн. 2015	К обн. 2016
171/ 18685 = 0,009	167/ 14349 = 0,012	356/ 13855 = 0,026	281/ 12559 = 0,022

Коэффициент обновления – показатель, характеризующий долю введенных в действие в данном периоде новых основных фондов. Рассчитывается как отношение стоимости введенных в действие в течение года основных фондов к стоимости основных фондов на конец года.

– срок обновления основных средств ($Т_{обн}$):

$$Т_{обн} = \frac{\text{стоимость основных средств на начало периода}}{\text{стоимость поступивших основных средств}} \quad (20)$$

Т обн. 2013	Т обн. 2014	Т обн. 2015	Т обн. 2016
19225/ 171 = 112,43 лет	18685/167 = 111,89 лет	14349/ 356 = 40,3 лет	13885/ 281 = 49,41 лет

- коэффициент выбытия ($К_в$):

$$К_в = \frac{\text{стоимость выбывших основных средств}}{\text{стоимость их на начало периода}} \quad (21)$$

К выб. 2013	К выб. 2014	К выб. 2015	К выб. 2016
711/ 19225 = 0,037	4503/ 18685 = 0,24	850/ 14349 = 0,059	1675/ 13885 = 0,121

Коэффициент выбытия – показатель, характеризующий долю выбывших в данном периоде основных фондов. Рассчитывается как отношение стоимости выбывших в течение года основных фондов к стоимости основных фондов на конец года.

– коэффициент прироста ($К_{пр}$):

$$К_{пр} = \frac{\text{сумма прироста основных средств}}{\text{стоимость их на начало периода}} \quad (22)$$

К пр. 2013	К пр. 2014	К пр. 2015	К пр. 2016
- 39813 19224731,69 = - 2,8 %	- 4336235,54 18684918,69 = - 23,2 %	- 494298 14349752 = - 3,4 %	- 326457 13885327 = - 2,4 %

– коэффициент износа ($К_{изн}$):

$$К_{изн} = \frac{\text{сумма износа основных средств}}{\text{первоначальная стоимость основных средств}} \quad (23)$$

К изн. 2013	К изн. 2014	К изн. 2015	К изн. 2016
11130986,01 18684918,69 = 59,6 %	10956737,99 14348683,15 = 76,4 %	10584315 13854562 = 77,3	11348620 13016752 = 87,18

		%	%

Коэффициент износа – показатель, характеризующий степень изношенности средств труда. Его определяют, как отношение суммы начисленной амортизации основных фондов к их первоначальной стоимости.

Напомним, что износ - утрата средствами труда стоимости (меновой и потребительной) под действием различных причин (факторов).

Интенсивность износа зависит от вида основных фондов, особенностей их конструкции, качества изготовления, характера и условий эксплуатации, состояния обслуживания и других факторов.

– коэффициент технической годности ($К_{гот}$)

$$К_{гот} = \frac{\text{остаточная стоимость основных средств}}{\text{первоначальная стоимость основных средств}} \quad (24)$$

К гот. 2013	К гот. 2014	К гот. 2015	К гот. 2016
7553932,68 / 18684918,69 = 40,4 %	3391945,16 / 14348683,15 = 23,6 %	3270247 / 13854562 = 22,7 %	3516347 / 13016752 = 27 %

Для характеристики состава и морального износа основных средств представим коэффициенты в таблице 12.

Коэффициент годности – показатель, характеризующий состояние основных фондов на определенную дату. Он исчисляется отношением остаточной стоимости основных фондов к их первоначальной стоимости. Оба коэффициента взаимосвязаны и в сумме составляют единицу, или в процентном выражении 100%.

Подчеркнем, что данные коэффициенты отражают только стоимостную оценку состояния основных фондов, по которой делать выводы об их техническом состоянии нельзя.

Таблица 12 Данные о движении и техническом состоянии основных средств

Показатель	Уровень показателя				Изменение, 2016 к 2013	Изменение, 2016 к 2015
	2013	2014	2015	2016		
Коэффициент обновления	0,009	0,012	0,026	0,022	0,013	-0,004
Срок обновления основных средств	112,43	111,89	40,3	49,41	63,02	9,11
Коэффициент выбытия	0,037	0,24	0,059	0,121	0,084	0,062
Коэффициент прироста	-0,028	-0,232	-0,034	-0,024	0,004	0,01
Коэффициент износа	0,596	0,764	0,773	0,8718	0,2758	0,0988
Коэффициент технической годности	0,404	0,236	0,227	0,270	-0,134	0,043

Данные таблицы показывают, что за 2014 год техническое состояние основных средств в ООО «ПромМедЗакупка» несколько ухудшилось за счет более интенсивного их старения и выбытия. На предприятии не происходит прироста основных средств. В 2013 году их балансовая стоимость уменьшилась на 2,8%, а в 2014 году – уже на 23,2%. Износ оборудования составляет более 75%, что не допустимо в современных условиях. Коэффициент технической готовности основных средств предприятия уменьшился с 0,404 в 2013 году до 0,236 в 2014 году.

Уменьшился срок обновления основных средств на 0,54%, но так как он все равно составляет более 100 лет, то это не играет значительной роли. В 2015 году наметились сдвиги в положительную сторону в техническом состоянии основных средств на ООО «ПромМедЗакупка». Увеличился коэффициент обновления на 0,014 и составил 0,026. Значительно снизился срок обновления основных средств, до 40,3 лет. Снизился коэффициент выбытия и увеличился коэффициент прироста, сохраняется тенденция увеличения коэффициента износа и снижения коэффициента технической готовности. В 2016 году уменьшился только коэффициент обновления на 0,4%. Все остальные показатели незначительно увеличились.

Обобщающими показателями, характеризующими уровень обеспеченности предприятия основными производственными фондами, являются фондовооруженность и техническая вооруженность труда (таблица 13). Показатель общей фондовооруженности труда рассчитывается отношением среднегодовой стоимости промышленно-производственных фондов к среднесписочной численности рабочих в дневную смену (имеется в виду, что рабочие, занятые в других сменах, используют те же средства труда).

$$Фв = \frac{\text{среднегодовая стоимость ППФ}}{\text{среднесписочная численность рабочих}} \quad (25)$$

Ф в. 2013	Ф в. 2014	Ф в. 2015	Ф в. 2016
5500,5 / 243 = 22636 руб.	4323 / 230 = 18796 руб.	3545/ 183 = 19372 руб.	3347 / 179 = 18698 руб.

Уровень технической вооруженности труда определяется отношением стоимости производственного оборудования к среднесписочному числу рабочих в дневную смену.

$$Тв = \frac{\text{стоимость производственного оборудования}}{\text{среднесписочное число рабочих}} \quad (26)$$

Т в. 2013	Т в. 2014	Т в. 2015	Т в. 2016
1205 / 243 = 4959 руб.	930 / 230 = 4043 руб.	914 / 183 = 4995 руб.	872 / 179 = 4872 руб.

Показатель общей фондовооруженности труда в 2014 году уменьшился на 3840 тыс.руб., что в процентном выражении составляет -16,96%. Техническая вооруженность труда уменьшилась на 916 тыс.руб., в процентном отношении -18,47%. Превышение уменьшения технической вооруженности над общей показывает, что на предприятии производственное

оборудование убывает быстрее, чем в целом промышленно-производственные фонды.

Таблица 13 Показатели обеспеченности основными фондами Боровичского почтампа

Показатель	2013 тыс. руб.	2014 тыс. руб	2015 тыс. руб	2016 тыс. руб	Прирост, тыс. руб.	Темп роста, %
Фондовооруженность труда	22636	18796	19372	18698	-674	96,52
Техническая вооруженность труда	4959	4043	4995	4872	-123	97,54

В 2015 году оба показателя увеличились: фондовооруженность труда на 3,06%, а техническая вооруженность труда на 23,55%. Это произошло за счет уменьшения численности производственных рабочих и счет повышения производительности труда оставшихся.

В 2016 году произошло очередное уменьшение фондовооруженности и технической вооруженности труда - примерно на 3-4%.

Таблица 14 Анализ показателей интенсивности и эффективности использования ОПФ

Показатели	2014	2015	2016	Отклонения (+,-) 2016 к 2014	Темпы роста, %
1	2	3	4	5	6
1. Годовая выручка от реализации продукции, тыс. руб. (В)	32674,00	29346,00	30085,00	-2589,00	92,08
2. Среднегодовая стоимость ОПФ, тыс. руб. (Ф)	4323,00	3545,00	3347,00	-976,00	77,42
3. Среднегодовая стоимость производственного оборудования, тыс. руб. (Фп)	930,00	914,00	872,00	-58,00	93,76
4.Фондоотдача всех ОПФ, тыс. руб. (Фо) [Фо=В/Ф]	7,56	8,28	8,99	1,43	118,93
5.Фондоотдача активной части	35,13	32,11	34,50	-0,63	98,20

ОПФ, тыс. руб. (Фоа) [Фоа=В/Фп]					
6.Фондоемкость всех ОПФ, тыс. руб. (Фе) [Фе=Ф/В]	0,13	0,12	0,11	-0,02	84,09
7.Фондоемкость активной части ОПФ, тыс. руб. (Феа) [Феа = Фп/В]	0,03	0,03	0,03	0,00	101,83

Анализ таблицы 14 показывает, что несмотря на незначительное снижение среднегодовой стоимости производственного оборудования на 2014 г. 58 тыс. руб. или на 6,24%, годовая выручка от реализации продукции сильно уменьшилась за анализируемой период на 7,92% или 2589 тыс. руб. Это свидетельствует об ухудшении использования ОПФ преимущественно вследствие простоя предприятия.

Для установления влияния отдельных факторов на изменение фондоотдачи проведем факторный анализ, используя данные таблицы 15.

Таблица 15 Факторы, влияющие на изменение фондоотдачи

Показатели	2014	2015	2016	Отклонение, +,-
1.Коэффициент, обратный фондовооруженности (Кв), Кв=1/Фво	0,053	0,052	0,053	0
2.Коэффициент, обратный технической фондовооруженности (Кт.в), Кт.в=1/Фт	0,247	0,200	0,205	0,042
3.Удельный вес активной части в общей величине ОПФ (УВа), % Ува=Фп/Ф	21,51	25,78	26,05	+4,54

Существует тесная зависимость фондоотдачи (Фо) от производительности труда (Пр) и фондооруженности (Фво), представленная в факторной модели:

Фо=Пр/Фво (27)

Для расчета влияния факторов: производительности труда одного рабочего (Пр) и фондовооруженности одного рабочего (Фво) на результативный показатель фондоотдачи (Фо) на результативный показатель фондоотдачи (Фо) используем метод цепных подстановок.

Рассчитаем влияние изменение производительности труда:

ΔФо(Пр)=(Пр1/Фво0)-(Пр0/Фво0) (28)

где 1 – данные 2016 г., 0 – 2014 г.

$$\Delta Фо(Пр)=\frac{168,07}{18,796}-\frac{142,06}{18,796}=26,01$$

Затем влияние фондовооруженности:

ΔФо(Фво)=(Пр1/Фво1)-(Пр1/Фво0) (29)

$$\Delta Фо(Фво)=\frac{168,07}{18,698}-\frac{168,07}{18,796}=8,99-8,94=0,05$$

Проверим общее влияние факторов

ΔФо=ΔФо(Пр)+ΔФо(Фво) (30)

ΔФо = 26,01 + 0,05 = 26,06 тыс. руб.

В результате увеличения производительности труда на 18,3% фондоотдача увеличилась на 26,01 тыс. руб. за год, повышение фондовооруженности одного рабочего привело к увеличению фондоотдачи на 0,05 тыс. руб. В результате положительного влияния обоих факторов фондоотдача всех ОПФ увеличилась на 26,06 тыс. руб.

Затем рассчитаем степень влияния на фондоотдачу следующих факторов: изменение удельного веса активной части ОПФ (Ува), технической вооруженности (Фт) и производительности труда (Пр.). Расчет произведем с помощью метода абсолютных разниц.

Исходная модель:

Фо = Пр × Ува × Кт.в. (31)

Тогда расчет влияния этих факторов будет следующим:

$$\Delta Фо(Пр) = \Delta Пр \times Ува0 \times Ктв0 \quad (32)$$

$$\Delta Фо(Пр) = 26,01 \times 0,2151 \times 0,247 = 1,382 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta Фо(Ува) = Пр1 \times \Delta Ува \times Ктв0 \quad (33)$$

$$\Delta Фо(Ува) = 168,07 \times 0,0454 \times 0,247 = 1,885 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta Фо(Кт.в.) = Пр1 \times Ува1 \times \Delta Ктв \quad (34)$$

$$\Delta Фо(Кт.в.) = 168,07 \times 0,2151 \times 0,042 = 1,518 \text{ тыс. руб.}$$

Общее влияние факторов составило:

$$\Delta Фо(Пр, Ува, Кта)=\Delta Фо(Пр)+\Delta Фо(Кт.в.)+\Delta Фо(Ува) \quad (35)$$

$$\Delta Фо(Пр, Ува, Кта) = 1,382 + 1,885 + 1,518 = 4,785 \text{ тыс. руб.}$$

Положительное влияние на фондоотдачу оказали: увеличение производительности труда (+26,01) и увеличение технической фондовооруженности одного рабочего (0,042), положительным фактором также явилось увеличение удельного веса активной части ОПФ 4,54%. Фондоотдача активной части фондов (технологического оборудования) является сложным фактором, подтвержденным влиянию различных факторов второго и последующих порядков. Факторами второго порядка являются: изменение количества единицы оборудования, изменение производительности оборудования. К факторам третьего порядка можно отнести: замену оборудования, внедрение мероприятий научно-технического прогресса, социальные факторы. Теперь рассмотрим, чем обусловлено снижение объема продукции (работ, услуг) объекта исследования. Для этого проведем факторный анализ на основе модели:

$$В = Ф \times Фо, \quad (36)$$

где В – годовая выручка от реализации продукции, тыс. руб.,

Ф – среднегодовая стоимость ОПФ, тыс. руб.,

Фо – фондоотдача, тыс. руб.

Анализ проведем с применением приема относительных разниц. Определим:

– влияние количественного фактора – среднегодовой стоимости ОПФ (Ф) на годовую выручку (В):

$$\Delta В(Ф)=Во \times (КФ-1), \quad (37)$$

где КФ – коэффициент роста величины ОПФ

$$\Delta В(Ф) = 32674 \times (0,8644 - 1) = -4430,59 \text{ тыс. руб.}$$

– влияние качественного фактора – фондовой отдачи ОПФ (Фо) – на годовую выручку (В):

$$\Delta В(Фо)=Во \times (КВ-КФ), \quad (38)$$

где КВ – коэффициент роста выручки, тыс. руб.

$$\Delta В(Фо) = 32674 \times (0,9208 – 0,8644) = 1842,81 \text{ тыс. руб.}$$

Общее влияние факторов:

$$\Delta В(Ф,Фо)=\Delta(Ф)+\Delta В(Фо) \quad (39)$$

$$\Delta В(Ф,Фо)= -4430,59 + 1842,81 = -2587,78 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, падение выручки от реализации продукции в 2016 году было обеспечено в основном за счет снижения стоимости ОПФ – экстенсивного фактора. В результате проведенного анализа использования основных средств предприятия ООО «ПромМедЗакупка» можно сделать следующие выводы. В 2016 году по сравнению с 2014 годом величина основных фондов (ОФ) предприятия уменьшилась на 13,56%.

Согласно расчетам, проведенным на основе факторного анализа в результате увеличения производительности труда на 18,3% фондоотдача увеличилась на 26,01 тыс. руб. за год, повышение фондовооруженности одного работника привело к увеличению фондоотдачи на 0,05 тыс. руб. В результате положительного влияния обоих факторов фондоотдача всех ОПФ увеличилась на 26,06 тыс. руб.

2.5 Пути совершенствования бухгалтерского учета и анализа основных средств

Согласно действующей методике учета все расходы, связанные с выбытием основных средств, отражаются на счете 91, субсчет 91/2 «Прочие расходы» и, следовательно, непосредственно влияют на финансовый результат деятельности организации. Неодинаковая роль этих расходов в формировании налогооблагаемой прибыли обуславливает необходимость их раздельного учета для целей налогообложения. В связи с этим считаем целесообразным вести их учет на счете 91 в разрезе субсчетов 91/2/1 «Прочие расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль» и 91/2/2 «Прочие расходы, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль». Согласно требованиям главы 25 Налогового Кодекса на субсчете 91/2 следует отражать стоимость объектов, списываемых в порядке ликвидации, а также расходы, непосредственно связанные со списанием (демонтаж, вывоз, и др.).

При безвозмездной передаче и взносе основных средств в счет вклада в уставный капитал другой организации стоимость выбывающих объектов и дополнительные сопряженные с этим расходы предлагаем отражать на субсчете 91/2/2 как расходы, не учитываемые при налогообложении.

В случае реализации объекта основных средств с убытком, расходы в пределах выручки (доходов) должны отражаться на субсчете 91/2/1 как уменьшающие налоговую базу, а остальные расходы - на субсчете 91/2/2 как не учитываемые при налогообложении текущего периода.

При этом в регистрах аналитического учета они будут отражены как расходы, принимаемые к расчету налоговой базы в следующих периодах пропорционально количеству месяцев оставшегося срока эксплуатации данного объекта.

Это означает осуществление переноса текущих убытков на будущее

(прошлых убытков на настоящее) в соответствии с положениями ст. 283 Налогового Кодекса.

Помимо порядка определения амортизационных отчислений для целей налогообложения некоторые изменения произошли и в методике налогового признания расходов на ремонт основных средств. В частности, организации промышленности, агропромышленного комплекса, лесного хозяйства, транспорта, связи, строительства, геологии, жилищно-коммунального хозяйства вправе уменьшать налоговую базу на величину фактических затрат на ремонт. В то же время для остальных коммерческих организаций (торговля, бытовые услуги и т.п.) в целях налогообложения указанных расходов установлен лимит в размере 10% от первоначальной (восстановительной) стоимости объектов.

Если сумма фактических расходов на ремонт меньше или равна предельной сумме нормативных расходов, то налоговая база подлежит уменьшению на сумму фактических затрат. В случае превышения фактических затрат над нормативной величиной налоговая база уменьшается на сумму нормативных расходов, а разница учитывается для целей налогообложения как расходы будущих периодов с последующим отнесением на уменьшение налогооблагаемой прибыли в следующем порядке:

– для объектов со сроком полезного использования от 1 до 5 лет - равномерно в течение срока их полезного использования;

– для объектов со сроком полезного использования свыше 5 лет - равномерно в течение 5 лет.

Вследствие этого, в аналитическом учете должно соблюдаться разграничение расходов на ремонт применительно к нормативной их величине и сроку полезного использования соответствующих объектов основных средств.

Для учета специфических операций организация может вводить в План счетов бухгалтерского учета добавочные субсчета, используя свободные

номера счетов. Рекомендуется внести в учетную политику предприятия и рабочий план счетов субсчет «Налогооблагаемая прибыль (убыток)». [18, с. 59]

Все субсчета к счетам 90 и 91 должны быть закрыты заключительными записями года, (в корреспонденции с субсчетами 90/9, 91/9). Но тогда появляется проблема переноса убытков на будущие налоговые периоды. Вместе с тем остается нерешенной и другая, не менее важная задача отражения на бухгалтерских счетах различных корректировок налогооблагаемой прибыли (например, ее единовременное уменьшение на величину сверхнормативных расходов на ремонт, осуществленных в непроизводственных организациях в прошлых периодах).

Таким образом, возникает необходимость отражения операций доначисления или уменьшения налогооблагаемых финансовых результатов против бухгалтерского сальдо доходов и расходов. Для учета подобных корректировок и переноса убытков на будущее (прошлых убытков на текущие периоды) предлагаем использовать отдельные субсчета к счетам 90 и 91 - 90/8 и 91/8 «Доначисление (уменьшение) налогооблагаемой прибыли». Заключительными записями года субсчета 90/8 и 91/8 закрываются в корреспонденции с субсчетами 90/9 и 91/9. Эти проводки показывают сальдо доначислений и уменьшений налоговой базы в результате осуществления обычной и прочей деятельности.

Таким образом, по своему содержанию субсчета 90/8 и 91/8 аналогичны субсчетам 90/9 и 91/9,однако их использование, во-первых, повысит прозрачность учета реальных и налогооблагаемых финансовых результатов, а во-вторых, позволит сохранить без изменения экономический смысл субсчетов 90/9 и 91/9. Аналитический учет к предложенным субсчетам следует вести по видам производимых убытков.

В заключение следует отметить, что основанием для всех предложенных корреспонденции счетов является информация аналитических регистров

налогового учета. Ее подкрепление двойной записью усилит контрольную функцию бухгалтерского учета, повысит ясность и достоверность налоговых расчетов.

Активы, в отношении которых выполняются предусмотренные в п.4 ПБУ 6/01 условия принятия их к бухгалтерскому учету в качестве основных средств и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. Иными словами, предприятие должно самостоятельно определять, учитывать подобные объекты в составе основных средств на счете 01 или в составе материально-производственных запасов на счете 10 «Материалы», что нашло отражение в формируемой учетной политике ООО «ПромМедЗакупка».

ООО «ПромМедЗакупка» решил учитывать активы стоимостью в пределах лимита в составе материально-производственных запасов, в учетной политике организации отражен не только сам факт этого выбора, но и размер данного лимита. Лимит стоимости объекта основных средств определяется организацией самостоятельно, но его размер не может превышать 40 000 рублей за единицу. В ООО «ПромМедЗакупка» лимит составляет максимальную величину – 40 000 руб.

При списании стоимости такого имущества оно перестает числиться в учете ООО «ПромМедЗакупка». Однако фактически оно имеется.

Поэтому организация должна решить вопрос контроля сохранности имущества, которое не числится в учете. Такое имущество, как правило, передается работникам, и оформляется материальная ответственность за его сохранность.

В учетной политике ООО «ПромМедЗакупка» (в разрезе ее организационно-технического аспекта) следует предусмотреть процедуры инвентаризации и применения материальной ответственности по отношению

к имуществу, не учтенному на счетах бухгалтерского учета. Необходимо построить эти процедуры при условии организации аналитического учета соответствующих объектов на забалансовых счетах по материально-ответственным лицам.

Для организации бухгалтерского учета на забалансовых счетах для объектов основных средств менее 40 000 руб., целесообразно использовать счет 010 «Износ основных средств». К данному счету возможно открыть субсчета 010-1 «Оборудование», 010-2 «Производственный и хозяйственный инвентарь» и т.д.

Для реализации забалансового аналитического учета в ООО «ПромМедЗакупка» имеет смысл разработать систему показателей, по которым этот учет будет осуществляться. Необходимо разработать аналитическую таблицу по учету объектов основных средств по своей стоимости, отнесенных в состав материально-производственных запасов, списанных в производство (таблица). Необходимо издать внутренний документ на предприятии, в котором будут указаны нормативные сроки использования таких объектов, использующихся в деятельности ООО «ПромМедЗакупка».

Данная аналитическая таблица позволит быстро и качественно проводить инвентаризацию списанных с учета, но используемых в производстве объектов.

Таблица 18 Аналитическая таблица по учету объектов основных средств, стоимостью ниже установленного лимита в ООО «ПромМедЗакупка»

Состав принадлежн	Место эксплуатации	Матер-ответствен лицо	Дата передачи в эксплуат	Норматив срок использов, мес.	Фактич срок использов на 01.12.16	Примеч
Электродрель BOSH 2000	Производственная база	Стычкин В.Г.	14.06.14	60	26	–
Шкаф-купе	Бухгалтерия	Зацепина	18.12.15	120	12	–

		Г.Д.				
И т.д.						

Также она даст возможность контролировать наличие и сохранность объектов, которые переходят в эксплуатацию, по местам их использования и материально–ответственным лицам.

При сравнении нормативного и фактического срока использования на дату инвентаризации можно будет определить, какое имущество подлежит списанию с забалансового учета.

Если организация принимает решение не вводить стоимостной лимит при принятии объектов к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, то вне зависимости от их стоимости списание таких объектов должно производиться в общеустановленном порядке. Сводный эффект от реализации предложенных мероприятий представлен в таблице 19.

Таблица 19 Эффект от реализации мероприятий, направленных на совершенствование бухгалтерского учета основных средств в ООО «ПромМедЗакупка»

Мероприятия	Ожидаемая экономическая эффективность (экономическая выгода)
1. Совершенствование учета расходов по эксплуатации и выбытию основных средств	- усиление контрольной функции бухгалтерского учета, - повышение прозрачности и достоверности налоговых расчетов
2. Введение системы забалансовых счетов по основным средствам, стоимостью менее 40 000 рублей за объект.	- обеспечение контроля за реальным наличием и движением основных средств

Есть достаточно оснований полагать, что реализация на практике вносимых нами предложений будет полнее удовлетворять запросы современного бизнеса в более качественной информации, необходимой для принятия различных управленческих решений.

Вывод по второй главе:

Анализ финансово-хозяйственной деятельности показал, что основные

средства составляют преобладающую часть имущества предприятия. Поэтому получение достоверной информации об имуществе организации приобретает первостепенную важность.

В ООО «ПромМедЗакупка» бухгалтерский учет основных средств ведется с соблюдением всех нормативных требований российского законодательства: наличие необходимой первичной документации; своевременное отражение поступления, выбытия, перемещения основных средств; правильное ведение регистров бухгалтерского учета; контроль за наличием и сохранностью основных средств в местах эксплуатации; своевременное и точное исчисление износа основных средств и правильное его отражение в учете; определение затрат по ремонту; своевременное проведение инвентаризации объектов основных средств, планирование и правильный учет капитальных вложений на предприятии.

Итогом выпускной квалификационной работы являются следующие мероприятия:

– совершенствование учета расходов по эксплуатации и выбытию основных средств;

– введение системы забалансовых счетов по основным средствам, стоимостью менее 40 000 рублей за объект.

Заключение

В современных условиях для успешного функционирования предприятия на рынке, необходимо наличие для руководства организации, а также внешних пользователей, точной информации о состоянии имущества и обязательств организации. Информацию, объективно отражающую экономическое положение предприятия, можно получить из данных бухгалтерского учета организации. В связи с расширением прав предприятия в области постановки и ведения бухгалтерского учета (в зависимости от принятой учетной политики) перед бухгалтерскими службами возникает проблема оптимальной организации учета объектов основных средств, капитальных и финансовых вложений и т.д.

Возможность изучения существующих в нашей стане принципов учета основных средств и капитальных вложений, определения направлений развития учетной практики в России в целом, в том числе учета имущества предприятия, анализ возможности использования методов, применяемых в бухгалтериях стран с развитой рыночной экономикой, для более эффективного использования основных средств, все это обусловило выбор темы выпускной квалификационной работы.

В ходе выполнения данной выпускной квалификационной работы был изучен порядок и особенности ведения бухгалтерского учета основных средств в ООО «ПромМедЗакупка», проанализированы основные технико-экономические показатели работы предприятия, произведен анализ основных средств и финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Анализ финансово-хозяйственной деятельности показал, что основные средства составляют преобладающую часть имущества предприятия. Поэтому получение достоверной информации об имуществе организации приобретает первостепенную важность.

В ООО «ПромМедЗакупка» бухгалтерский учет основных средств

ведется с соблюдением всех нормативных требований российского законодательства: наличие необходимой первичной документации; своевременное отражение поступления, выбытия, перемещения основных средств; правильное ведение регистров бухгалтерского учета; контроль за наличием и сохранностью основных средств в местах эксплуатации; своевременное и точное исчисление износа основных средств и правильное его отражение в учете; определение затрат по ремонту; своевременное проведение инвентаризации объектов основных средств, планирование и правильный учет капитальных вложений на предприятии.

Согласно действующей методике учета все расходы, связанные с выбытием основных средств, отражаются на счете 91, субсчет 91/2 «Прочие расходы» и, следовательно, непосредственно влияют на финансовый результат деятельности организации. Неодинаковая роль этих расходов в формировании налогооблагаемой прибыли обуславливает необходимость их раздельного учета для целей налогообложения.

В связи с этим считаем целесообразным вести их учет на счете 91 в разрезе субсчетов 91/2/1 «Прочие расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль» и 91/2/2 «Прочие расходы, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль».

При безвозмездной передаче и взносе основных средств в счет вклада в уставный капитал другой организации стоимость выбывающих объектов и дополнительные сопряженные с этим расходы предлагаем отражать на субсчете 91/2/2 как расходы, не учитываемые при налогообложении.

В случае реализации объекта основных средств с убытком, расходы в пределах выручки (доходов) должны отражаться на субсчете 91/2/1 как уменьшающие налоговую базу, а остальные расходы - на субсчете 91/2/2 как не учитываемые при налогообложении текущего периода.

При этом в регистрах аналитического учета они будут отражены как расходы, принимаемые к расчету налоговой базы в следующих периодах

пропорционально количеству месяцев оставшегося срока эксплуатации данного объекта.

Для учета специфических операций организация может вводить в План счетов бухгалтерского учета добавочные субсчета, используя свободные номера счетов. Рекомендуется внести в учетную политику предприятия и рабочий план счетов субсчет «Налогооблагаемая прибыль (убыток)». [18, с. 59]

Все субсчета к счетам 90 и 91 должны быть закрыты заключительными записями года, (в корреспонденции с субсчетами 90/9, 91/9). Но тогда появляется проблема переноса убытков на будущие налоговые периоды. Вместе с тем остается нерешенной и другая, не менее важная задача отражения на бухгалтерских счетах различных корректировок налогооблагаемой прибыли (например, ее единовременное уменьшение на величину сверхнормативных расходов на ремонт, осуществленных в непроизводственных организациях в прошлых периодах).

Таким образом, возникает необходимость отражения операций доначисления или уменьшения налогооблагаемых финансовых результатов против бухгалтерского сальдо доходов и расходов. Для учета подобных корректировок и переноса убытков на будущее (прошлых убытков на текущие периоды) предлагаем использовать отдельные субсчета к счетам 90 и 91 - 90/8 и 91/8 «Доначисление (уменьшение) налогооблагаемой прибыли». Заключительными записями года субсчета 90/8 и 91/8 закрываются в корреспонденции с субсчетами 90/9 и 91/9. Эти проводки показывают сальдо доначислений и уменьшений налоговой базы в результате осуществления обычной и прочей деятельности.

Таким образом, по своему содержанию субсчета 90/8 и 91/8 аналогичны субсчетам 90/9 и 91/9, однако их использование, во-первых, повысит прозрачность учета реальных и налогооблагаемых финансовых результатов, а во-вторых, позволит сохранить без изменения экономический смысл

субсчетов 90/9 и 91/9. Аналитический учет к предложенным субсчетам следует вести по видам производимых убытков.

В заключение следует отметить, что основанием для всех предложенных корреспонденции счетов является информация аналитических регистров налогового учета. Ее подкрепление двойной записью усилит контрольную функцию бухгалтерского учета, повысит ясность и достоверность налоговых расчетов.

Есть достаточно оснований полагать, что реализация на практике вносимых нами предложений будет полнее удовлетворять запросы современного бизнеса в более качественной информации, необходимой для принятия различных управленческих решений.

Список использованных источников

Нормативно-правовые источники

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части I и II.

2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.11.2011 г.(последняя редакция)

3. Федеральный закон N 307-ФЗ от 30.12.2008 «Об аудиторской деятельности»// (последняя редакция)

4. «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учета основных средств» ПБУ 6/01» Приказ Минфина России от 16.05.2016 N 26н (последняя редакция).

5. «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (последняя редакция).

6. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»// «Финансовая газета», N 46, 2000 Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (последняя редакция).

Учебники, монографии, брошюры

7. Арабян К.К. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит» / Арабян К.К. – Электрон. текстовые данные. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 335 с.

8. Вахрушина М.А.: Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности – М.: Вузовский учебник, 2015.

9. Захаров И.В. Бухгалтерский учет и анализ [Текст] : учебник для академического бакалавриата / И.В. Захаров, О.Н. Калачаева; под ред. И.В.

Дмитриевой. – М. : Издательство Юрайт, 2015. – С. 33.

10. Иванова Ж.А. Управленческий учет: учеб.пособие. – Улан-Удэ, 2014.

11. Каморджанова Н.А., Карташова И.В.: Бухгалтерский финансовый учет/ Н.А. Каморджанова, И.В. Карташова - Учебное пособие. 3-е изд.-СПб.: Питер, 2014.

12. Киселева Г.В.: Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие – М.: издательская торговая корпорация «Дашков и К», 2014.

13. Котова Л.А. Зарплата – 2014. [Текст] : учебное пособие / Л.А. Котова, И.И. Шкловец, Т.М. Ильюхина. – М.: ЗАО «Актион-Медиа», 2014. – с.243.

14. Радостовец В.К., Продан Л.Г. Бухгалтерский учет в основных отраслях народного хозяйства. - М.: Юрайтиздат, 2014.

15. Утехин Э.А. Бухгалтерский учет.- М.: Тандем, 2014. С. 274.

16. Шлейдер, П.Э. Аудит организаций. Учебное пособие / П.Э. Шлендера. - М.: Вузовский учебник, 2013.- 480с.

17. Юдина М.Б. Бухгалтерский учет. – М.: ЮНИТИ, 2014. С. 311.

Периодические издания

18. Алексеев М.М. Бухгалтерский учет. - М.: Финансы и статистика, 2015. С. 287.

19. Балакирев Д.И. Бухгалтерский учет.- М.: Экономика, 2014. С.296.

20. Кувалдина Т.Б. – Основные средства: документальное оформление, бухгалтерский учет и налогообложение/ Кувалдина Т.Б.//Экономика и Учет труда – 2015.

21. Адамов Н.А. Учет основных средств // Консультант бухгалтера, 2015, № 8. - С. 9-14.

22. Агафонова М.Н. Внеоборотные активы // Главбух, 2016, № 1.

- С. 7-13.

23. Архипов В.В. Современное законодательство об активах // Законодательство и экономика, 2015, №4. - С.5-7.

24. Богданова А.М. Учет основных средств // Московский бухгалтер, 2015, №9. – С.7-11.

25. Гуккаев В.Б. Особенности бухгалтерского основных средств в отечественной и международной практике // Консультант бухгалтера, 2016, № 2. - С. 12-17.

26. Захарьин В.Р. Учет расчетов с персоналом // Консультант бухгалтера, 2015, №7. - С.5-8.

27. Ивашкевич В.Б. Учет основных средств // Бухгалтерский учет, 2015, № 6. - С. 7-12.

28. Карсетская Е. Инвентаризация ОС // Кадровик. Кадровый менеджмент, 2015, № 12. - С. 9-11.

29. Костин Г.С. Об отдельных вопросах основных средств организации // Консультант бухгалтера, 2016, №3. - С.7-9.

30. Самонин А.И. Документальное оформление ОС // Расчет, 2015, № 6. - С. 9-14.

31. Смирнова И.А. Учет основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 19 // БУХ.1С, 2015, № 8. - С. 7-10.

32. Титова С.Н. МСФО и РСБУ: различия и точки соприкосновения // Экономико-правовой бюллетень, 2015, № 8. - С. 5-29.

33. Титова С.Н. МСФО: подход к учету основных средств // Новая бухгалтерия, 2015, № 5. - С. 9-13.

34. Терехова В.А. О некоторых законодательных актах основных средств // Все для бухгалтера, 2015, №15. - С.8-11.

35. Тартишев А.Ю. Документальное оформление основных средств // Бухгалтерский учет, 2016, №3. – С.5-9.

36. Французова Л. Особенности учета внеоборотных активов //

Учет, налоги, право. 2015, № 12. - С.7-12.

37. Шинкарев В.В. Учет ОС с помощью электронной программы // Бухгалтерский учет и отчетность, 2015, №6. - С.5-10.

Электронные ресурсы

38. Научная электронная библиотека e-library: http://www.e-library.ru/

Приложение

Приложение 1.

Аналитический баланс ООО «ПромМедЗакупка» (Актив)

Статьи баланса	2015		2016		Отклонения (+,-)	
	тыс.руб.	%	тыс.руб.	%	тыс.руб.	%
I.Внеоборотные активы	6837586	86,7	6763351	69,43	-74235	-17,27
II. Оборотные активы	1048649	13,3	2977418	30,57	+1928769	+17,27
в т.ч.						
-запасы и затраты	452190	5,73	800551	8,22	+348361	+2,49
-дебиторская задолженность	565564	7,17	1585692	6,28	+1020128	+5,67
-денежные средства и краткосрочные фин.вложения.	30895	0,4	591175	6,07	+560280	+5,67
III. Прочие активы	-	-	-	-	-	-
ИТОГ:	7886235	100	9740769	100	+1854534	-

Бухгалтерский баланс

на	31 декабря	20	16	г.	Коды
Форма по ОКУД					0710001
Дата (число, месяц, год)					31 12 16
Организация	ООО «ПромМедЗакупка»			по ОКПО	
Идентификационный номер налогоплательщика				ИНН	5321099657
Вид деятельности	торговля			по ОКВЭД	
Организационно-правовая форма/форма собственности					
Общество с ограниченной ответственностью				по ОКОПФ/ОКФС	
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)				по ОКЕИ	384 (385)

		На	31 декабря		На 31 декабря			На 31 декабря		
Пояснения [1]	Наименование показателя [2]	20	16	г.[3]	20	15	г.[4]	20	14	г.[5]
	АКТИВ									
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	0			0			0		
	Нематериальные активы									

	Результаты исследований и разработок	0	0	0
	Основные средства	87 034	67 831	58 551
	Доходные вложения в материальные ценности	0	0	0
	Финансовые вложения	0	0	0
	Отложенные налоговые активы	0	0	0
	Прочие внеоборотные активы	0	0	0
	Итого по разделу I	87 034	67 831	58 551
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы	13 660	6 662	4 478
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	0	0	0
	Дебиторская задолженность	3 125	2 426	1 701
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	0	0	0
	Денежные средства и денежные эквиваленты	5 626	1 257	1 785
	Прочие оборотные активы	2 093	1 929	1 533
	Итого по разделу II	24 504	12 274	9 497
	БАЛАНС	111 538	80 105	68 048
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ [6]			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	3 850	3 850	3 850
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	(0)	(0)	(0)
	Переоценка внеоборотных активов	0	0	0
	Добавочный капитал (без переоценки)	117	117	117
	Резервный капитал	104	104	104
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1 850	3 582	4 315
	Итого по разделу III	5 921	7 653	8 386
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			

	Заемные средства	25 337	12 433	8 458
	Отложенные налоговые обязательства	0	0	0
	Оценочные обязательства	0	0	0
	Прочие обязательства	50 676	24 867	16 917
	Итого по разделу IV	76 013	37 300	25 375
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства	0	0	0
	Кредиторская задолженность	29 604	35 152	34 287
	Доходы будущих периодов	0	0	0
	Оценочные обязательства	0	0	0
	Прочие обязательства	0	0	0
	Итого по разделу V	29 604	35 152	34 287
	БАЛАНС	111 538	80 105	68 048

Приложение 2.

Отчет о финансовых результатах за 2016 год

		Коды	
ООО «ПромМедЗакупка» Форма № 2 по ОКУД Дата (год, месяц, число) Организация _____по ОКПО		0710002 31 12 2016	
Идентификационный номер налогоплательщика ИНН Вид деятельности _____по ОКВЭД			
Организационно-правовая форма/форма собственности _____ общество с ограниченной ответственностью _____по ОКОПФ / ОКФС			
Единица измерения: тыс. руб./~~млн руб.~~ (ненужное зачеркнуть) по ОКЕИ			
Показатель		За 2016	За 2015
наименование	код		
1	2	3	4
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	1035650	769530
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	(1029497)	(675080)
Валовая прибыль	029	6153	94450
Коммерческие расходы	030	0	0
Управленческие расходы	040	(0)	(0)
Прибыль (убыток) от продаж	050	6153	94450
Прочие доходы и расходы			
Проценты к получению	060	412	305
Проценты к уплате	070	(26950)	(19265)
Доходы от участия в других организациях	080	0	0
Прочие доходы	090	3686	856

Прочие расходы	100	(7907)	(14375)
Прибыль (убыток) до налогообложения		(24606)	61971
Отложенные налоговые активы	141	(0)	(0)
Отложенные налоговые обязательства	142	4232	0
Текущий налог на прибыль	150	(0)	(13523)
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода		(20374)	48448
Справочно.			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	200		
Базовая прибыль (убыток) на акцию			
Разводненная прибыль (убыток) на акцию			