

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ
Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Факультет
Экономики и управления

Кафедра
«Бухгалтерский учет,
налогообложение и аудит»

Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»

Профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

на тему:

Амортизация основных средств: учёт и раскрытие в отчётности
(на примере ООО «Крестьянское хозяйство Макарова И.М.»)

Студент группы 14ЭЭ1 М.О.О. 04.06.18. Одиноква Ильмира Ринатовна
(подпись, дата) (ФИО полностью)

Руководитель Л.В.В. 04.06.18. Лушкова В.В.
(подпись, дата) (фамилия, инициалы)

Нормоконтролер Б.А.А. 05.06.18. Бадеева Е.А.
(подпись, дата) (фамилия, инициалы)

Работа допущена к защите (протокол заседания кафедры от 05.06.2018 № 14)

Заведующий кафедрой Н.В.В. Свиридова Н.В.
(подпись) (фамилия, инициалы)

Работа защищена с оценкой отлично (протокол ГЭК от 29.06.2018 № 6)

Секретарь ГЭК С.В. Сазонова И.В.
(подпись) (фамилия, инициалы)

Пенза 2018

ОТЗЫВ

на бакалаврскую работу студентки
Факультета экономики и управления,
обучающейся по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика»,
профиль подготовки: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
Одиноквой Ильмиры Ринатовны
на тему «Амортизация основных средств: учёт и раскрытие в отчётности
на примере ООО «Крестьянское хозяйство Макарова И.М.»

В процессе выполнения выпускной квалификационной работы Одиноква И.Р. показала высокую степень готовности к самостоятельной профессиональной деятельности, соответствие качества полученных знаний в университете требованиям подготовки бакалавров по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика» по профилю подготовки «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Необходимо отметить, что подбор документов для выпускной квалификационной работы, а также учебной и научной литературы выполнялся самостоятельно автором работы. Незначительная помощь была оказана в разработке содержания выпускной квалификационной работы, формулировке целей и задач исследования.

Теоретическая часть выпускной квалификационной работы написана с использованием большого материала научной литературы по рассмотрению бухгалтерского учета амортизация основных средств и ее раскрытия в отчетности. Большой интерес в работе представляет рассмотрение порядка начисления амортизации на объекты основных средств.

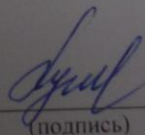
В целом выпускная квалификационная работа позволяет судить об умении автора отстаивать собственную точку зрения, делать обоснованные выводы и предложения. Необходимо отметить способность выпускницы организовать работу в соответствии с планом и поставленной целью работы.

Автор выпускной квалификационной работы проявила добросовестное и прилежное отношение к ее выполнению. Стиль, качество исполнения работы отвечают предъявляемым требованиям.

По результатам выполнения выпускной квалификационной работы можно сделать вывод, что Одиноква И.Р. умеет работать с литературой, делать выводы и предложения и подготовлена к практической работе по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика» по профилю подготовки «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Работа допускается к защите в ГЭК и заслуживает оценки «отлично».

Руководитель ВКР,

доцент кафедры «БУНиА»



(подпись)

Лушкова В.В.

Содержание

Введение.....	3
1 Теоретические аспекты учета амортизации основных средств в организации.....	6
1.1 Основные понятия, классификация и оценка основных средств.....	6
1.2 Значение и сущность амортизации основных средств в производственном процессе.....	14
1.3 Учет и способы расчета амортизации основных средств: отечественный и зарубежный опыт.....	22
2 Учет амортизации основных средств и ее раскрытие в отчетности ООО «Крестьянское хозяйство Макарова И.М.».....	28
2.1 Организационно-экономическая характеристика организации.....	28
2.2 Учет, расчет амортизации основных средств и ее раскрытие в отчетности предприятия.....	34
2.3 Рекомендации по совершенствованию учета амортизации основных средств в ООО «Крестьянское хозяйство Макарова И.М.».....	46
Заключение.....	52
Список использованных источников.....	57
Приложения.....	63

Введение

В современных условиях экономики уровень интенсивности амортизации основных средств и отнесения их на издержки определяется финансовой политикой и стратегией развития организации. При эффективной сбытовой политике и ценах организация стремится быстрее амортизировать стоимость оборудования, машин, транспорта и других объектов активной части производственных фондов, а с ухудшением этих составляющих организации – замедлить темпы амортизации.

Возникает и обратная ситуация, когда организация в период освоения новой продукции, новых технологий и производств хотела бы начать амортизационные отчисления отчислять с небольших сумм, затем компенсировать их по мере возрастания объемов реализации и продаж, получивших признание на рынке изделий, товаров и услуг.

Учет амортизации основных средств является одним из наиболее сложных видов учета, так как необходимо знание не только требований бухгалтерского и налогового учета, но и Гражданского кодекса РФ, а также знание федеральных законов и подзаконных актов, которые влияют на правильность учета основных средств.

На сегодняшний день тема, связанная с учетом амортизации основных средств, является весьма актуальной. Этому способствуют следующие факты:

- амортизация основных средств и их учет являются важной составной частью учета основных средств и в данном качестве имеют интерес для различных пользователей подобной информации;
- выбор оптимальной учетной политики начисления амортизации в большинстве помогает организации минимизировать налоги и ускорить процесс обновления парка оборудования;
- основные средства организации в своей совокупности составляют ее производственно - техническую базу и определяют производственную мощность;

- изменения и дополнения постоянно вносятся в нормативно-правовые акты в области учета амортизации основных средств организации;
- очень часто возникают сложности в процессе учета амортизации основных средств, в связи с несоответствием подзаконных нормативно-правовых актов законам РФ;
- учет амортизации основных средств является сложной задачей для бухгалтерской службы организации.

В настоящее время можно выделить следующих исследователей-теоретиков, внесших реальный вклад в развитие теоретических аспектов организации и ведения бухгалтерского учета амортизации основных средств на предприятии, таких как Свиридова Н.В., Бабаев Ю.А., Бондина Н.Н., Гиляровская Л.Т., Жуков В.Н., Кондраков Н.П. и другие.

Целью выпускной квалификационной работы является всестороннее изучение вопросов учета амортизации основных средств и ее раскрытие в отчетности предприятия, а также разработки рекомендаций по данному участку учета.

Для достижения поставленной цели сформулированы следующие задачи:

- дать основные понятия и способы амортизации основных средств;
- рассмотреть ее роль в процессе производства;
- изучить правила учета амортизации основных средств;
- дать организационно-экономическую характеристику предприятия;
- рассмотреть порядок расчета и учета амортизации основных средств, а также ее раскрытие в отчетности предприятия;
- разработать рекомендации по совершенствованию учета амортизации;
- основных средств на примере конкретного предприятия.

Объектом работы является общество с ограниченной ответственностью (далее ООО) «Крестьянское хозяйство Макарова И.М.».

Предметом работы является учет и порядок расчета амортизации в ООО «Крестьянское хозяйство Макарова И.М.» с целью разработки рекомендаций по данному участку учета.

Структура работы состоит из введения, основной части в двух главах, где в первой главе описываются теоретические аспекты учета амортизации основных средств – понятия, способы начисления и основы ведения учета, а также ее раскрытие в бухгалтерской отчетности, во второй главе дается характеристика рассматриваемого предприятия, ведения учет амортизации основных средств на нем и раскрытия в отчетности, рекомендации по совершенствованию данного учета, заключения, списка использованной литературы и приложений.

При написании выпускной квалификационной работы были использованы: нормативно-законодательные акты, материалы периодической печати по теме исследования, труды зарубежных и отечественных экономистов, данные бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Крестьянское хозяйство Макарова И.М.» за 2015- 2017 гг.

В процессе выполнения ВКР были использованы современные методы определения и расчета, выявленные и разработанные современной наукой и апробированные практикой.

Практическая значимость работы состоит в разработке рекомендаций, внедрение которых позволит совершенствовать ведение учета амортизации основных средств на рассматриваемом предприятии.

1 Теоретические аспекты учета амортизации основных средств в организации

1.1 Основные понятия, классификация и оценка основных средств

Важным признаком любого предприятия является наличие у него обособленного имущества (внеоборотных и оборотных активов), которое обеспечивает материально-техническую возможность его деятельности, экономическую самостоятельность, надежность и платежеспособность. Успешная деятельность предприятия возможна только при эффективном использовании всего имущества, и в первую очередь основных средств.

Основные средства, задействованные в организациях, служат важнейшим экономическим ресурсом и, безусловно, влияют на показатели финансовой деятельности предприятия.

Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в производственном процессе, сохранение первоначального внешнего вида или первоначальной формы в течение длительного периода.

Основные средства представляют собой материальные ценности, которые используются в качестве средств труда и которые действуют в неизменной натуральной форме в течение длительного периода времени, при этом утрачивают свою стоимость по частям [21, с.145].

На протяжении длительного периода времени своего использования основные средства поступают в организацию и передаются в эксплуатацию; они изнашиваются в результате эксплуатации; могут подвергаться ремонту, с помощью которого восстанавливают физические свойства основных средств; они могут перемещаться внутри организации и выбывают вследствие их ветхости или морального устаревания дальнейшего применения.

В зависимости от характера участия основных средств в производственном процессе организации они подразделяются на два вида: производственные и непроизводственные основные средства - рисунок 1.1.

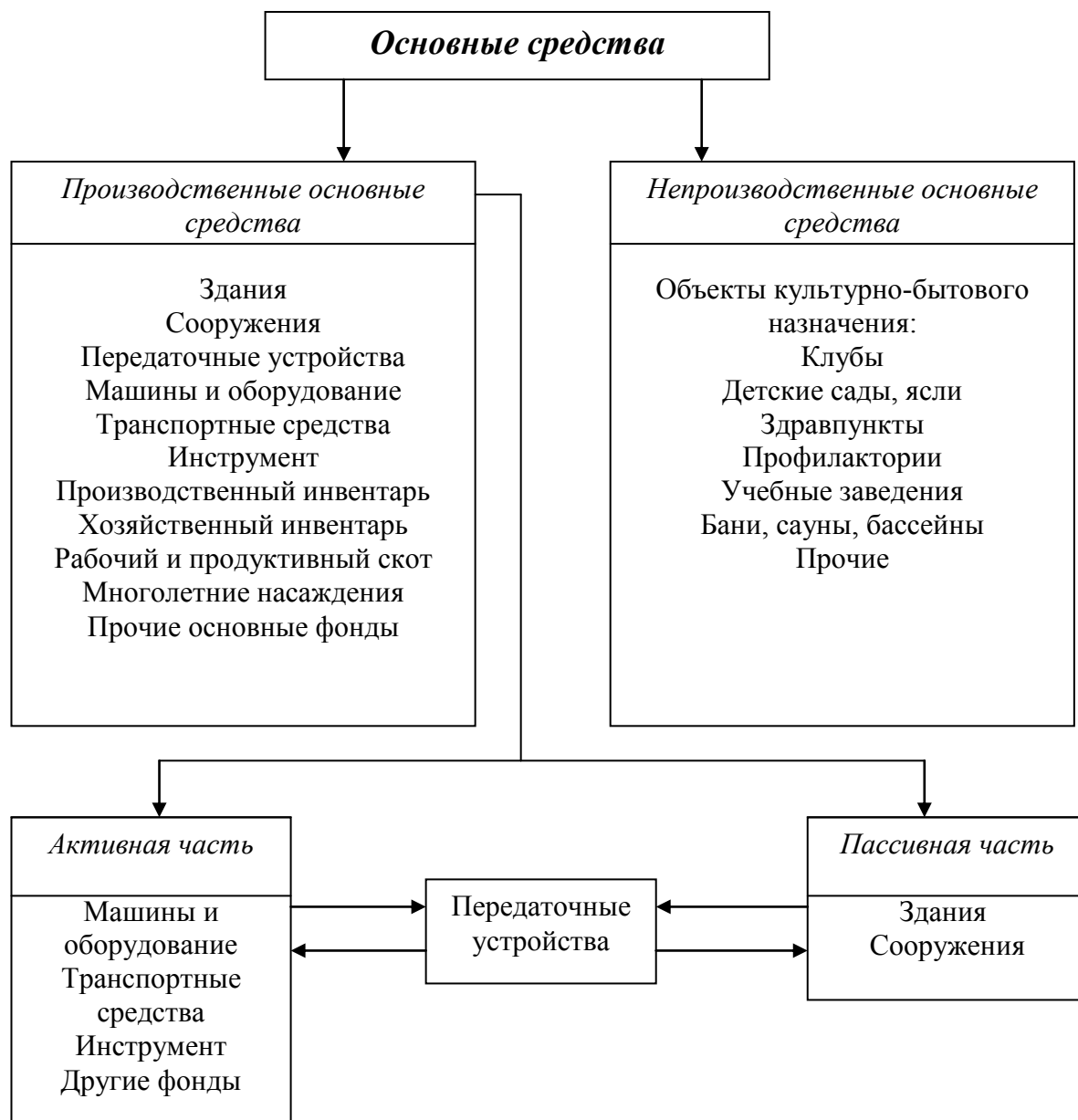


Рисунок 1.1 – Структура основных средств

Основные средства используются в сфере материального производства, многократно участвуют в процессе производства, постепенно изнашиваются, а их стоимость переносится на производимый продукт по частям по мере использования.

Основные производственные средства - это основная составляющая часть национального богатства страны. Они постоянно находятся в движении, обновляются, пополняются и совершенствуются. Их рациональное использование определяют дальнейший рост объема и эффективность промышленного производства.

Жилые дома, детские и спортивные сооружения, объекты культурно-бытового назначения, которые находятся на балансе организации относятся к основным непроизводственным средствам.

Основные непроизводственные средства в отличие от производственных не участвуют в процессе производства, их стоимость исчезает в потреблении и воспроизводятся они за счет национального дохода.

Для оценки, планирования и учета воспроизводства основные фонды организации подразделяются на группы и виды в зависимости от срока службы и назначения их в производственном процессе. Основные фонды классифицируются по следующим признакам.

По натурально-вещественному составу основные фонды объединяются в определенные группы. Каждая из этих групп состоит из различных средств труда [39, с.30]:

- здания – это всевозможные архитектурно-строительные объекты, которые создают необходимые условия для труда и хранения материальных ценностей. В их стоимость включается стоимость всех систем жизнеобеспечения зданий, а именно - отопление, водопровод, электросеть, вентиляция и т. д.;

- сооружения – инженерно-технические объекты, которые выполняют технические функции по обслуживанию производственного процесса, которые не связаны с изменением предметов труда, это тоннели, железные дороги внутризаводской транспорт и т. п.;

- передаточные устройства – с помощью которых передается тепловая, механическая, электрическая энергия, а также передаются газообразные и другие вещества (электро- и теплосети, линии связи, газовые

сети, паропроводы и другие устройства, которые не являются составной частью здания);

- машины и оборудование;

- рабочие машины и оборудование, которые непосредственно принимают участие в технологическом процессе, воздействуют на предметы труда, перемещают их в процессе создания продукции (метало- и деревообрабатывающие станки, прессы, молоты, термическое оборудование и др.);

- измерительные и регулирующие приборы, устройства и лабораторное оборудование, они служат для регулирования производственных процессов различными способами, измерения и контроля параметров режимов технологических процессов, проведение лабораторных испытаний и исследований;

- вычислительная техника – средства, для устранения и автоматизации решения задач управления организацией, производством и технологическими процессами;

- прочие машины и оборудование;

- транспортные средства, к ним относятся средства для перемещения людей и грузов по территории организации (подвижной состав железных дорог, водный и автомобильный транспорт, принадлежащий предприятию, а также внутризаводские транспортные средства: электрокары, вагонетки и другое);

- инструменты, это средства, которые участвуют в осуществлении процесса производства в качестве формообразующего элемента (все виды инструментов, штампов, приспособления стоимостью свыше 100-кратного размера минимального размера месячной оплаты труда), со сроком службы более 1 года;

- производственный и хозяйственный инвентарь, необходимый для облегчения выполнения определенных операций, создания безопасных условий работы, хранения предметов, жидких и сыпучих тел (рабочие столы, верстаки, ограждения, вентиляторы, баки и другое);

- рабочий и продуктивный скот;
- прочие основные фонды.

Наиболее общим классификационным делением основных средств является структура основных средств по сферам деятельности или по функциональному их назначению [28, с.96].

По своей принадлежности основные средства классифицируются на две группы: собственные средства организации и арендованные.

В зависимости от степени воздействия на предмет труда основные производственные средства делятся на активные и пассивные.

В данной классификации не все элементы основных средств играют одинаковую роль. Так, например, машины и оборудование принимают непосредственное участие в процессе производства и поэтому их относят к активной части основных средств; другие - производственные здания и сооружения обеспечивают функционирование этого процесса, они представляют собой пассивную часть основных средств. Чем выше в организации доля активной части основных фондов, тем при равных условиях больше выпуск продукции и выше показатель фондоотдачи.

Имеется классификация основных фондов по секторам и отраслям народного хозяйства. Данная классификация позволяет отслеживать направления развития экономики: эффективнее использовать стимулирующие рычаги для развития приоритетных отраслей.

Для того, чтобы оценить качественное состояние основных фондов предприятия необходимо знать их структуру. Различают производственную (видовую), технологическую и возрастную структуру основных фондов [23, с.208].

Производственная структура основных производственных фондов в различных отраслях промышленности неодинакова. В одних отраслях больше доля их активной части и меньше доля пассивной части, а в других отраслях – наоборот. Например, доля зданий в общей стоимости основных фондов организации наиболее велика в легкой и пищевой промышленности (44%), доля

сооружений – в топливной промышленности (58%), доля передаточных устройств – в электроэнергетике (32%), доля машин и оборудования – на предприятиях машиностроительного комплекса (45% и выше).

На структуру основных средств оказывает влияние серийность производства. На предприятиях с преобладанием индивидуальной и мелкосерийной продукции в стоимости основных средств доля машин и оборудования снижается, а на предприятиях той же отрасли, выпускающих преимущественно средние – и крупносерийные изделия, эта доля повышается.

Показателем производственной части основных средств является доля их активной части в общей стоимости.

Дело в том, что объем выпускаемой продукции, производственные мощности и другие показатели деятельности организации во многом зависят от величины активной части основных производственных средств.

Повышение этой доли до оптимального уровня является одним из направлений совершенствования производственной структуры основных средств [12, с.214].

Возрастная структура основных производственных фондов организации характеризует их распределение по возрастным группам (например, до 5 лет; от 5 до 10 лет; от 10 до 15 лет; от 15 до 20 лет; свыше 20 лет).

Средний возраст оборудования рассчитывается как средневзвешенная величина, расчет может быть выполнен как по предприятию в целом, так и по отдельным группам машин и оборудования.

Если доля старого оборудования увеличивается, то растет число физически изношенных элементов основных фондов, это в свою очередь приводит к увеличению затрат на ремонт, растут эксплуатационные затраты, качество производимой продукции ухудшается.

Также на структуру основных производственных фондов оказывают влияние такие факторы, как: объем производимой продукции; специфика деятельности предприятия; научно-технический прогресс; уровень

автоматизации и механизации; уровень кооперирования и комбинирования производства; климатические условия и географическое месторасположение.

Виды оценки основных средств, представлены на рисунке 1.2 [17, с.175].



Рисунок 1.2 – Виды оценки основных средств

Переоценка основных средств на предприятии в условиях инфляции позволяет:

- реально оценить фактическую стоимость основных средств;
- правильно определить затраты на производство и реализацию продукции;
- более точно определить величину амортизационных отчислений, достаточную для простого воспроизводства основных средств;

– реально устанавливать цены реализации на основные средства и арендную плату (в случае сдачи их в аренду).

Основные производственные средства участвуют в ускоренном воспроизводстве основного капитала предприятия. При этом основные средства в течении срока службы изменяют свою денежную форму, поэтому следует учитывать различные методы учета, их оценки и начисления амортизации [40, с.126].

Воспроизводство основных средств в организации это непрерывный процесс их обновления за счет приобретения новых, либо реконструкции, технического перевооружения, модернизации и капитального ремонта старых, который включает следующие стадии: создание; потребление; амортизация; восстановление и возмещение.

Стадии воспроизводства основных средств делятся на две части. Первая часть включает в себя создание основных средств, которое чаще всего происходит вне предприятия.

Создание основных средств согласно их структуре происходит в двух сферах: в строительной сфере и сфере машиностроения, том числе в приборостроении.

Вторая часть включает в себя стадии, которые осуществляются внутри предприятия.

Завершает воспроизводство основных средств, процесс и восстановления или возмещения. Восстановление осуществляется в основном за счет ремонта текущего или капитального - за счет амортизационных отчислений, а также путем модернизации и реконструкции [22, с.198].

Модернизация оборудования обычно проводится по таким направлениям, как совершенствование конструкций оборудования, повышающее его характеристики и технические возможности, которые позволяют увеличить производительность машин и оборудования.

Цель воспроизводства основных средств на предприятии заключается в обеспечении предприятий основными средствами в их количественном и качественном составе, а также поддержание их в рабочем состоянии.

В целом следует сделать вывод, что важным фактором повышения эффективности деятельности организации является ее обеспеченность основными средствами в необходимом количестве и их эффективное использование. Основные средства являются главными ресурсами хозяйственной деятельности организации, использование которых требует их оценки, а также учета, контроля их наличия и сохранности с момента приобретения до их выбытия.

1.2 Значение и сущность амортизации основных средств в производственном процессе

Каждый из нас примерно представляет себе значение слова «амортизация». Стратегия амортизации широко применялась в перестроечные годы: в те времена начальники крупнейших производств без всякого стеснения списывали сложную и дорогую технику и маскировали теневые доходы. Именно амортизация средств, сделала такие махинации возможными. Иными словами, амортизация – это есть способ консервации финансовых и других активов предприятия в его пределах.

Амортизационными отчислениями называют незначительный процент от стоимости основных ресурсов, которые подвержены изнашиванию. К таким ресурсам, в частности, относятся: недвижимое имущество предприятия; машины и оборудование; производственные мощности.

Общая сумма затрат на обеспечение процесса производства складывается из многих показателей, среди которых присутствуют и вышеуказанные отчисления. Они не могут не влиять на итоговую цену товара, которая складывается из наценки и себестоимости.

Как именно работают амортизационные отчисления.

Рассмотрим этот вопрос на примере приобретенного руководством предприятия оборудования. Неважно, сколько оно стоило. Важно, что срок его использования ограничивается 5 годами. Таким образом, каждый месяц на протяжении пяти лет с момента покупки оборудования некоторый процент от его стоимости перечисляется в амортизационный фонд. Процент этот определяется номинальной стоимостью износа, инфляцией и другими факторами. По истечении пяти лет предприятие может продать оборудование по его остаточной стоимости. А на деньги, взятые из амортизационного фонда, оно может приобрести новое. Объем этого фонда складывается из итоговой цены оборудования (за которую его продают по окончании эксплуатационного срока), и процентных выплат, отчисляемых по итогам каждого месяца.

Разберем методы расчета амортизации. Существует не один способ вычисления амортизации оборудования. Каждый из них базируется на учете основных средств.

Метод линейного начисления. Пример с оборудованием – это классический вариант линейного начисления. В этом случае стоимость объекта, приобретенного предприятием, по частям переносится в амортизационный фонд, а средства, потраченные на покупку, постепенно компенсируются. Остаточную стоимость объекта вычисляют путем вычитания средств, собранных в процессе амортизации, из стоимости основных средств.

Метод аннуитетного начисления, или уменьшения остатка. В этом случае происходит отделение амортизационного процента и его ежегодное начисление на остаточную стоимость (в полном объеме). При этом способе начисления коэффициент может изменяться.

Метод начисления в зависимости от объема проделанных работ. Он подразумевает процент отчислений, адекватный загруженности объекта. Уровень загруженности, в свою очередь, определяется нормативными документами. Вернемся к истории с оборудованием. Если свежеприобретенная техника на протяжении 5 лет простаивала, то ее остаточная стоимость не будет отличаться от первоначальной (т.е. стоимости техники на момент

приобретения). Этот способ начисления находится вне рыночных реалий; при его использовании хотя бы в малой степени должна учитываться инфляция.

Метод списания средств в зависимости от реального срока эксплуатации оборудования (то есть времени, в течение которого техника действительно применялась по назначению).

Амортизационные отчисления и итоговая стоимость товара находятся в тесной связи друг с другом. Как следствие, всякие изменения на рынке, приводящие к снижению цен на товары определенной категории (например, нарочно стимулированное конкурирующими компаниями снижение цен) способствуют увеличению времени, которое потребуется для перенесения стоимости средств. Для бизнеса эти процессы нежелательны. Отчисления в фонд придуманы, чтобы свести к минимуму отрицательные последствия подобных явлений. Увеличение эксплуатационного срока ресурсов путем их разумного использования также применяется в целях минимизации ущерба.

Износ и амортизация. Существует связь между характером износа и величиной отчислений на амортизацию.

Износ - это утрата ключевых свойств того или иного объекта с течением времени.

Чем больше существует источников внешнего воздействия на объект, тем выше процент амортизационных отчислений, и наоборот. На степень износа объекта влияет главным образом интенсивность его эксплуатации.

Износ может быть, как физическим, так и моральным. Предположим, организация включила в свои активы офисное оборудование. Как следствие, техника подвергается амортизационным отчислениям. Постепенно она приходит в негодность в физическом отношении и устаревает в моральном (это касается технологий и программного обеспечения). Износ приводит к снижению ценности основного фонда. Отчисления служат для накопления средств на восстановление и замену этих фондов, то есть, в конечном итоге, для их обновления.

Рассмотрим, как рассчитать годовую норму амортизационных отчислений.

Показатели годовой нормы служат для определения процента, отчисляемого от общей стоимости основных средств компании в пользу конечной стоимости товара. Эти отчисления, как уже было сказано, необходимы для полного возмещения износа фондов.

Что может использоваться в качестве основы для расчета процентных выплат? Прежде всего, сроки эксплуатации объекта, зафиксированные в приложенных к нему документах, и амортизационная норма, выведенная посредством линейного метода.

Вот как выглядит формула, с помощью которой высчитывается годовая амортизационная норма:

$$A_g = ((\Phi - \Phi_l) / T_n * \Phi) * 100\% \quad (1.1)$$

Под A_g подразумевается годовая норма (в процентах), под T_n – эксплуатационный срок по нормативным документам (исчисляется в годах), под Φ – балансовая стоимость (в рублях) того или иного объекта. Последний показатель определяется не ранее, чем объект начинает использоваться. Балансовая стоимость складывается из цены приобретения объекта, а также затрат на его доставку, установку, обновление или восстановление.

Под Φ_l понимают ликвидационную стоимость (в рублях). Она равна предполагаемой выручке от продажи объекта или того, что от него останется, по истечении эксплуатационного срока.

Амортизационные отчисления играют важную роль в деятельности предприятия и оказывают непосредственное влияние на ее итог.

Такое понятие, как амортизация, применяется и в бухгалтерии, и в налогообложении. Амортизационные отчисления лимитируются государством. Эти лимиты дают компаниям возможность снизить налог на прибыль. Обычно компании обладают правом выбора метода амортизационных начислений. Но бывают и исключения, когда метод определяется соответствующим законодательным актом. Владельцам бизнеса нужно принять во внимание то

обстоятельство, что однородные группы предприятий должны использовать один и тот же способ отчислений на амортизацию.

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются. В экономической теории и практике выделяют физический и моральный износ (Рисунок 1.3) [19, с.114].

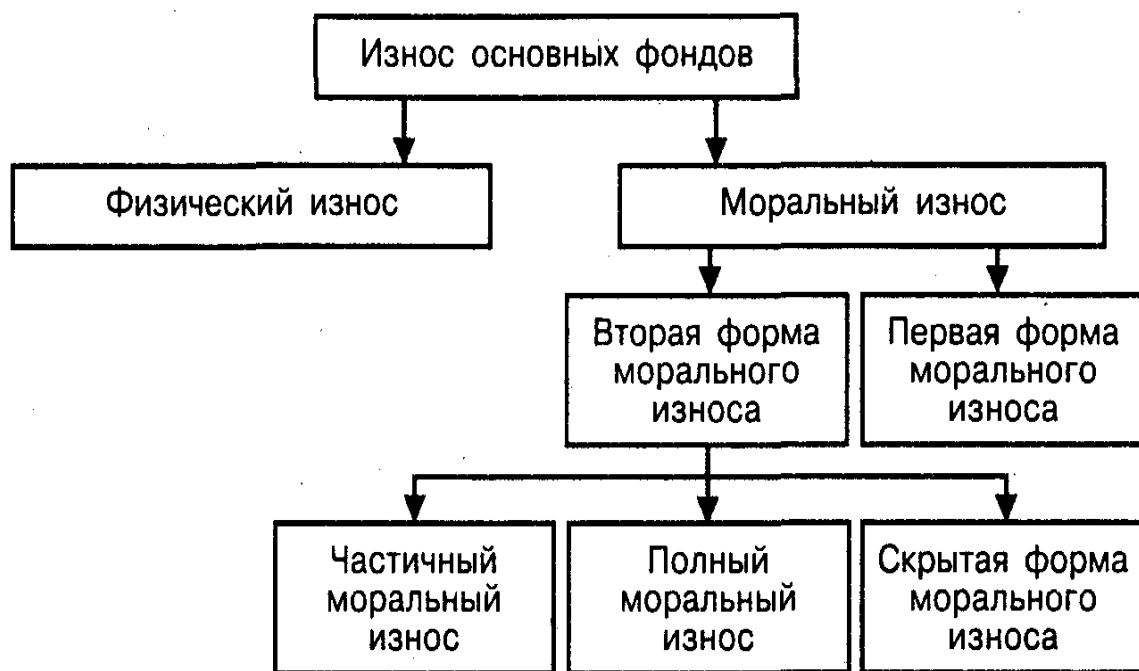


Рисунок 1.3 – Виды износа основных средств

Физический износ основных средств это полная потеря конкретным объектом своих функциональных параметров в результате окончания срока использования.

Моральный износ основных средств подразделяется на два рода. Моральный износ первого рода предполагает появление на рынке подобной техники, с одинаковыми функциональными параметрами, с одинаковыми техническими характеристиками, но меньшей стоимости, т.е. более дешевой техники. В данном случае собственник «старой» техники условно «теряет» часть ее стоимости по сравнению с собственником «новой» техники на величину разности цен их приобретения.

Моральный износ второго рода предполагает появление на рынке подобной техники, только, с улучшенными функциональными параметрами, способной выполнять новые функции и более качественно либо агрегированные функции. В данном случае собственник «старой» техники может потерять целиком ее стоимость, так как ее использование будет экономически невыгодно для собственника, он вынужден заменить ее на «новую», выводя из эксплуатации «старую».

Итак, по мере использования основных средств на предприятии, они подвергаются их износу. Для обеспечения непрерывности производственных процессов изношенные объекты основных средств должны восстанавливаться, что требует соответствующих затрат денежных средств. Источником формирования фонда полного восстановления основных средств или реновации является система их амортизации [32, с.134].

Итак, амортизация основных средств это есть процесс постепенного перенесения их стоимости на себестоимость производимой продукции.

Все методы начисления амортизации основных средств, представлены на рисунке 1.4.



Рисунок 1. 4 - Методы начисления амортизации основных средств

Срок полезного использования основных средств это есть определенный период времени, в течение которого их использование призвано приносить доход организации или служить для достижения основных целей организации [18, с.106].

Расчет сумм годовых амортизационных отчислений по объектам основных средств по каждому из вышеназванных способов амортизации имеет свои особенности.

Рассмотрим способы начисления амортизации.

1. При линейном способе амортизации годовая сумма амортизационных отчислений ($A_{МГ}^Л$) неизменна во все годы эксплуатации объекта основных средств и рассчитывается исходя из первоначальной стоимости основных средств и нормы амортизации ($H_A^Л$) исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта рассчитывается по формуле:

$$A_{МГ}^Л = \frac{\Phi_B \cdot H_A^Л}{100\%} \text{ руб./год}, \quad (1.2)$$

где: $H_A^Л$ - линейная норма амортизации, она рассчитывается по следующей формуле:

$$H_A^Л = \frac{100\%}{T_C} \%, \quad (1.3)$$

где: T_C - срок полезного использования объекта основных средств, лет.

2. При способе амортизации по уменьшающемуся остатку годовая сумма амортизационных отчислений ($A_{МГi}^O$) рассчитывается от остаточной стоимости объекта, коэффициента кратности (K_A). За каждый год эксплуатации объекта основных средств $A_{МГi}^O$ рассчитывается по формуле:

$$A_{МГi}^O = \frac{\Phi_{Oj} \cdot H_A^Л \cdot K_A}{100\%} \text{ руб./год}, \quad (1.4)$$

где: Φ_{Oj} - остаточная стоимость объекта основных средств на начало i-го года его эксплуатации. В первый год эксплуатации $\Phi_{Oj} = \Phi_B$, в последующие года $\Phi_{Oj} = \Phi_B - \Phi_{uj}$.

где Φ_{uj} - стоимость износа объекта основных средств за срок его эксплуатации;

K_A - коэффициент кратности увеличения H_A^I .

В свою очередь Φ_{ui} рассчитывается по формуле:

$$\Phi_{ui} = \sum_{i=1}^{T_{ЭК}} A_{MГi} \text{ (руб.)}, \quad (1.5)$$

где $A_{MГi}^O$ - последний год эксплуатации рассчитывается по линейному способу.

Расчетные значения K_A для объектов основных средств, с различными сроками их полезного использования приведены в таблице 1.1.

Таблица 1.1- Расчетные значения K_A

T_C	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
K_A	1.66	1.92	2.00	2.18	2.21	2.26	2.38	2.56	2.84	2.94	3.13	3.23	3.41	3.50	3.5	3.6

Начисленная амортизация имеет постоянный и непрерывный характер. Его использование для накопления осуществимо, благодаря смещению во времени процесса перенесения стоимости на продукт и ее использованию для замены в натуре.

В настоящее время предоставлено право, самостоятельно предприятиям определять, цели использования средств амортизационных отчислений. В связи с нестабильным положением экономики, резкой нехваткой финансовых ресурсов и наличием неплатежей амортизационные отчисления стали одним из источников финансирования текущих расходов.

Итак, по мере использования основных средств на предприятии, они подвергаются их износу, основным источником формирования восстановления основных средств является их амортизация, которая представляет собой процесс постепенного перенесения их стоимости на себестоимость продукции.

1.3 Учет и способы расчета амортизации основных средств: отечественный и зарубежный опыт

Основным документом по учету основных средств является ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденное Приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н, в котором указано, что «стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации» (п.17 ПБУ).

Слово «амортизация» происходит от латинского «amortisatio», что дословно переводится как «погашение». Для целей бухгалтерского учета более точно отражает смысл процесса амортизации в русском языке слово «перенесение». Амортизация в бухгалтерском учете рассматривается в качестве постепенного способа возмещения затрат на строительство и приобретение основных средств. Она отражается в системе бухгалтерских счетов как кругооборот средств, в процессе которого внеоборотные активы по мере их использования превращаются в оборотные в виде части средств, полученных от продажи продукции (работ, услуг) [34, с.107].

Организации обязаны ежемесячно начислять износ, применяя один из способов начисления амортизации. Расчет амортизации осуществляется по данным инвентарных карточек.

Данные инвентарных карточек группируют по видам и принципу использования объектов, а в пределах каждой группы группируют по направлениям затрат, на которые относится начисленная амортизация [29, с.91].

Согласно положению по бухгалтерскому учету начисление амортизации осуществляется одним из следующих способов:

- линейным;
- списания стоимости объекта пропорционально объему продукции (работ, услуг);
- уменьшаемого остатка;
- списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Для учета амортизации используют пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». По своей структуре данный счет является пассивным и имеет кредитовое сальдо. Кредитовое сальдо счета 02 отражает:

во-первых, сумму начисленной амортизации по поступившим и действующим основным средствам;

во-вторых, сумму возмещенной (накопленной) стоимости основных средств с момента вступления их в эксплуатацию до отчетного периода или до полного выбытия [19, с.68].

По дебету отражают сумму амортизации по выбывшим основным средствам.

Общая схема корреспонденции счетов при начислении амортизации основных средств, представлена на рисунке 1.5.

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

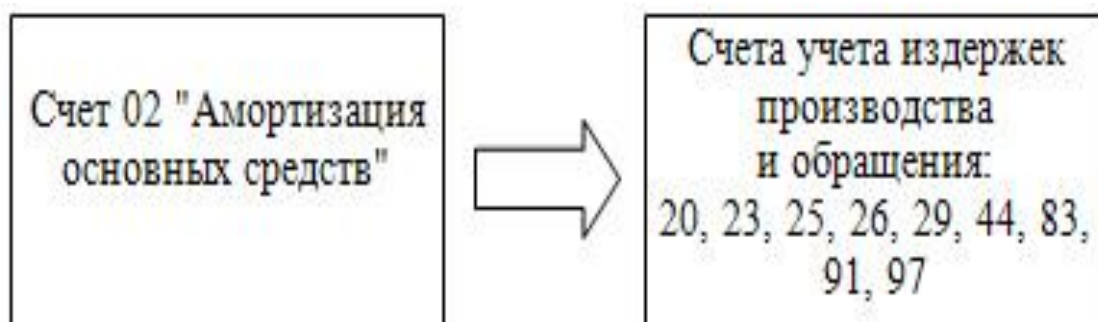


Рисунок 1.5 - Общая схема корреспонденции счетов при начислении амортизации основных средств.

Начало и конец начисления амортизации — с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода или соответственно выбытия основного средства. После окончания срока полезного использования основных средств амортизация не начисляется [28, с.137].

Начисленную сумму амортизации относят на затраты производства и расходы на продажу, что оформляется проводкой:

Д-т 20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу» и др.

К-т 02 «Амортизация основных средств».

По основным средствам, сданным в аренду, арендодатель сумму начисленной амортизации отражает по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

При выбытии основных средств во всех случаях делаются проводки:

Д-т 02 «Амортизация основных средств»;

К-т 01 «Основные средства» - на сумму накопленной амортизации»;

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 3 «Выбытие основных средств»

К-т 01 «Основные средства» - на остаточную стоимость основных средств».

В международных стандартах фин. отчетности (МСФО 4 «Учет амортизации» и 16 «Основные средства») амортизация основных средств определяется как периодическое распределение амортизируемой стоимости на протяжении срока полезной службы активов.

Рассмотрим особенности учета амортизации основных средств в отдельных странах [17, с.186].

В Польше амортизация начисляется по определенной схеме с использованием срока и коэффициентов для конкретных групп основных средств. Величина начисленного износа обычно колеблется в зависимости от количества рабочих изменений, уровня технологического прогресса, производственных мощностей и срока эксплуатации, согласно налогового законодательства.

В Португалии разрешается использовать только линейный метод начисления амортизации.

В Люксембурге амортизационные отчисления не начисляются по активам, имеющим не определенный срок эксплуатации.

В Бельгии Закон допускает следующие методы амортизации: линейный, уменьшаемого остатка, удвоенных амортизационных отчислений, ускоренной

амортизации по определенным активам (например, энергосберегающие инвестиции).

Во Франции используется преимущественно прямолинейный метод, но ликвидационная стоимость при этом не указывается.

В Нидерландах и Испании нормы амортизации не совпадают с нормами, предусмотренными налоговым законодательством.

В американской учетной практике применяется многовариантность выбора метода, определения величины износа.

Выбор метода износа и сроки полезного действия амортизируемого актива осуществляет руководство предприятия самостоятельно, то есть решение принимается на основании профессионального суждения бухгалтера о данном вопросе [39, с.183].

Важно подчеркнуть, что в системе США могут пересматриваться нормы амортизации, но сама оценка объекта пересмотру не подлежит.

Это связано с тем, что, изменяя оценку, бухгалтер нарушает принцип соответствия - сопоставление прежде понесенных расходов с полученными в данном отчетном периоде доходами, что искажает финансовый результат и приводит к необоснованному изменению налогооблагаемой прибыли.

В Дании ставки амортизации существуют в отдельности и для финансового учета, и для налогового учета.

Обычно здесь используют прямолинейный метод (здания и сооружения - 50-100 лет; основные производственные средства - начиная с 3-х лет).

Практика капитализации финансовых расходов на создание собственных активов на протяжении периода, когда они становятся пригодными к использованию, в Дании законом разрешается, однако широкого признания данная практика не приобрела [31, с. 72-74].

В законодательстве Германии не предусмотрено конкретных единых методов амортизации. На практике чаще всего применяются прямолинейный метод и метод уменьшения остатка. Сроки службы активов, как правило, устанавливаются по специальным отраслевым налоговым таблицам.

В таблице 1.2 представлены основные методы начисления амортизации, используемые в практике учета немецких предприятий.

Таблица 1.2 - Методы начисления амортизации в Германии

Метод начисления амортизации	Содержание
Линейная амортизация	Линейный метод относится к наиболее распространенным. Налоговое право рассматривает его как обычный метод амортизации
Дегрессивная амортизация	При дегрессивной амортизации на базовую стоимость в течение периода эксплуатации начисляются уменьшающиеся с каждым последующим годом амортизационные отчисления. В начале срока эксплуатации начисляется сравнительно высокая сумма годовой амортизации, к концу срока эксплуатации она постоянно снижается. При геометрически-дегрессивной амортизации амортизационные отчисления снижаются с каждым последующим годом на определенный процент и образуют, таким образом, геометрический ряд. Особой формой арифметически-дегрессивной амортизации является начисление амортизации по сроку полезного использования
Прогрессивная амортизация	Прогрессивная амортизация - это метод начисления амортизации, при котором сумма амортизационных отчислений увеличивается с каждым последующим годом в течение срока эксплуатации объекта имущества. Как и при дегрессивном методе, изменение амортизационных отчислений по годам может происходить в геометрической или арифметической прогрессии. Прогрессивную амортизацию можно использовать для оборудования, которое постепенно достигает полной загрузки, например, на электростанции, транспортных предприятиях или газопроводах. Налоговое право запрещает использование прогрессивной амортизации
Начисление амортизации пропорционально производительности основных средств	Начисление амортизации пропорционально производительности основных средств осуществляется по мере их загрузки. Для определения суммы ежегодных амортизационных отчислений базовая стоимость оборудования делится на прогнозируемый объем производства за весь период эксплуатации и умножается на объем производства отчетного года. Метод начисления амортизации пропорционально производительности основных средств часто используется в учете расходов и является допустимым как в торговом, так и налоговом праве. Этим методом пользуются в основном организации, которые занимаются добычей сырья, и могут рассчитать общую стоимость месторождения и амортизировать его по мере разработки
Комбинация методов амортизации	Торговое право не обязывает использовать какой-то определенный метод амортизации, но требует, чтобы выбранный метод исходил из первоначальной стоимости объекта имущества и распределял ее согласно принципам бухгалтерского учета на плановый срок эксплуатации. Следовательно, комбинация методов амортизации допустима, если она была предусмотрена в плане амортизации и закреплена в учетной политике. Такая комбинация трактуется как самостоятельный метод амортизации

В таблице 1.3 показаны преобладающие методы начисления амортизации в разных странах.

Таблица 1.3 - Преобладающие методы начисления амортизации основных средств в разных странах

Страна	Метод начисления амортизации
Бельгия	Прямолинейный или принцип снижения отчислений
Великобритания, Ирландия	Норма налогового законодательства
Греция	Норма налогового законодательства
Дания	Прямолинейный
Италия	Норма налогового законодательства (ускоренный метод)
Люксембург	Прямолинейный
Германия	Прямолинейный
Португалия	Только прямолинейный
Франция	Прямолинейный
Швеция	Прямолинейный

Исходя из представленных в таблице 1.3 данных, можно сделать вывод о том, что в большинстве стран преобладает прямолинейный метод начисления амортизации.

Итак, термин «амортизация» в российском учете прямо не определен. Однако ряд нормативных документов Минфина России разъясняет это понятие, основным из таких документов является ПБУ 6/01 «Учет основных средств»,

На мой взгляд, амортизация представляет собой процесс постепенного перенесения стоимости объекта основных средств на издержки производства и обращения и выступает источником финансирования развития предприятия.

2 Учет амортизации основных средств и ее раскрытие в отчетности ООО «Крестьянское хозяйство Макарова И.М.»

2.1 Организационно-экономическая характеристика организации

Общество с ограниченной ответственностью «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» было зарегистрировано 11 августа 2003 года. Общество зарегистрировано Инспекцией Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Пензенскому району Пензенской области.

Генеральный директор организации – Хайров Шамиль Рифатович. Компания ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» находится по юридическому адресу 440068, Пензенская область, город Пенза, Нагорный проезд, 2а.

Организации «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» присвоены ИНН/КПП 5829043365 / 583701001, ОГРН 1035801702463 от 11 августа 2003 г., ОКПО 83911986.

Виды деятельности (по кодам ОКВЭД):

- производство пищевых продуктов, включая напитки;
- производство продуктов из мяса и мяса птицы;
- производство готовых и консервированных продуктов из мяса, мяса птицы, мясных субпродуктов и крови животных.

ОКВЭД 2017:

- обрабатывающие производства;
- производство пищевых продуктов;
- переработка и консервирование мяса и мясной пищевой продукции;
- производство продукции из мяса убойных животных и мяса птицы;
- производство соленого, вареного, запеченного, копченого, вяленого и прочего мяса.

Виды продукции (по кодам ОКПД):

- изделия кулинарные подмороженные и замороженные рубленые без гарнира;
- блюда обеденные вторые мясные (мясо содержащие) консервированные.

За время успешной работы ассортимент вырабатываемой продукции значительно расширился и сейчас составляет более 140 наименований колбасных изделий: деликатесных, сырокопченых, полукопченых, вареных колбас, сосисок, сарделек, из которых более 40 наименований разработаны специалистами нашего предприятия. Основу этих разработок составляют потребительский спрос, пищевая ценность и рациональное использование сырья.

Особое внимание в Крестьянском Хозяйстве уделяется сохранению традиционного вкуса. Предприятие полностью оснащено высокотехнологичным импортным оборудованием Австрийских, Швейцарских, Испанских и Германских производителей.

Миссия ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» состоит в том, чтобы применять только натуральные продукты: мясо, молоко, яйца, соль, сахар, специи и производить качественную продукцию на рынок пищевой продукции. Логотип Общества представлен на рисунке 2.1.



Рисунок 2.1 – Логотип ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.»

ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» - собственник имущества, которое приобретено в процессе его деятельности.

ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» осуществляет владение, пользование и распоряжение собственным имуществом по своему усмотрению в соответствии с целями своей деятельности и назначением имущества.

Имущество общества учитывается на отдельном балансе (приложение А). Также данное общество имеет право на привлечение заемных средств.

Проведем оценку структуры и изменения баланса в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» за 2015-2017 гг. в таблице 2.1

Таблица 2.1 - Динамика и структура баланса в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.»

Статьи актива баланса	2015 г.		2016 г.		2017 г.	
	тыс. руб.	% к итогу	тыс. руб.	% к итогу	тыс. руб.	% к итогу
АКТИВ						
1.1 Нематериальные активы	79	0,01	79	0,05	79	0,04
1.2 Основные средства	38519	27,49	34687	22,45	35984	21,95
Итого по разделу I	38598	27,5	34766	22,5	36063	22,5
2.1 Запасы	21517	15,3	36215	23,5	23041	14,4
2.2 Дебиторская задолженность	73576	52,4	82887	53,9	94009	58,6
2. 3 Денежные средства	6213	4,4	107	0,04	6773	4,2
2.4 Прочие оборотные активы	417	0,4	344	0,06	514	0,3
Итого по разделу II	101723	72,5	119553	77,5	124337	77,5
БАЛАНС	140321	100,0	154319	100,0	160400	100,0
ПАССИВ						
3.1 Уставной капитал	1000	0,7	1000	0,6	1000	0,6
3.2 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	118 400	84,4	131653	85,4	148706	92,7
Итого по разделу III	119400	85,1	132653	86,0	149706	93,3
4.1 Заемные средства	1200	0,8	900	0,5	200	0,1
4.2 Отложенные налоговые обязательства	11	0,01	13	0,01	12	0,01
Итого по разделу IV	1211	0,8	913	0,05	212	0,1
5.1.Кредиторская задолженность	19711	14,1	20753	13,5	10482	6,6
Итого по разделу V	19711	14,1	20753	13,5	10482	6,6
БАЛАНС	140321	100,0	154319	100,0	160400	100,0

Как показывают данные таблицы 2.1, за период 2015-2017 годы имущество «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» возросло с 140 321 тыс. руб. до 160 400 тыс. руб.

Доля внеоборотных активов за рассматриваемый период снизилась на 5% и в 2017 году составила 22,5 %. Это связано со старением и списанием объектов основных средств, и с тем, что большинство объектов основных средств находятся в собственности у учредителей Общества.

Доля оборотных средств общества соответственно на 5% возросла и на конец рассматриваемого периода составила 77,5 %. Их рост обусловлен в первую очередь, медленно реализуемыми активами – в первую очередь краткосрочной дебиторской задолженностью, которые в 2017 году составили почти 59 % от общей стоимости имущества общества.

Собственный капитал в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» увеличился с 118 400 тыс. руб. до 148706 тыс. руб. Уставный капитал составляет весь период 1000 тыс. руб.

Структуру привлеченных средств образуют практически на 95 % кредиторская задолженность, которая за анализируемый период сократилась с 19711 тыс. руб. до 10482 тыс. руб., что благоприятно для Общества. Долгосрочные обязательства на 2015 год составили 1200 тыс. руб., но по мере их погашения к 2017 году их сумма составила 200 тыс. руб.

Финансовые результаты в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» за 2016-2017 гг. проанализируем по данным таблицы 2.2 (приложение В).

Таблица 2.2 - Динамика развития предприятия ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.», тыс. руб.

Показатели	2016 г.	2017 г.	Отклонение (+;-) 2017 г. от 2016 г.
1	2	3	4
Выручка от реализации продукции	609 277	734 221	124 944
Себестоимость реализованной продукции	565 433	694 320	128 887
Валовая прибыль (убыток)	43 844	39 901	- 3 943

Продолжение таблицы 2.2

1	2	3	4
Коммерческие расходы	713	830	117
Управленческие расходы	12 927	13 259	332
Прибыль (убыток) от продаж	30 204	25 812	-4 392
Прочие доходы	141	589	448
Прочие расходы	13 335	5 142	-8 193
Прибыль (убыток) до налогообложения	16 885	21 229	4 344
Текущий налог на прибыль	3 632	4 176	544
Чистая прибыль (убыток)	13 523	17 053	3 800

Данные таблицы 2.2 показывают, что на предприятии за анализируемый период произошел как рост, так и спад по приведенным показателям. Так выручка от реализации в 2017 г. по сравнению с 2016 г. увеличилась на 124 944 тыс. руб., и составила 734 221 тыс. руб. Однако в то же время себестоимость по реализуемой продукции возросла почти на 129 000 тыс. руб., что привело к снижению темпа роста прибыли от оказания услуг.

В ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» имелись как коммерческие, так и управленческие расходы, которые в рассматриваемом периоде имели тенденцию к их увеличению. Прибыль от продаж за период 2016-2017 гг. уменьшилась с 30 204 тыс. руб. до 25 812 тыс. руб.

В рассматриваемом обществе увеличились на 448 тыс. руб. прочие доходы (2017 г.- 589 тыс. руб.) и существенно уменьшились прочие расходы на 8 193 тыс. руб. (2017 г.- 21 229 тыс. руб.). Чистая прибыль за 2016-2017 годы увеличилась на 3800 тыс. рублей и составила 17 053 тыс. руб.

Организационная структура предприятия имеет линейно-функциональную форму, поэтому в данной структуре выделяю линейные и функциональные подразделения.

Возглавляет рассматриваемое предприятие директор, в подчинение которого находятся его заместитель, главный бухгалтер, технолог.

Отдел продаж и производственные отделы подчиняются заместителю директора.

Контроль и отражение на счетах бухгалтерского учета всех осуществляемых предприятием хозяйственных операций осуществляет главный

бухгалтер, также он обеспечивает и формирует в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете учетную политику предприятия, исходя строго из его структуры и особенностей деятельности, а также необходимости обеспечения финансовой устойчивости, законности, своевременности и правильности оформления бухгалтерских документов.

Бухгалтерский учет и все записи о хозяйственных операциях ведутся на компьютере в программе «1: С Бухгалтерия 7.7».

Организация использует рабочий план счетов, разработанный на основе типового плана счетов.

Хозяйственные операции в бухгалтерском учете ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» оформляются типовыми первичными документами. Типовые первичные документы утверждены законодательно, а также формами, которые разработаны на предприятии самостоятельно.

Налоговый учет в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» ведется в регистрах, которые также разработаны организацией самостоятельно. Учетные документы хранятся в ООО в электронном виде в течение пяти лет.

Инвентаризация материалов, товарных запасов и расчетов в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» проводится на 31 декабря отчетного года, а также в тех случаях, которые предусмотрены законом.

Инвентаризация основных средств обычно проводится в Обществе один раз в три года, что соответствует порядку проведения инвентаризации основных средств, предусмотренных Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденных Приказом МФ РФ от 29.07.1998г. № 34н, Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных Приказом МФ РФ от 13.06.1995 г. №49.

Таким образом, была рассмотрена организационно-экономическая характеристика ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.»

2.2 Учет, расчет амортизации основных средств и ее раскрытие в отчетности предприятия

Бухгалтерский учет в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» ведется в соответствии с порядком, предусмотренным учетной политикой Общества. Одним из объектов бухгалтерского учета в рассматриваемом Обществе являются основные средства.

Рассматривая структуру основных средств Общества следует отметить, что наибольший удельный вес в их составе занимают машины и транспортные средства на их долю приходится около 80%. Также в состав основных средств, входят: здания, земельные участки, производственный и хозяйственный инвентарь прочие объекты основных средств.

В соответствии с Учетной политикой Общества к амортизируемому имуществу в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» относится имущество, которое используется фирмой для целей извлечения дохода и которое принадлежит компании на праве собственности. При этом срок полезного использования такого имущества должен быть более 12 месяцев, а первоначальная стоимость превышать 40 000 руб. - для целей бухгалтерского учета и 100 000 руб. в целях исчисления налога на прибыль. (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Следовательно, Обществом применяется в учете ПБУ 18/02 «Учет расчету по налогу на прибыль Организаций, утвержденное Приказом МФ РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н, согласно которому разница в начислении амортизации в налоговом и бухгалтерском учете отражается записями на счетах 09 «Отложенные налоговые активы», 77 «Отложенные налоговые обязательства».

В ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» в бухгалтерском учете в отношении объектов основных средств и начисления на них амортизации отражаются следующие операции:

- закупка основных средств на предприятие;

- постановка на учет приобретенных основных средств;
- начисление амортизации на объекты основных средств;
- выбытие объектов основных средств.

Вся информация о поступлении основных средств в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» сначала отражается на активном калькуляционном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», где собираются все затраты, связанные с вводом и поступлением объектов основных средств в эксплуатацию.

В соответствии с рабочим планом счетов ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» открыты следующие субсчета:

- 08.1 – приобретение земельных участков;
- 08.2 – приобретение объектов природопользования;
- 08.3 – строительство объектов основных средств;
- 08.4 – приобретение объектов основных средств.

Затраты, на приобретение объектов основных средств, относят в дебет счета 08 на соответствующие субсчета с кредита счетов 60, 76 и других, без учета «входного» налога на добавленную стоимость. Суммы этого налога первоначально накапливаются на промежуточном счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчета: «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств».

Поступившие в эксплуатацию основные средства ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» учитываются на субсчетах к активному счету 01 «Основные средства»:

- 01.1 – здания;
- 01.2 – сооружения;
- 01.3 – машины и оборудование;
- 01.5 – транспортные средства;
- 01.6 – производственный и хозяйственный инвентарь;
- 01.9 – другие виды основных средств.

По дебету записывают первоначальную стоимость поступивших основных средств, а по кредиту – выбытие основных средств. Основанием для выполнения записей в бухгалтерских регистрах являются: акты приемки-передачи ОС-1, акты списания ОС-4, счета, счета-фактуры, платежно-расчетные документы.

Имущество, в сумме всех затрат, связанных с его приобретением, приходится по дебету счета 01 «Основные средства» соответственно с кредита счета 08.

Аналитический учет амортизации основных средств ведется по их видам и отдельным инвентарным объектам. Аналитический учет основных средств Общество ведет в инвентарных карточках учета основных средств. Заполненные инвентарные карточки регистрируются в описях инвентарных карточек по учету основных средств. В карточках описывается краткая характеристика объектов и отдельных его элементов. Карточки составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии предприятия.

Учет амортизации объектов основных средств осуществляется на счете 02 «Амортизация основных средств». Амортизация начисляется способом списания стоимости основных средств по сумме чисел лет срока полезного использования - исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и остаточного срока службы оборудования, согласно учетной политике организации. Установлено, что Срок полезного использования определяется при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Все объекты основных средств, находящиеся у организации на правах собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления являются объектами для начисления амортизации в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.».

По поступившим основным средствам начисление амортизационных отчислений проводится с 1-го числа месяца, следующего за месяцем поступления. По выбывшим основным средствам начисление амортизационных отчислений прекращаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем

выбытия. Это означает, что, если объект оприходован в организации, например, 5 января, т.е. фактически эксплуатировался весь январь, первоначальный износ по нему будет начислен только в отчет за февраль.

Переоценка основных средств в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» не производится.

Основные средства на предприятие поступают либо при приобретении их у поставщиков покупки, либо если поступают в безвозмездное поступление.

Рассмотрим на примере одного месяца операции по движению основных средств:

В июне 2017 года в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» приобрело в ООО «Ионикс» весы ВПА - 300 (паспорт № 984766930, номер 05256-р6, дата выпуска – октябрь 2016 год) стоимостью 48 380 рублей, в том числе НДС – 7 380 рублей. При покупке весов имели место дополнительные транспортные расходы, в размере 1770 рублей, включая НДС. Нормативный срок службы - 5 лет. При приемке весов ВПА – 300 в организации оформлен акт о приеме-передаче объекта основных средств под № 735 от 14.06 2017. Также заведена инвентарная карточка учета объекта основных средств № 735 от 14.06. 2017. По данному факту хозяйственной жизни Обществом были оформлены бухгалтерские записи, приведенные в таблице 2.3.

Таблица 2.3 - Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни
ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.»

Дата	Содержание фактов хозяйственной жизни	Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5
10.06.	Приобретение весы ВПА – 300 (основание - счет-фактура № 465 от 10.06.2017 г.)	08.4	60.1	41 000
10.06.	Выделен НДС по счет-фактуре № 465 от 10.06. 2017 г.	19.1	60.1	7 380
11.06.	Оплачен счет № 465 от 10.06. 2017 г.	60.1	51	48 380
12.06.	Отражены дополнительные транспортные расходы по перевозке весов (основание счет-фактура № 573 от 12.06. 2017 г.)	08.4	60.1	1500

Продолжение таблицы 2.3

1	2	3	4	5
12.06.	Выделен НДС по счет - фактуре № 573 от 12.06. 2017 г.	19.1	60.1	270
13.06.	Оплачен счет № 573 от 12.06. 2017 г.	60.1	51	1770
14.06.	Оприходована весы ВПА-300 (основание акт приема № 735 от 14.06. 2017 г.)	01.1	08.4	44 270
14.06.	Сумма входного НДС принята к вычету	68.2	19.1	7 650
01.07.	Начисление амортизации по весам ВПА -300 (инвентарная карточка № 735)	20.4	02.1	1229,72

На рассматриваемом предприятии используется способ списания стоимости основных средств по сумме чисел лет срока полезного использования. Произведены бухгалтером следующие расчеты:

Общее количество лет = 1+2+3+4+5 = 15.

Амортизационные отчисления за первый год составили:

$44\,270 \cdot 5/15 = 14\,756,67$ руб.

Сумма амортизации за месяц составляет: $14\,756,67 / 12 = 1229,72$ руб.

По безвозмездно полученному имуществу Обществом были произведены следующие бухгалтерские записи, приведенные в таблице 2.4.

Таблица 2.4 - Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни

Дата	Содержание фактов хозяйственной жизни	Дт	Кт	Сумма
14.08.	Безвозмездное получение компрессора ТАГ 4561Т (основание акт приемки - передачи №140808 от 14.08. 2017 г.)	08.4	98.2	42 502
15.08.	Компрессор принят к бухгалтерскому учету (основание акт приема № 824 от 15.08. 2017 г.)	01.1	08.4	42 502
01.09.	Начислена амортизация по объекту основных средств № 824	20.4	02.1	1770,92
01.09.	Списание амортизации по компрессору ТАГ 4561Т	98.2	91.1	1770,92

По расчету амортизации бухгалтер произведет следующие расчеты:

Сумма чисел лет = $1+2+3 = 6$.

Сумма амортизационных отчислений за 1-ый год = $42\,502 \text{ руб.} \cdot 3/6 = 21\,215 \text{ руб.}$

Сумма амортизации за месяц = $21\,215 \text{ руб.} / 12 \text{ мес.} = 1\,770,92 \text{ руб.}$

В соответствии с п. 29 ПБУ 6/01 и п. 75 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств объекты основных средств могут быть списаны с баланса ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» по следующим причинам:

- продажа объекта основных средств другому лицу;
- списание в случае морального и (или) физического износа;
- передача объектов основных средств в виде вклада в уставный капитал другой организации;
- ликвидация при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- передачи по договорам мены, дарения;
- передачи дочернему (зависимому) обществу от головной организации;
- недостачи и порчи, выявленных при инвентаризации активов и обязательств;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;
- в иных случаях.

Для определения целесообразности и непригодности объектов основных средств к дальнейшему использованию в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» создана комиссия, в состав которых входят должностные лица, в том числе и главный бухгалтер. В компетенцию комиссии входит:

- осмотр объекта, подлежащего списанию;
- установление причин его списания;
- выявление лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объекта;
- оценка возможности использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта;

- осуществление контроля за изъятием из списываемых объектов цветных и драгоценных металлов, определение их количества, веса.

Комиссией составляется акт на списание основных средств форма № ОС-4, или акт на списание автотранспортных средств форма № ОС-4а (с приложением актов об авариях, причинах, вызвавших аварию, если они имели место). Эти акты утверждаются руководителем организации и передаются в бухгалтерию. На основании оформленных актов делаются соответствующие записи в инвентарных карточках, которые хранятся в течение срока, определяемого руководителем организации.

Если объекты безвозмездно передаются по договору дарения либо в собственность другого юридического лица в обмен на другой товар по договору мены, то такие факты хозяйственной жизни оформляются актом приемки-передачи основных средств по форме № ОС-1. Списание стоимости этих объектов производится на основании указанного акта с приложением договора дарения и письменного сообщения (авизо) принимающей организации о принятии к бухгалтерскому учету этого объекта.

Бухгалтерский учет фактов хозяйственной жизни, связанных с выбытием объектов основных средств, ведется на результативном счете 91-2 «Выбытие основных средств». Рассматривая экономико-правовую сущность процесса учета по этому счету, необходимо четко разграничивать понятия «выбытие» и «продажа основных средств».

Выбытие – это списание стоимости объектов основных средств, которые выбывают или постоянно не используются в деятельности организации.

Согласно действующему Плану счетов бухгалтерского учета и принятой учетной политике ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» ведет учет выбытия основных средств в составе счетов 01 «Основные средства», на отдельном субсчете «Выбытие».

В соответствии с учетной политикой ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.», списание объектов основных средств стоимостью не более 40 000 руб. за единицу производится на счета учета затрат по мере их отпуска в

производство или эксплуатацию.

Основные средства в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» выбывают вследствие полного их износа. Рассмотрим порядок списания объекта основных средств в данном обществе.

В марте 2017 года бухгалтер ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» списывает с бухгалтерского учета перфоратор Bosh 4535 № 233 (паспорт № 57983945, заводской номер 4755-т62, дата выпуска - ноябрь 2007, нормативный срок службы перфоратора -10 лет) вследствие его полного износа и непригодности к эксплуатации.

Первоначальная стоимость перфоратора 47 000 рублей, сумма накопленной амортизации на начало месяца 46 928,79 рублей.

В бухгалтерии были оформлены следующими фактами хозяйственной жизни, представленными в таблице 2.5.

Таблица 2.5 - Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни

Дата	Содержание фактов хозяйственной жизни	Дт	Кт	Сумма
31.03.	Начислена амортизация по перфоратору Bosh 4535 (инвентарная карточка № 233)	20.4	02.1	71,21
23.03.	Выбытие объекта основных средств № 233	01.2	01.1	47000
23.03.	Списана сумма начисленной амортизации по перфоратору № 233	02.1	01.2	47000
23.03.	Списан с баланса объект № 233	91.2	01.2	47000
23.03.	Оприходован металлолом	10.6	91.1	1350
24.03.	Продан металлолом	62.1	91.1	1144,07
24.03.	Списан металлолом по себестоимости	91.2	10.6	1350
24.03.	Поступила оплата по проданному металлолому	51.1	62.1	1350
24.03.	Отражен убыток от списания основного средства № 233	99	91	45855,93

При ликвидации перфоратора был оформлен акт о списании объекта основных средств № 134 от 23.03.2017 г., в котором была указана причина списания.

Также вследствие утилизации в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» был получен металлолом, который организация оприходовала и в дальнейшем реализовала.

Продажа также рассматривается как элемент выбытия основных средств, однако она означает передачу права собственности (владения, пользования и распоряжения) одним лицом другому лицу на возмездной основе, которая проявляется в процессе сделки купли-продажи или обмена.

Рассмотрим порядок отражения на счетах бухгалтерского учета факта хозяйственной жизни по продаже объекта основных средств в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.».

В сентябре 2017 года ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» приняло решение о продаже бензинового генератора REDVERG стоимостью 58 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту продажи данного объекта основных средств составила 18 000 руб.

В бухгалтерском учете ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» продажа бензинового генератора REDVERG была отражено записями (таблица 2.6).

Таблица 2.6 – Корреспонденции счетов по продаже основного средства в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.», руб.

Факт хозяйственной жизни	Сумма	Д ^Г	К ^Г	Документальное оформление
1	2	3	4	5
Списана первоначальная стоимость бензинового генератора	58 000	01.3 «Выбытие»	01.1	ОС-1
Списана начисленная амортизация по бензиновому генератору	18 000	02	01.3 «Выбытие»	
Списана остаточная стоимость бензинового генератора	40 000	91.2	01.3 «Выбытие»	

Продолжение таблицы 2.6

1	2	3	4	5
Акцептован счет транспортной организации за доставку покупателю	2 350	91.2	60	Счет, договор
Начислен НДС	423	19	60	Счет-фактура
Отражена сумма выручки от продажи	70 800	62	91.1	Счет
Начислен НДС на продажу	10 800	91.3	68	
Финансовый результата продажи бензинового генератора (прибыль)	17 650	99	91.9	Справка в бухгалтерии

Как показало исследование, бухгалтерский учет выбытия основных средств в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» организуется в соответствии с требованиями ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и принятой на 2017 год учетной политикой.

Положительно можно оценить тот факт, что в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» создана комиссия для определения непригодности объектов основных средств к дальнейшему использованию и целесообразности их списания. Это позволяет избежать необоснованного списания объектов основных средств, а также обеспечивает контроль за использованием оставшихся после ликвидации объектов основных средств отдельных узлов, деталей, материалов, цветных и драгоценных металлов.

Результаты начисленной амортизации по объектам основных средств оформляются в «Ведомости износа основных средств», которая ежемесячно составляется бухгалтерией ООО «Крестьянское хозяйство Макарова И.М.». Данная ведомость составляется по объектам основных средств, числящимся на начало месяца, нормативный срок службы которых еще не истек.

После этого данные по начисленной амортизации основных средств записи в регистрах бухгалтерского учёта, предусмотренных программой 1С бухгалтерия, на основании которой формируется бухгалтерский баланс.

В ООО «Крестьянское хозяйство Макарова И.М.» операции по ликвидации всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют

актом на списание основных средств (ф. №ОС-4), а списанием грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа - актом на списание автотранспортных средств (ф. №ОС-4а). В этих актах указывают сумму начисленной амортизации объектов основных средств.

Основанием для записей на счетах бухгалтерского учета операций по начислению износа основных средств служат ООО «Крестьянское хозяйство Макарова И.М.» на основании «Ведомости износа основных средств» делаются записи в регистрах бухгалтерского учета, предусмотренных программой 1С Бухгалтерия.

Амортизационные отчисления в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» за отчетный период рассчитываются в «Ведомости по счету 02» «Амортизация основных средств», которая служит основанием для отражения амортизации и износа основных средств на соответствующих счетах бухгалтерского учета. В ней указываются:

- восстановительная стоимость основных средств;
- дата ввода в эксплуатацию объекта основных средств;
- шифр амортизационных отчислений;
- норма амортизационных отчислений;
- сумма начисленного износа;
- остаточная стоимость объекта основных средств;
- шифр учета затрат.

В бухгалтерском балансе ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» основные средства указываются по их остаточной стоимости - строка «Основные средства» раздел I «Внеоборотные активы». Из дебетового остатка счета 01 «Основные средства» следует вычесть кредитовый остаток по счету 02 «Амортизация основных средств».

В пояснительной записке к бухгалтерскому балансу рассматриваемого Общества в пункте 2 «Основные средства» отражается наличие и движение основных средств Общества (приложение Б).

В таблице представлены основные группы основных средств

организации, а именно: здания, сооружения, машины и оборудование, производственный и хозяйственный инвентарь, земельные участки и другие виды основных средств. В таблице 2.7 отражено начисление амортизации на объекты основных средств ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.».

По данным таблицы 2.7 видно, что, по состоянию на 31 декабря 2017 года остаток по счету 01 составляет 83 728 тыс. руб., по счету 02 – 47 744 тыс. руб., следовательно, остаточная стоимость основных средств по состоянию на 31 декабря 2017 года составит 35 984 тыс. руб.

Таблица 2.7 - Начисление амортизации на объекты основных средств в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.»

Группа основных средств	На начало года			На конец года		
	Первоначальная стоимость	Амортизация	Остаточная стоимость	Первоначальная стоимость	Амортизация	Остаточная стоимость
Здания						
за 2017 г.	9 732	(2 392)	7 340	9 732	(2 715)	7 017
за 2016 г.	9 732	(2 068)	7 664	9 732	(2 392)	7 340
Машины и оборудование (кроме офисного)						
за 2017 г.	65 267	(38 221)	27 046	73 664	(44 996)	28 668
за 2016 г.	61 998	(31 446)	30 552	65 267	(38 221)	27 045
Производственный и хозяйственный инвентарь						
за 2017 г.	10	(8)	2	-	-	-
за 2016 г.	10	(7)	3	10	(8)	2
Земельные участки						
за 2017 г.	299	-	299	299	-	299
за 2016 г.	299	-	299	299	-	299
Другие виды основных средств						
за 2017 г.	33	(33)	-	33	(33)	-
за 2016 г.	33	(33)	-	33	(33)	-
Итого основных средств						
за 2017 г.	75 341	(40 654)	34 687	83 728	(47 744)	35 984
за 2016 г.	72 073	(33 554)	38 519	75 341	(40 654)	34 684

Итак, на сегодняшний день учет амортизации основных средств, для ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» это важная составная часть учета основных средств, которая является одной из наиболее сложных задач учета для бухгалтерской службы в ООО.

2.3 Рекомендации по совершенствованию учета амортизации основных средств в ООО «Крестьянское хозяйство Макарова И.М.»

В результате исследований, проведенных в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» по организации учета амортизации основных средств можно предложить следующие рекомендации по их совершенствованию. В рассматриваемом Обществе используется начисление амортизации на объекты основных средств, способом списания стоимости основных фондов по сумме чисел лет срока полезного использования, поэтому рекомендацией совершенствования учета амортизации основных фондов на данном предприятии является выбор способа начисления амортизации.

Нами предлагается в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» применить на объекты основных средств линейный способ начисления амортизации.

На конкретном примере рассмотрим действующий способ начисления амортизации, а затем тот способ, который нами предлагается.

Итак, рассмотрим подробно начисление амортизации в «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» на компьютер №12 Отдела маркетинга и продаж.

Рассмотрим на примере действующий способ начисления амортизации, а затем предлагаемый.

Начисление амортизации в «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» на компьютер №12 Отдела маркетинга и продаж. Срок полезного использования - 5 лет, первоначальная стоимость - 42 000 руб.

Сумма чисел лет срока полезного использования = $1+2+3+4+5 = 15$.

Сумма амортизационных отчислений за 1-ый год = $42\ 000 * 5/15 = 14\ 000$ руб.

Сумма амортизационных отчислений в месяц = $14\ 000 / 12 = 1\ 166,67$ руб.

Сумма амортизационных отчислений за 2-ой год = $42\ 000 * 4/15 = 11\ 200$ руб.

Сумма амортизационных отчислений в месяц = $11\,200 / 12 = 933,3$ руб.

Сумма амортизационных отчислений за 3-ий год = $42\,000 * 3/15 = 8\,400$ руб.

Сумма амортизационных отчислений в месяц = $8\,400 / 12 = 700$ руб.

Сумма амортизационных отчислений за 4-ый год = $42\,000 * 2/15 = 5\,600$ руб.

Сумма амортизационных отчислений в месяц = $5\,600/12 = 466,67$ руб.

Сумма амортизационных отчислений за 5-ый год = $42\,000 * 1/15 = 2\,800$ руб.

Сумма амортизационных отчислений в месяц = $2\,800/12 = 233,3$ руб.

Остаточная стоимость = $42\,000 - 42\,000 = 0$.

Преимущество данного способа - ежегодное сокращение сумм амортизации, но существует и недостаток - сложность расчетов.

Если предприятие применит линейный способ начисления амортизации, то:

Сумма амортизационных отчислений за год = $42\,000/5$ лет = $8\,400$ руб.

Сумма амортизационных отчислений в месяц = 700 руб.

Главными преимуществами данного способа являются простота расчетов и, в результате, не остается не списываемого остатка суммы амортизации - таблица 2.8.

Таблица 2.8 - Начисление амортизации в «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» на компьютер №12 Отдела маркетинга и продаж

Год	Начисление амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования	Начисление амортизации линейным способом
1	14 000	8 400
2	11 200	8 400
3	8 400	8 400
4	5 600	8 400
5	2 800	8 400
Итого:	42 000	42 000

Помимо перечисленных рекомендаций, направлениями совершенствования учета основных средств в «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» могут быть следующие рекомендации.

1. Автоматизация бухгалтерского учета.

Это касается, прежде всего, критериев выбора программы по автоматизации бухгалтерского учета. В нынешних условиях рыночной экономики руководителям приходится контролировать все финансово-хозяйственные аспекты функционирования организации. Опираясь на результаты обработки информации, принимаются те или иные управленческие решения, взвешенность которых зависит от качества систематизирования исходных данных. Отсутствие достоверных сведений может привести к серьезным убыткам организации. Поэтому крайне важно выбрать качественное, отвечающее всем требованиям организации программное обеспечение.

Подготовка к автоматизации бухгалтерского учета организации начинается задолго до внедрения программного обеспечения (ПО), и объединяет несколько этапов: оптимизация; определение ее масштаба; выбор задачи; приобретение ПО и соответствующей техники.

Оптимизация- первый этап. Современные автоматические идентификационные системы (АИС) весьма восприимчивы к специфике организации. Для их настройки необходимо лишь правильно определиться с исходными параметрами. Перед приобретением ПО осуществляется, полный анализ системы бухгалтерского учета организации: план счетов, используемый анализ, первичная документация, форма учетных регистров. По ходу оптимизации выявляются слабые места для увеличения эффективности системной работы в будущем. Большинство организаций, внедряющих АИС, не уделяет этому этапу должного внимания, и переносят старые проблемы в обновленную среду.

Определение масштаба автоматизации. На втором этапе подготовки выясняется объем автоматизации бухгалтерии и порядок переноса в электронную базу выбранных разделов учета. Вопрос актуален лишь для

больших организаций, поскольку малые сразу предоставляют всю информацию о делах организации.

Постановка задачи. Заключается в определении списка документов и регистров, нужных юридическому лицу, которые будет предоставлять автоматизированный бухгалтерский учет, а также требований к ним. При стандартных настройках АИС выдает: первичную документацию, регистры, данные для внутренних нужд фирмы, бухгалтерскую отчетность и расчеты по налогам и прочим платежам.

Выбор ПО и техники. Итоги оптимизации, порядок и масштаб автоматизации, постановка задачи – необходимые условия окончательного выбора бухгалтерской программы организацией. В другом случае может случиться, что приобретенная ранее программа не обладает нужными функциями для эффективной обработки данных. Это чревато незапланированными тратами на новую программу. Вопрос выбора техники не включен в бухгалтерские обязанности, однако весьма важен для всех. Компьютер выбирается по следующим критериям: установленное бухгалтерское ПО. Для одних АИС требуется больше ресурсов, другим меньше. Для сетевых информационных технологий компьютер должен быть мощнее, количество операций.

Чем интенсивнее хозяйственная деятельность организации, тем больше проводок вводится в ПО. Обработка большого объема данных требует значительных ресурсов, следовательно, на большом предприятии должен быть компьютер помощнее.

Запуск процесса автоматизации бухгалтерского учета. Полноценное прохождение подготовки к внедрению АИС может означать лишь одно – организации готова выйти на более высокий уровень своего развития. Когда программное обеспечение приобретено, решены все технические вопросы, можно приступить к работе с ней. Внедрение осуществляется собственными силами или с помощью специализированной сторонней организации. Второй

вариант дороже, однако стоит того, поскольку требует сравнительно много времени и усилий квалифицированных и опытных мастеров.

Прогресс сделает свое дело, а время внесет свои коррективы. Если даже случится, что вид хозяйственной деятельности ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» изменится, что обязательно влечет за собой перенастройку плана счетов, форм первичной документации или автоматических проводок стандартных его операций, форм бухгалтерской и налоговой отчетности. В этой связи придется только донастроить программу на новый лад.

Как правило, производители программ отслеживают подобные нововведения и своевременно предлагают своим клиентам новые бланки. Таким образом, программа поможет избавиться от многих существующих недостатков как бухгалтерского учета в целом, так и его составных частей - основных средств.

2. Введение контроля за учетом основных средств.

Считаем очень важным фактором в рассматриваемой организации является введение дополнительного контроля за учетом основных средств и нематериальных активов со стороны руководства предприятия.

Данный факт означает сверку руководителем бухгалтерских документов, изучение нормативно-законодательных актов, действующих в данной области. Такой подход позволит более эффективно расходовать денежно-материальные средства на приобретение основных средств, нематериальных активов. Позволит тратить меньше времени на убеждение руководства в необходимости приобретения того или иного объекта, повысить дисциплину использования основных средств и нематериальных активов сотрудниками предприятия.

Кроме того, считаем, необходимо ввести анализ эффективности использования основных средств и нематериальных активов по данным бухгалтерского учета под непосредственным контролем руководителя предприятия. Руководство организации будет получать полную и достоверную картину состояния дел организации.

3. Ведение амортизационной политики по основным средствам.

Под воздействием научно-технической революции (НТР) особенно интенсивно происходит снижение стоимости средств производства, и в первую очередь их активной части.

Именно научные достижения в современных условиях оказывает активное влияние на сокращение срока морального износа. В среднем моральный износ активной части средств труда колеблется от трёх до семи лет. Снижение расходов по амортизации основных фондов можно достигнуть путём лучшего использования этих фондов.

В целом необходимо сделать вывод, что амортизация является важнейшим источником воспроизводства и научно-технического развития организации. Это связано не только с ее суммарной величиной, доля ее в себестоимости продукции составляет в среднем по промышленности от 20% до 40%, но и связана с минимальной, по сравнению с прибылью, зависимостью от результатов текущей хозяйственной и финансовой деятельности организации, а значит и с надежностью получения денежных ресурсов.

Эффективное использование амортизации создает финансовые стимулы для развития научно-технического прогресса в условиях организации. К такому использованию можно отнести: механизм ускоренной амортизации, который означает удвоение нормы амортизационных отчислений, то есть вдвое сокращается срок окупаемости, ускоряется выбытие старых основных фондов, и значит, стимулируются финансовые вложения в новые. Даже если окупившие себя, благодаря ускоренной амортизации основные средства физически не изнашивались, их выбытие позволит внедрить в производство более эффективную вновь появляющуюся в условиях развития научно-технического прогресса передовую технику и современные технологии.

Все выше произведенные расчеты свидетельствуют об эффективности предложенных мероприятий, так как улучшают структуру основных средств в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.», повышают эффективность их использования, тем самым улучшают финансовое положение организации.

Заключение

Тема, связанная с учетом амортизации основных средств, является весьма актуальной. Этому способствуют следующие факты: амортизация основных средств и их учет являются важной составной частью учета основных средств и в данном качестве имеют интерес для различных пользователей подобной информации; выбор оптимальной учетной политики начисления амортизации в большинстве помогает организации минимизировать налоги и ускорить процесс обновления парка оборудования; основные средства организации в своей совокупности составляют ее производственно - техническую базу и определяют производственную мощность; изменения и дополнения постоянно вносятся в нормативно-правовые акты в области учета амортизации основных средств организации; очень часто возникают сложности в процессе учета амортизации основных средств, в связи с несоответствием подзаконных нормативно- правовых актов законам РФ; учет амортизации основных средств является сложной задачей для бухгалтерской службы организации.

Амортизационными отчислениями называют незначительный процент от стоимости основных ресурсов, которые подвержены изнашиванию. К таким ресурсам, в частности, относятся: недвижимое имущество предприятия; машины и оборудование; производственные мощности.

Общая сумма затрат на обеспечение процесса производства складывается из многих показателей, среди которых присутствуют и вышеуказанные отчисления. Они не могут не влиять на итоговую цену товара, которая складывается из наценки и себестоимости.

Существует множество способов вычисления амортизации оборудования. Каждый из них базируется на учете основных средств.

Амортизационные отчисления и итоговая стоимость товара находятся в тесной связи друг с другом. Как следствие, всякие изменения на рынке, приводящие к снижению цен на товары определенной категории (например, нарочно стимулированное конкурирующими компаниями снижение цен)

способствуют увеличению времени, которое потребуется для перенесения стоимости средств. Для бизнеса эти процессы нежелательны. Отчисления в фонд придуманы, чтобы свести к минимуму отрицательные последствия подобных явлений. Увеличение эксплуатационного срока ресурсов путем их разумного использования также применяется в целях минимизации ущерба.

Объектом при написании ВКР послужило общество с ограниченной ответственностью «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.». Видами деятельности данного Общества являются: производство пищевых продуктов, включая напитки; производство продуктов из мяса и мяса птицы; производство готовых и консервированных продуктов из мяса, мяса птицы, мясных субпродуктов и крови животных.

ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» является собственником имущества, которое учитывается на отдельном балансе. За период 2015-2017 годы имущество Общества возросло с 140 321 тыс. руб. до 160 400 тыс. руб.

Доля внеоборотных активов за рассматриваемый период снизилась на 5% и в 2017 году составила 22,5 %. Это связано со старением и списанием объектов основных средств, и с тем, что большинство объектов основных средств находятся в собственности у учредителей Общества.

Доля оборотных средств общества соответственно на 5% возросла и на конец рассматриваемого периода составила 77,5 %. Их рост обусловлен в первую очередь, медленно реализуемыми активами – в первую очередь краткосрочной дебиторской задолженностью, которые в 2017 году составили почти 59 % от общей стоимости имущества общества.

Собственный капитал в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» увеличился с 118 400 тыс. руб. до 148706 тыс. руб. Уставный капитал составляет весь период 1000 тыс. руб.

Структуру привлеченных средств образуют практически на 95 % кредиторская задолженность, которая за анализируемый период сократилась с 19711 тыс. руб. до 10482 тыс. руб., что благоприятно для Общества.

Долгосрочные обязательства на 2015 год составили 1200 тыс. руб., но по мере их погашения к 2017 году их сумма составила 200 тыс. руб.

На предприятии за анализируемый период произошел как рост, так и спад по приведенным показателям. Так выручка от реализации в 2017 г. по сравнению с 2016 г. увеличилась на 124 944 тыс. руб., и составила 734 221 тыс. руб. Однако в то же время себестоимость по реализуемой продукции возросла почти на 129 000 тыс. руб., что привело к снижению темпа роста прибыли от оказания услуг. Прибыль от продаж за период 2016-2017 гг. уменьшилась с 30 204 тыс. руб. до 25 812 тыс. руб.

Бухгалтерский учет и все записи о хозяйственных операциях ведутся на компьютере в программе «1: С Бухгалтерия», версия 7.7. Одним из объектов бухгалтерского учета в рассматриваемом Обществе являются основные средства.

Рассматривая структуру основных средств Общества следует отметить, что наибольший удельный вес в их составе занимают оборудования, для производства продукции – около 35%, на машины и транспортные средства приходится более 31%. Также в состав основных средств, входят: здания (13%), сооружения (более 17 %), земельные участки и производственный и хозяйственный инвентарь.

В ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» в бухгалтерском учете в отношении объектов основных средств и начисления на них амортизации отражаются следующие операции: покупка основных средств; учет объектов основных средств; начисление амортизации; выбытие основных средств.

Учет амортизации основных средств, для ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» это важная составная часть учета основных средств, и она является одной из наиболее сложных задач для бухгалтерской службы организации. Объектами для начисления амортизации в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» являются объекты основных средств, находящиеся у организации на правах собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Начисление амортизации в ООО Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» на объекты основных средств, производится способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Амортизационные отчисления в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» за отчетный период рассчитываются в «Ведомости по счету 02» Амортизация основных средств», которая служит основанием для отражения амортизации и износа основных средств на соответствующих счетах бухгалтерского учета. В ней указываются: восстановительная стоимость основных средств; дата ввода в эксплуатацию объекта основных средств; шифр амортизационных отчислений; норма амортизационных отчислений; сумма начисленного износа; остаточная стоимость объекта основных средств; шифр учета затрат.

В пояснительной записке к бухгалтерскому балансу рассматриваемого Общества в разделе 2 «Основные средства» отражается наличие и движение основных средств Общества (приложение В). Так, по состоянию на 31 декабря 2017 года остаток по счету 01 составляет 83 728 тыс. руб., по счету 02 – 47 744 тыс. руб., следовательно, остаточная стоимость основных средств по состоянию на 31 декабря 2017 года 35 984 составит тыс. руб.

По итогам проведенных исследований по организации учета амортизации основных средств в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.» путями совершенствования является: введение системы забалансовых счетов по основным средствам, стоимостью менее 40 000 рублей за объект, т.к. амортизационные отчисления не будут начисляться на данные объекты; пересмотреть способ начисления амортизации основных средств и улучшения использования действующих основных фондов, после начисленной на них амортизации.

Изменение способа начисления амортизации по объектам основных средств повлечет за собой полное списание стоимости объектов основных средств, а также ежегодное сокращение сумм амортизации по основным средствам, что приводит к снижению себестоимости выполняемых работ.

Также в работе нами предложены рекомендации по совершенствованию учета основных средств и их амортизации в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.», а именно: автоматизация бухгалтерского учета; введение контроля за учетом основных средств и амортизационной политики по основным средствам. Все предложенные мероприятия будут способствовать совершенствованию ведения учета амортизации основных средств в ООО «Крестьянское Хозяйство Макарова И.М.».

Список использованных источников

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/ (дата обращения: 29.04.2018).

2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 N 14-ФЗ (ред. от 18.04.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/ (дата обращения: 29.04.2018).

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 30.04.2018).

4. Федеральный закон от 06.12. 2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.14 г. № 344 Трудовой кодекс РФ: федер. закон РФ от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ (ред. от 31.12.2017). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/ (дата обращения: 28.04.2018).

5. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ (в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 251-ФЗ). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/ (дата обращения: 27.04.2018).

6. Постановление Правительства РФ от 01.01 2002 № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (в ред. Постановления Правительства РФ от 10.12.2010 № 1011). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/ (дата обращения: 27.04.2018).

7. Постановление Госстандарта РФ от 26.12.1996 № 359 «Общероссийский классификатор основных фондов» (в ред. Постановления Госстандарта РФ от 14.04.1998 №359). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_26160/ (дата обращения: 25.04.2018).

8. Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_41013/ (дата обращения: 22.04.2018).

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (в ред. Приказа Минфина РФ от 18.12.2012 № 164-н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/ (дата обращения: 26.04.2018).

10. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 № 142-н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/ (дата обращения: 26.04.2018).

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 № 26-н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/ (дата обращения: 04.05.2018).

12. Приказ Минфина РФ от 29.07 1998 № 34-н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 № 186-н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/ (дата обращения: 26.04.2018).

13. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49-н «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 № 142-н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/ (дата обращения:

06.05.2018).

14. Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66-н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. Приказа Минфина РФ от 04.12.2012 № 154-н).

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 26.04.2018).

15. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» № 91-н (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 № 186-н). URL:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45140/ (дата обращения: 28.04.2018).

16. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94-н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 № 142-н). URL:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 26.04.2018).

17. Алексеева, Г.И. Бухгалтерский учет: Учебник / С.Р. Богомолец, Г.И. Алексеева, Т.П. Алавердова; Под ред. С.Р. Богомолец. - М.: МФПУ Синергия, 2013. 720 с. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-> (дата обращения: 26.04.2018).

18. Барышников Н.П. Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение. М.: ИНФРА-М, 2016. – 238 с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/460164> (дата обращения: 27.04.2018).

19. Богаченко В.М. Бухгалтерский учет: Учебник / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. – Рн/Д: Феникс, 2015. – 510 с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/502154> (дата обращения: 23.04.2018).

20. Бровкина, Н.Д. Контроль и ревизия: учебное пособие – М: ИНФРА – М-2017. – 346с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/710561> (дата обращения: 22.04.2018).

21. Васильчук, О.И. Бухгалтерский учет и анализ: Учебное пособие / О.И.

Васильчук, Д.Л. Савенков; Под ред. Л.И. Ерохина. - М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – с.496. URL: <http://znanium.com/catalog/product/245299> (дата обращения: 26.04.2018).

22. Газарян А.В. Современная практика расчета уровня существенности / А.В. Газарян, Г.В. Соболева // Бухгалтерский учет. – 2016. – № 5. – С.42 – 46. URL: <http://znanium.com/catalog/product/478644> (дата обращения: 30.04.2018).

23. Грачев А.Ю. Аудит учета основных средств // Правовест. – 2017, № 12. – С. 64–68. URL: <http://znanium.com/catalog/product/780374> (дата обращения: 06.05.2018).

24. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет и аудит: Учебное пособие для бакалавров. Гриф УМО. – М.: Юрайт, 2015 – С. 18 – 26. URL: <http://znanium.com/catalog/product/345214> (дата обращения: 26.04.2018).

25. Зайцева О.П. Учет основных средств: принципы формирования и основные процедуры проверки // Аудиторские ведомости. – 2017, № 7. – С. 27–35. URL: <http://znanium.com/catalog/product/524408> (дата обращения: 11.05.2018).

26. Казакова Н.А. Аудит: Теория и практика. Учебник для бакалавров – М.: Юрайт, 2016 – С. 25. URL: <http://znanium.com/catalog/product/343907> (дата обращения: 12.05.2018).

27. Ковалева В. Учет, анализ и аудит: Учебник. – М.: Проспект, 2017 – 206с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/513808> (дата обращения: 13.05.2018).

28. Кожин В. Я. Бухгалтерский учет / Учебник для вузов. – М.: Экзамен, 2016. – 816 с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/883986> (дата обращения: 12.05.2018).

29. Кондраков Н.П. Бухгалтерский финансовый учет: учебник, 2-е изд. перер. и доп.– М.: Проспект 2016. – с.681. URL: <http://znanium.com/catalog/product/511230> (дата обращения: 26.04.2018).

30. Лытнева Н.А., Малявкина Л.И., Федорова Т. В., Бухгалтерский учет: учебник – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Ид Форум: Ниц Инфра – М, 2015. – 512

с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/478840> (дата обращения: 29.04.2018).

31. Маркарьян Э.А. Экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие / Э.А. Маркарьян, Г.П. Герасименко, С.Э. Маркарьян. – М.: КноРус, 2014. – 536 с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/473134> (дата обращения: 15.05.2018).

32. Мерзликина, Е.М. Бухгалтерский учет: в ч.2: учебное пособие – М: МГУП, 2016 – 368с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/506077> (дата обращения: 15.05.2018).

33. Миславская Н.А. Бухгалтерский учет: Учебник / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. – М.: Дашков и К, 2017. – 592 с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/430615> (дата обращения: 15.05.2018).

34. Новодворский В. Д. Инвентарный объект и классификация основных средств в современной практике хозяйствования // Современный бухучет. – 2016. – № 8. – С. 10-14. URL: <http://znanium.com/catalog/product/534766> (дата обращения: 16.05.2018).

35. О компании [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.isk-clever.ru> (дата обращения: 12.05.2018).

36. Подольский В.И., Савин А.А. «Аудит» – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 744с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/390320> (дата обращения: 16.05.2018).

37. Подольский, В.И. Основы аудита: учебное пособие по программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров. Базовый курс – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательский дом БИНФА, 2016. – 189 с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/390320> (дата обращения: 17.05.2018).

38. Семенихин В.В. Документооборот и первичные документы в бухгалтерском учете. — М.: Маркет ДС, 2015. – 566 с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/473009> (дата обращения: 30.04.2018).

39. Суйц В.П., Шеремет А.Д. «Аудит» – М.: ИНФРА-М, 2014. – 448с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/436121> (дата обращения: 06.05.2018).

40. Табалина А.С. Аудит основных средств // Аудиторский вестник. –

2017, № 9. – С.45–48. URL: <http://znanium.com/catalog/product/556464> (дата обращения: 07.05.2018).

41. Терехова В.А. Учет движения и затрат на содержание и восстановление основных средств // Все для бухгалтера. – 2016. – № 9. – С. 2-6. URL: <http://znanium.com/catalog/product/754458> (дата обращения: 21.04.2018).

42. Хахонова Н.Н. Учет, аудит и анализ денежных потоков предприятий и организаций. М.: ИД «МарТ», 2014. 304 с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/884089> (дата обращения: 22.04.2018).

43. Черемушкин С. Оценка финансового состояния предприятия на основе денежных коэффициентов// Финансовый менеджмент. 2016. №5. С.11 URL: <http://znanium.com/catalog/product/356826> (дата обращения: 13.05.2018).

44. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие / А.Д. Шеремет. – М.: ИЦ РИОР, 2014. – 255 с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/81776> (дата обращения: 15.05.2018).

45. Щадилова С.Н. Основы бухгалтерского учета. учеб. пособие. М: ИД «ИКЦ ДИС», 2013. 528 с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/511458> (дата обращения: 04.05.2018).

46. Экономический анализ: Учебник для вузов /Под ред. проф. Л.Т. Гиляровской. 2-е изд., доп. М.: ИД «ЮНИТИ-ДАНА», 2014. 615с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/859051> (дата обращения: 29.04.2018).

47. Morse G., Williams D. Davies: Principles of Tax Law. 7th ed. London: Sweet & Maxwell, 2012. P. 3. URL: https://books.google.ru/books/about/Davies.html?id=0kX9oAEACAAJ&redir_esc=y&hl=ru&output=html_text (дата обращения: 17.05.2018).

48. Lamarque J., Negrin O., Ayrault L. Droit fiscal general. 21' ed. Paris: LexisNexis, 2011. P.5-120. URL: http://www.nbpublish.com/library_get_pdf.php?id=18398 (дата обращения: 17.05.2018).

Приложения