Мысенко Сергей Михайлович. Бухгалтерский учет амортизации основных средств как фактор обеспечения непрерывности производственной деятельности предприятия: диссертация ... кандидата Экономических наук: 08.00.12 / Мысенко Сергей Михайлович;[Место защиты: ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный экономический университет»], 2018

**Введение к работе**

**Актуальность темы диссертационного исследования.** Одним  
из факторов обеспечения соблюдения предприятием принципа  
непрерывности деятельности является его способность обеспечить  
финансирование продолжения и развития деятельности. Важным  
условием этого является возможность обновления изношенных  
основных средств. Проведение мероприятий по приобретению новых  
основных средств или модернизации наличных основных средств  
предполагает крупные единовременные денежные расходы.

Амортизационные отчисления, возмещаемые в выручке от продаж и  
формирующие амортизационный фонд, являются одним из источников  
финансирования обновления и модернизации долгосрочных

материальных активов предприятия.

В соответствии с законодательством РФ по бухгалтерскому учету  
в методологии учета амортизации не предусмотрено отражение  
формирования амортизационного фонда, что способствует

возникновению неопределенности в отношении его величины. Это касается объема денежных средств, которые могут быть направлены на приобретение новых основных средств или модернизацию наличных без снижения объема первоначально вложенных в предприятие средств. В случае, если величина амортизационного фонда неизвестна, то из оборота предприятия могут быть изъяты для целей приобретения новых основных средств взамен изношенных денежные средства, необходимые для финансирования текущей производственной деятельности. В этом случае предприятие будет вынуждено снижать объемы производственной деятельности, либо привлекать заемные средства. Таким образом, определение величины амортизационного фонда представляется целесообразным для целей планирования мероприятий по поддержанию и развитию производственной деятельности предприятия.

Определяя величину амортизационного фонда предприятие должно рассматривать ее с позиций достаточности для приобретения новых основных средств взамен выбывающих. Данное обстоятельство должно быть учтено при формировании учетной политики в части учета основных средств.

Идея амортизационного фонда, возникающего за счет начисления амортизации основных средств, разделяется не всеми учеными, что вызвано рассмотрением величины накопленной амортизации как контрактива, то есть как величины, регулирующей стоимость основных средств в балансе, а также различиями в понимании категории «фонд» в бухгалтерском учете. Кроме того, понятие «амортизационный фонд»

зачастую отождествляется исключительно с государственной

социалистической экономикой.

Приведенные положения приводят к необходимости, во-первых, рассмотрения экономического содержания, назначения и структуры счета 02 «Амортизация основных средств» в рамках действующей на сегодняшний день методологии бухгалтерского учета в РФ. Во-вторых, выработки правил и принципов формирования учетной политики в области оценки основных средств, учета затрат по законченным капитальным ремонтам, выбора способа определения срока полезного использования основного средства, методов начисления амортизации основных средств, способствующих накоплению достаточного амортизационного фонда. В-третьих, возникает потребность в разработке правил бухгалтерского учета амортизации основных средств, обеспечивающих возможность определения величины амортизационного фонда. В-четвертых, должны решаться вопросы разработки методов аудита начисления амортизации основных средств, нацеленных на получение надлежащих аудиторских доказательства в отношении достоверности величины амортизационных отчислений, а также оценки элементов учетной политики предприятия. В частности, способ определения срока полезного использования и выбор метода начисления амортизации основных средств должны обеспечивать согласованность рассчитанных на их основе амортизационных отчислений с принципом соответствия доходов и расходов. Соответствие элементов учетной политики данному принципу должно обеспечивать возможность полного возмещения стоимости основных средств. С этих позиций данная политика может рассматриваться как один из факторов обеспечения непрерывности деятельности предприятия. С другой стороны, рассмотрение методов аудита амортизации позволит описать правила учета, применение которых обеспечивает проверяемость данных учета и способствует, таким образом, обеспечению их достоверности. Необходимость рассмотрения и решения указанных проблем обуславливает актуальность темы исследования и полученных в ходе исследования результатов.

**Степень разработанности научной проблемы**. Вопросы экономического содержания процесса начисления амортизации основных средств, проблемы формирования амортизационного фонда как источника реновации основных средств рассматриваются в работах российских ученых-экономистов: А.А. Аракеляна, А.И. Буковецкого, П.Г. Бунича, Е.К. Бухмана, Е.А. Гибшмана, Л.М. Кантора, Я.Б. Кваши, В.И. Маевского, П.М. Павлова, М.Е. Подтягина, С.Г. Струмилина, М.М. Филоненко-Бородича и др.

Бухгалтерский учет амортизации основных средств, проблемы  
рассмотрения процесса начисления амортизации основных средств как  
процесса формирования фонда (источника) реновации основных  
средств, проблемы оценки объектов основных средств в бухгалтерском  
учете рассматриваются в работах российских и зарубежных ученых:  
Я.М. Гальперина, Э.Б. Делиболтояна, А.Э. Делиболтояна,

Т.В. Еременко, Вит.В. Ковалева, И.А. Кошкина, М.И. Кутера,  
А.Д. Ларионова, Ж.Г. Леонтьевой, Р.И. Мамедова, Р. Монтгомери,  
И.Р. Николаева, В.Ф. Палия, М.Л. Пятова, П.И. Савичева, Я.В.  
Соколова, В.Я. Соколова, И.Н. Томшинской, Ф. Шмидта,

С.И. Шульмана и др.

Отметим, что в бухгалтерской науке так и не сложилось единого определения экономического содержания и назначения счета, аккумулирующего амортизационные суммы, что связано с различными определениями назначения и роли амортизации в бухгалтерском учете. Процессу начисления амортизации основных средств придается двуединое значение: как отражению износа или обесценения основных средств и как возмещению стоимости этих средств путем систематического включения ее частей в затраты отчетных периодов.

Дуализм взглядов привел к созданию в СССР методики учета  
амортизации с использованием двух счетов: «Износ основных средств»  
и «Амортизационный фонд». Современная методика учета

амортизации в РФ, основанная на требованиях нормативных актов, предполагает использование одного счета для отражения накопленных сумм амортизационных отчислений. Соответственно, экономическое содержание и назначение данного счета становится неясным.

Кроме того, из поля зрения бухгалтерского учета исчезает показатель величины амортизационного фонда, отражающий средства предприятия, которые могут быть направлены на приобретение новых основных средств или модернизацию действующих без уменьшения объема первоначально вложенных в предприятия средств. В то же время в планах финансирования и проектно-сметной документации амортизация основных средств продолжает рассматриваться как источник капитальных вложений и, следовательно, как фонд.

Актуальность, теоретическая и практическая значимость проблем  
определения величины амортизационного фонда в бухгалтерском  
учете, а также поддержания ее достаточности для обеспечения  
непрерывности производственной деятельности предприятия

обусловили выбор темы диссертационного исследования, постановку цели и разработку задач исследования.

**Цель и задачи исследования**. Целью исследования является развитие теоретических положений и разработка инструментария бухгалтерского учета амортизации основных средств как фактора обеспечения непрерывности деятельности предприятия.

Для достижения данной цели поставлены следующие **задачи**:

выполнить анализ эволюции экономического содержания и назначения счета «Амортизация основных средств», а также его значения в современной системе бухгалтерского учета;

обосновать условия, обеспечивающие достаточность средств амортизационного фонда для приобретения новых основных средств взамен изношенных;

- на основе полученных результатов разработать порядок  
бухгалтерского учета формирования амортизационного фонда.

**Объект и предмет исследования.** Объектом исследования является совокупность методов бухгалтерского учета амортизации основных средств. Предметом исследования являются принципы и методы учета начисления амортизации основных средств с позиции обеспечения выполнения принципа непрерывности деятельности предприятия.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.**

Теоретической основой диссертационного исследования являются  
научные исследования и труды российских и зарубежных ученых-  
экономистов, посвященные проблемам бухгалтерского учета  
амортизации основных средств, а также проблемам формирования  
амортизационного фонда.

Методологической основой исследования является совокупность общенаучных методов познания, таких как исторический метод, анализ и синтез, метод абстракции, моделирование.

**Информационная база исследования** сформирована на основе  
научных публикаций, законодательных и нормативно-правовых актов,  
в том числе Российской империи, РСФСР, СССР и Российской  
Федерации, опубликованных с конца XIX в. до начала XXI в., а также  
международных стандартов финансовой отчетности (МСФО),

интернет-ресурсов и иных источников по исследуемой тематике.

**Обоснованность и достоверность результатов исследования**

обусловлены использованием фундаментальных трудов отечественных и зарубежных ученых-экономистов, критическим использованием нормативных актов, а также апробацией полученных результатов исследования на научных конференциях, апробацией отдельных результатов в практической деятельности предприятия и аудиторских компаний. Достоверность и обоснованность результатов исследования

обеспечиваются также использованием общенаучных методов

познания.

**Соответствие диссертации Паспорту научной специальности.**

Диссертационное исследование соответствует предметной области исследования, установленной в следующих пунктах Паспорта научной специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»: п. 1.3. «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 3.3. «Методология разработки программ аудита и плана проверок».

**Научная новизна результатов исследования**. Научная новизна  
заключается в разработке и теоретическом обосновании амортизации  
основных средств как метода учета, позволяющего определять в  
современной системе бухгалтерского учета величину

амортизационного фонда с позиций обеспечения непрерывности деятельности предприятия.

**Наиболее** **существенные** **результаты** **исследования,**

**обладающие научной новизной и полученные лично соискателем.**

В процессе исследования получены следующие наиболее

существенные результаты:

теоретически обосновано, что счет «Амортизация основных средств» по своему экономическому содержанию и назначению представляет собой резерв, то есть предварительное исчисление тех потерь, которые будут иметь место при выбытии основного средства в будущем по причине физического и/или морального износа основного средства;

обосновано, что при начислении амортизации в периоде, в котором доходы превышают затраты или равны им, образуется амортизационный фонд, которому в активе баланса соответствуют реальные ценности. Данное положение позволяет разделить понятия «амортизационный резерв» и «амортизационный фонд». Предприятие обладает амортизационным фондом, равным по величине сумме произведенных амортизационный отчислений, только в том случае, если величина чистых активов предприятия больше или равна величине его уставного капитала (за исключением тех случаев, когда часть уставного капитала была ранее целенаправленно уменьшена);

- обоснована целесообразность применения методов учета затрат  
по законченным капитальным ремонтам путем их капитализации;

- доказано, что в результате пересчета сумм накопленной  
амортизации во время переоценки основных средств новая величина

накопленной амортизации и величина амортизационного фонда приходят в несоответствие: при дооценке основных средств первая превышает вторую, а при уценке – вторая превышает первую;

- разработана система бухгалтерского учета амортизации основных средств, позволяющая выявлять величину амортизационного фонда.

**Теоретическая значимость исследования**. В диссертационном  
исследовании установлено и теоретически обосновано, что суммы  
накопленной амортизации и амортизационного фонда предприятия  
могут отличаться друг от друга. Указаны причины данных различий, а  
также предложения, позволяющие определять величину

амортизационного фонда.

В исследовании определено и доказано на числовых примерах, что при дооценке основных средств и соответствующем пересчете амортизации следующие части нераспределенной прибыли необходимо исключить из распределения: а) соответствующую сумме увеличения накопленной амортизации; б) возникающую от списания добавочного капитала, полученного при дооценке. Данное обстоятельство вызвано необходимостью сохранения предприятием средств для приобретения новых основных средств взамен выбывающих, то есть необходимостью соблюдения принципа непрерывности деятельности.

Разработка методов аудита амортизации основных средств имеет значение для теории аудита в части разделения понятия «амортизационные отчисления» на составляющие элементы: стоимость основного средства, срок полезного использования и метод начисления амортизации. Последние два элемента проверяются как оценочные значения с позиций обоснованности, разумности. Амортизационная политика предприятия должна быть оценена аудитором на предмет соблюдения принципа (допущения) непрерывности деятельности.

**Практическая значимость исследования** заключается в  
возможности внедрения в виде конкретных методик на любом  
предприятии подходов к учету амортизации основных средств,  
сформулированных в диссертационном исследовании. Получаемая в  
результате учетная информация может использоваться при

планировании мероприятий по сохранению и развитию предприятия, а также позволит выявлять величину амортизационных средств в общей величине капиталовложений.

Применение разработанных методов аудита амортизации основных средств позволит получать надлежащие аудиторские доказательства в отношении величины амортизационных отчислений, а

также соблюдения предприятием принципа (допущения)

непрерывности деятельности.

Теоретическое обоснование условий формирования

амортизационного фонда и определения его величины в учете может  
быть использовано в учебном процессе при чтении курсов по  
дисциплинам «Бухгалтерский учет», «Российские стандарты

бухгалтерской учета», «Аудит».

**Апробация результатов исследования**. Основные положения и  
результаты диссертационного исследования докладывались и

обсуждались в рамках II международной научно-практической  
конференции «Стратегия развития предпринимательства в

современных условиях» (Санкт-Петербург, СПбГЭУ, 25.01.2018-  
26.01.2018), III Научного конгресса студентов и аспирантов СПбГЭУ  
(Санкт-Петербург, СПбГЭУ, 31.05.2016), X международной научной  
конференции студентов, аспирантов и преподавателей «Бухгалтерский  
учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития»  
(Санкт-Петербург, СПбГЭУ, 28.10.2015), II международной научно-  
практической конференции, посвященной памяти профессора В.П.  
Петрова «Профессия бухгалтера – важнейший инструмент

эффективного управления сельскохозяйственным производством» (Казань, КазГАУ, 29.10.2013), докладывались на VII международной научной конференции студентов, аспирантов и преподавателей «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития» (Санкт-Петербург, СПбГИЭУ, 24.10.2012-25.10.2012), а также докладывались и обсуждались на ежегодных научных сессиях профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР СПбГУЭФ (СПбГЭУ) 2011-2014 гг.

Основные положения диссертационной работы используются в практической деятельности аудиторской фирмы ООО «АКГ «Прайм Эдвайс» и производственного предприятия ООО «НПП «Морские спасательные средства».

**Публикация** **результатов** **исследования**. По теме

диссертационного исследования опубликовано 9 работ общим объемом 2,87 п.л., в том числе 3 работы, объемом 1,45 п.л., опубликованы в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации (ВАК при Минобрнауки России).

**Структура** **диссертации**. Диссертационное исследование