

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

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

Институт экономики

Направление подготовки 38.03.01 Экономика

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите

Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г. С.
«21» мая 2018г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Бухгалтерский учет и аудит инвестиционной деятельности на
примере сельскохозяйственного производственного кооперати-
ва «Кушар» Атнинского района Республики Татарстан**

Обучающийся:

Махмутова Гузель Табрисовна

Руководитель:

к.э.н., доцент

Закирова Алсу Рафкатовна

Рецензент:

д.э.н., профессор

Кириллова Ольга Викторовна

Казань 2018

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г. С.
«20» мая 2016г.

ЗАДАНИЕ
на выпускную квалификационную работу

_____ Махмутовой Гузель Табрисовне

1. Тема работы: Бухгалтерский учет и аудит инвестиционной деятельности на примере сельскохозяйственного производственного кооператива «Кушар» Атнинского района Республики Татарстан

2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы «21» мая 2018г.

3. Исходные данные к работе: специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной службы РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы, федеральные и республиканские целевые программы развития сельского хозяйства, результаты личных наблюдений и разработок

4. Перечень подлежащих разработке вопросов: теоретические основы инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций; классификация инвестиций; методы оценки эффективности инвестиционных проектов в организациях АПК; современное состояние бухгалтерского учета и аудита

инвестиционной деятельности; закономерности инвестиционной деятельности предприятий агропромышленного комплекса по природно-экономическим зонам и муниципальным административным районам РТ; общие направления и конкретные рекомендации по совершенствованию учета и аудита инвестиционной деятельности.

5. Перечень графических материалов: _____

6. Дата выдачи задания

«20» мая 2016г.

Руководитель

А.Р. Закирова

Задание принял к исполнению

Г.Т. Махмутова

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки вы- полнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.09.17	
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	15.03.18	
1.1. Понятие «инвестиции» и «инвестиционная деятельность»		
1.2. Методы оценки эффективности инвестиционных проектов в организациях агропромышленного комплекса		
1.3. Порядок отражения информации об инвестициях в формах федерального статистического наблюдения		
2.ОЦЕНКА БИЗНЕСА СХПК «КУШАР» АТНИНСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН	15.04.18	
2.1. Оценка природно-экономических условий деятельности		
2.2. Анализ финансового состояния предприятия		
2.3. Организация бухгалтерского учета и службы внутреннего контроля в СХПК «Кушар» Атнинского района РТ		
3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И СОВЕРШЕНСТВОВА- НИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ИНВЕСТИ- ЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	15.05.18	
3.1. Бухгалтерский учет инвестиционной деятельности		
3.2. Аудиторская проверка инвестиционной деятельности		
3.3. Совершенствование бухгалтерского учета и аудита инве- стиционной деятельности		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.18	
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	10.05.18	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.18	

Обучающийся

Г.Т. Махмутова

Руководитель

А.Р. Закирова

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	6
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	7
1.1. Экономическая сущность инвестиций и инвестиционной дея- тельности	7
1.2. Методы оценки эффективности инвестиционных проектов в организациях агропромышленного комплекса	9
1.3. Порядок отражения информации об инвестициях	17
2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА СХПК «КУШАР» АТНИНСКОГО РАЙ- ОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН	23
2.1. Характеристика природно-экономических условий деятель- ности	23
2.2. Анализ финансового состояния предприятия	39
2.3. Организация бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля	46
3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕ- ЯТЕЛЬНОСТИ В СХПК «КУШАР» АТНИНСКОГО РАЙОНА РТ ...	52
3.1. Бухгалтерский учет инвестиционной деятельности	52
3.2. Аудиторская проверка инвестиционной деятельности	57
3.3. Совершенствование бухгалтерского учета и аудита инвести- ционной деятельности	60
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	69
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	73
ПРИЛОЖЕНИЯ	77

ВВЕДЕНИЕ

Эффективная деятельность предприятия нереальна без хорошо налаженного управления его капиталом, то есть основными видами финансовых средств (инвестиционных ресурсов) в форме материальных и денежных средств, различных видов финансовых инструментов. Капитал предприятия является, с одной стороны, источником, а с другой, результатом деятельности предприятия.

Любое предприятие в какой-то мере связано с инвестиционной деятельностью. На крупных и средних предприятиях практически ежедневно принимаются решения инвестиционного характера – это текущие решения по поводу того, стоит ли приобретать какой-либо новый актив взамен устаревшего, стоит ли уменьшить, либо увеличить закупку материалов на данном этапе работы и т.д.

По степени ответственности некоторые инвестиционные решения практически не влияют на дальнейшую деятельность организации и могут быть приняты без разработки детально продуманного плана. Что бы решить более крупные масштабы работы, такие как, расширение производства, строительство нового здания, полное обновление парка оборудования, освоение нового вида деятельности, должны приниматься на основе плана, который продумывается руководителем, при его уверенности, что это решение принесет реальную прибыль, а не ухудшит состояние.

Таким образом, с развитием рыночных отношений, ростом экономического потенциала расширяется инвестиционная деятельность предприятий. Когда предприятие вкладывает капитал в инвестиционный проект, планируется не только возмещение вложенного капитала, но и получение определенной суммы прибыли.

Инвестиции имеют большое значение не только для будущего положения предприятия, но и для экономики страны в целом. С помощью них осуществляется расширенное воспроизводство основных средств как непроизводственного, так и производственного характера. Так же укрепляется мате-

риально-техническая база субъекта хозяйствования, что позволяет предприятию увеличить объем производства продукции, улучшать условия труда и быта работников. От этого зависит качество, ассортимент, новизна продукции, а также себестоимость и ее конкурентоспособность.

Информация о долгосрочных инвестициях предприятия необходима как внешним, так и внутренним пользователям. В связи с этим в настоящее время актуальны проблемы бухгалтерского учета и аудита инвестиционной деятельности сельскохозяйственных предприятий. Практическая значимость исследования состоит в том, что его результаты могут быть использованы в практической деятельности сельскохозяйственных организаций в целях развития бухгалтерского учета и аудита инвестиционной деятельности, за соблюдением порядка ведения учета и раскрытия в бухгалтерской отчетности достоверной информации о таких расходах. Теоретическая значимость исследования заключается в обобщении, уточнении и систематизации процедур бухгалтерского учета и контроля инвестиционной деятельности определенной организации.

Целью данной работы является изучение методики бухгалтерского учета инвестиций. Для этого необходимо решить ряд задач:

- дать определение инвестиций и инвестиционной деятельности;
- изучить методы оценки эффективности инвестиционных проектов организаций агропромышленного комплекса;
- рассмотреть особенности проведения аудиторской проверки учета инвестиционной деятельности;
- провести анализ природно-экономических условий деятельности в СХПК «Кушар» Атнинского района РТ, оценить его финансовое состояние и рассмотреть особенности сложившихся в организации систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- изучить современное состояние учета инвестиционной деятельности;
- определить направления совершенствования учета и контроля инвестиционной деятельности СХПК «Кушар» Атнинского района Республики Татарстан.

Объектом исследования в данной работе является инвестиционная деятельность сельскохозяйственного производственного кооператива «Кушар». Предметом исследования в данной работе являются экономические отношения, которые связаны с приобретением инвестиций.

По теме выпускной квалификационной работы были изучены законодательные и нормативные акты, которые регламентируют порядок ведения бухгалтерского учета инвестиционной деятельности в Российской Федерации. Также была использована бухгалтерская и статистическая отчетность СХПК «Кушар», первичные документы, регистры синтетического и аналитического учета за 2013-2017 годы.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.1. Понятие «инвестиции» и «инвестиционная деятельность»

Одной из важнейших сфер деятельности любой организации является инвестиционная деятельность. Существуют различные модификации определений понятия "инвестиции", отражающие множественность подходов к пониманию их экономической сущности. В значительной степени это обусловлено экономической эволюцией, спецификой конкретных этапов историко-экономического развития, господствующих форм и методов хозяйствования.

В соответствии Законодательством РФ под понятием «инвестиции» принято понять денежные средства, ценные бумаги, имущество, в состав которых также входят имущественные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и иной деятельности с целью получения прибыли и достижения иного оптимального результата. [7, с.5]

К примеру, В.В. Бочаров под инвестициями понимает все виды имущественных и интеллектуальных ценностей, которые направляют в объекты предпринимательской деятельности, в результате которой формируется прибыль (доход) или достигается иной полезный эффект. [24, с.6]

В свою очередь, Л.Л. Игонина, определяет инвестиции как процесс, в ходе которого осуществляется преобразование ресурсов в затраты с учетом целевых установок инвесторов — получения дохода (эффекта). [29, с.25]

Вложения, осуществленные благодаря приобретению экономических активов, то есть экономических объектов, владение или использование которых приносит и будет приносить в будущем их владельцам экономическую выгоду в виде определенного дохода. В связи с этим инвестиционную деятельность можно также определить как приобре-

тение экономических активов, которые способны обеспечить получение экономических выгод в будущем в виде дохода.

По характеру сферы направления выделяют следующие виды инвестиции: реальные и финансовые инвестиции. В свою очередь, реальные инвестиции подразделяются на материальные (включающие вложения в осязаемые объекты) и нематериальные (вложение средств на оплату НИР и приобретение патентов, лицензий. А что касается финансовых, они делятся на прямые, портфельные, а также прочие инвестиции.

Реальных инвестиций часто называют как капиталобразующие инвестиции. Финансовые инвестиции – вложение капитала в акции, банковские вклады, облигации, инвестиционные сертификаты и прочие ценные бумаги.

К портфельным относят покупку паев, акций, облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг, которые составляют не более 10 % в уставном (складочном) капитале.

Вложений в акции, контролирующие более 10 % акций или уставного капитала компании относят к прямым инвестициям.

Кредиты правительств иностранных государств под гарантии Правительства РФ, торговые и другие кредиты, то есть кредиты международных финансовых компаний, а также банковские вклады – это прочие инвестиции.

Реальные инвестиции в статистике называют инвестициями в нефинансовые активы, учет которых ведётся по части нефинансовых организаций в соответствии с методологией Международного валютного фонда, а экономические активы делят на финансовые и нефинансовые активы (в соответствии с Системой национальных счетов).

Инвестиции в экономические активы по признаку направленности вложений подразделяются на инвестиции в нефинансовые активы и финансовые инвестиции. К финансовым инвестициям относятся: наличные деньги и депозиты, ссуды и другие счета дебиторов и кредиторов, монетарное золото и специальные права заимствования, акции и другие виды участия в капи-

тале сторонних организаций, ценные бумаги, а также страховые технические резервы.

Инвестиции в нефинансовые активы в свою очередь, делятся на:

1. вложения в произведенные активы (прирост запасов материальных оборотных средств, вложения в основной капитал и другие ценности);
2. вложения в непроизведенные активы (материальные непроизведенные и нематериальные непроизведенные активы организаций, земля, недр).

Данная типология основана на участии активов в производственном процессе.

В каждой сфере экономики осуществление инвестиционных процессов имеет свои особенности. А. Н. Милованов выделяет следующие принципы, которыми нельзя не руководствоваться при инвестировании в сельское хозяйство: индивидуальность, комплексность, институциональная согласованность. Считаем, что к этим принципам целесообразно добавить такие, как международная вовлеченность, обусловленная вступлением России в ВТО и Таможенный союз и требующая быстрой перестройки структуры производства и средств для него, и необходимость протекционизма, вызванная стратегической важностью аграрного сектора и низкой его конкурентоспособностью в условиях мировой экономики в настоящее время [38, с.34-35].

Таким образом, повышение эффективности инвестиционной деятельности в сельском хозяйстве должно основываться на понимании сущности и назначения инвестиций, последовательности осуществления инвестиционной деятельности и состава участников инвестиционного процесса, а также на основе общих и специфических принципах осуществления инвестиционных процессов.

1.2. Методы оценки эффективности инвестиционных проектов в организациях агропромышленного комплекса.

Одним из основных информационных объектов управленческого учета является инвестиционная деятельность.

В инвестиционных проектах, как правило, показываются цель, задачи, объекты инвестиций, формулы, расчеты, схемы, изображения, иллюстрирующие и раскрывающие сущность предполагаемых инвестиций и возможности их реализации. При оценке эффективности инвестиционных проектов на предприятиях агропромышленного комплекса следует решить две основные задачи:

1. выбор наиболее приемлемого метода для оценки эффективности конкретного инвестиционного проекта из множества методов: рентабельности инвестиций; окупаемости инвестиций; чистой приведенной, текущей и дисконтированной стоимости; внутренней нормы рентабельности, доходности и окупаемости инвестиций.
2. выбор ставки дисконтирования (процента) денежных потоков для их приведения к одному моменту времени.

Рассмотрим вышеперечисленные методы более подробно.

При использовании метода оценки эффективности инвестиционных проектов на основе рентабельности инвестиций рентабельность инвестиций определяется как отношение чистой прибыли организации (после налогообложения) к ее исходным инвестициям по формуле:

$$P_i = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Инвестиционные вложения в проект}} * 100 \%$$

где P_i - норма рентабельности инвестиций, %;

В Таблице 2 приведен пример расчета нормы рентабельности по двум проектам.

Таблица 2 - Расчет нормы рентабельности инвестиций по агропромышленному комплексу СХПК «Кушар» Атнинского района Республике Татарстан

Показатель	Проект № 1	Проект № 2
Объем инвестиционных вложений, тыс. руб.	2600	2600
Объем чистой прибыли, тыс. руб.	325	403
Величина рентабельности инвестиций, %	12,5	15,5

Делая выводы по данной таблице, мы можем сказать, что проект № 2 является наиболее предпочтителен, так как величина рентабельности инвестиций по данному проекту выше, чем по проекту № 1, и составляет 15,5 %, несмотря на то, что объем инвестиционных вложений является одинаковым.

Основными преимуществами данного метода считается простота расчетов и оперативность сравнения инвестиционных проектов. Что касается к недостаткам данного метода можно отнести следующие:

1. игнорирование фактора временной стоимости денег, так как не применяется ставка дисконтирования денежных потоков;
2. невозможность реальной оценки инвестиционных проектов, когда при различных объемах исходных инвестиций можно получить одинаковую норму рентабельности;
3. невозможность учета влияния амортизации по объектам основных средств, их ликвидационной стоимости и другие.

При использовании метода оценки эффективности инвестиционных проектов на основе окупаемости инвестиций временной период (срок) окупаемости инвестиций определяется как отношение исходных инвестиций организации к ежегодным поступлениям денежных потоков по формуле:

$$\text{Ток} = \frac{\text{Инвестиционные вложения в проект}}{\text{Денежные поступления (потоки)}}$$

где Ток - временной период (срок) окупаемости инвестиций, годы.

В Таблице 3 приведен расчет временного периода (срока) окупаемости в зависимости от размера инвестиций, равной 2 400 тыс. рублям, на примере двух проектов.

Таблица 3 - Расчет срока окупаемости инвестиций по агропромышленному комплексу СХПК «Кушар» Атнинского района Республике Татарстан

Показатель	Проект № 1	Проект № 2
Объем инвестиционных вложений, тыс. руб.	2600	2600
Объем денежных поступлений, тыс. руб.	650	520
Срок окупаемости инвестиций, лет	4	5

На основании приведенных расчетов в Таблице 3 сделаем следующие выводы:

По сроку окупаемости проект № 1 является более выгодным, так как срок окупаемости здесь меньше, по сравнению с проектом № 2, он составляет всего лишь 4 года.

Если сравнить данные 2 метода расчета, можно сделать вывод, что предпочтительны два проекта: № 1 - по сроку окупаемости и № 2 - по норме рентабельности инвестиций.

Методы, предназначенные для определения и оценки чистой приведенной, текущей и дисконтированной стоимости, они призваны получить обобщенную информацию об инвестиционных проектах и рассчитать размер предполагаемой прибыли, приведенной к сопоставимой величине по отношению к начальному этапу реализации инвестиционного проекта.

Применение указанных выше методов диктуется тем, что необходимо выбрать ставку дисконтирования (процента) денежных потоков для их приведения к одному моменту времени. Организации агропромышленного комплекса должны заранее рассчитать ставку дисконтирования (процента) денежных потоков, которая позволит обеспечить окупаемость и эффективность инвестиций. При этом они могут учитывать размеры процентов на использование заемного капитала, а также факторы возможного риска и ликвидности инвестиций.

Методика расчета чистой дисконтированной стоимости (ЧДС) включает определение величины текущей дисконтированной стоимости (ТДС) путем умножения величины ежегодных поступлений денежных средств от вложений капитала на рассчитанную ставку дисконтирования (процента), то есть по формуле:

$$\text{ТДС} = \text{ДП} * \text{СД}$$

Чтобы было все понятно, приведем следующую ситуацию: Денежные поступления за осуществляемые инвестиции за первый год должны составить 300 тыс. рублей. При этом ставка дисконтирования равна 0,9091 (по таблице коэффициентов дисконтирования при процентной ставке, равной к 10 % за первый год).

В этом случае величина текущей дисконтированной стоимости составит 272,73 тыс. рублей (300 тыс. руб. • 0,9091).

В случае отсутствия таблицы коэффициентов для определения ставки дисконтирования (процентов) денежных поступлений можно воспользоваться формулой:

$$\text{Сд} = \frac{1}{(1 + r)^t}$$

где Сд - ставка дисконтирования;

r - ставка дисконта (процентная расчетная ставка), выраженная через десятичную дробь (10% - 0,1; 20% - 0,2; 30% - 0,3 и т. д.);

t - числовое выражение порядкового года проекта.

Величину чистой дисконтированной стоимости денежных поступлений можно определить по формуле

$$\text{ЧДС} = \sum \text{ТДС} - \text{И.}$$

Приводим решение данного примера:

Величина текущей дисконтированной стоимости инвестиционного проекта за 1-й год составляет 272,7 тыс. рублей (см. вышеприведенный расчет).

За второй год денежные поступления ожидаются в размере 400 тыс. рублей, а ставка дисконтирования для второго года равна $0,8264 = 1/(1+0,1)$ (расчет был сделан ранее).

Объем инвестиций по проекту составляет 500 тыс. рублей. Необходимо определить чистую дисконтированную стоимость данного проекта.

Определяем величину текущей дисконтированной стоимости за второй год:

$$\text{ТДС}_2 = 400 \cdot 0,8264 = 330,6 \text{ тыс. руб.}$$

Определяем сумму текущей дисконтированной стоимости за два года ($t = 2$):

$$\sum_{i=1}^t \text{ТДС} = \text{ТДС}_1 + \text{ТДС}_2 = 272,7 + 330,6 = 603,3 \text{ тыс. руб.}$$

В этом случае величина чистой дисконтированной стоимости проекта составит

$$\text{ЧДС} = \sum_{i=1}^t \text{ТДС} - \text{И} = 603,3 - 500 = 103,3 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, величина чистой дисконтированной стоимости положительная, в связи с чем проект можно одобрить.

Для понятности и быстрого применения метода чистой дисконтированной стоимости выведем общую формулу расчета, применяя вышеприведенные формулы и вводя новые обозначения.

Получение общей формулы чистой дисконтированной стоимости начнем с завершающего этапа и завершающей формулы.

Чистую дисконтированную стоимость определим с помощью формулы:

$$\text{ЧДС} = \sum \text{ТДС} - \text{И} = \sum (\text{ДП} * \text{СД}) - \text{И} = \sum \left(\text{ДП} * \frac{1}{(1+r)^t} \right) - \text{И}$$

так как

$$\text{ТДС} = \text{ДП} * \text{СД},$$

$$C_d = \frac{1}{(1 + r)^t}$$

Мы получили формулу расчета чистой дисконтированной стоимости в общем виде. Проверим формулу на данных вышеприведенного примера, где величина текущей дисконтированной стоимости за первый проектный год составляет 272,7 тыс. рублей. Денежные поступления за второй проектный год составляют 400 тыс. рублей.

Необходимо рассчитать ставку дисконтирования, учитывая, что расчетная ставка процента равна 10%, а величина инвестиций по проекту составляет 500 тыс. рублей.

$$\text{ЧДС} = \sum \text{ТДС} - \text{И} = \sum (\text{ДП} * \text{СД}) - \text{И} = \sum \left(300 * \frac{1}{(1+0,1)^1} + 400 * \frac{1}{(1+0,1)^2} \right) - 500 = 103,3$$

Далее выполняем расчеты путем подставления известных нам показателей в полученную нами формулу.

Рассмотрим следующий пример на определение величины чистой дисконтированной стоимости проекта сроком на 5 лет. При этом величина инвестиций по проекту составляет 1 700 тыс. рублей, а общая сумма ежегодных денежных поступлений за 5 лет должна составить 3 200 тыс. рублей, в том числе по годам инвестиционного проекта - соответственно 600, 700, 800, 500 и 600 тыс. рублей.

Дисконтная (процентная) ставка по расчету составляет 18% годовых.

Данные для наглядности приведем в виде таблицы.

Таблица 4 – Расчет чистой дисконтированной стоимости по агропромышленному комплексу СХПК «Кушар» Атнинского района Республики Татарстан (ставка дисконта = 18%)

Годы	Инвестиции, тыс. рублей	Денежные поступления (потoki), тыс. рублей	Ставка дисконтирования	Текущая дисконтированная стоимость, тыс. рублей
0	-1700	-	-	-
1		600	0,8475	+509
2		700	0,7182	+503
3		800	0,6086	+487
4		500	0,5158	+258
5		600	0,4371	+263
Итого		-	-	2020

Величина текущей дисконтированной стоимости проекта равна

$$\Sigma \text{ТДС} = 263 + 503 + 258 + 487 + 509 = 2\,020 \text{ тыс. руб.}$$

В этом случае чистая дисконтированная стоимость составит ЧДС = $\Sigma \text{ТДС} - \text{И} = 2020 - 1700 = 320 \text{ тыс. руб.}$

Величина чистой дисконтированной стоимости по проекту больше нуля и составляет 320 тыс. рублей. Делаем вывод, что проект для инвестора выгоден.

Методы, предназначенные для определения и оценки внутренней нормы рентабельности, доходности и окупаемости инвестиций, применяются с целью определения уровня доходности определенного инвестиционного проекта и позволяют рассчитать такую ставку дисконтирования (процента), которая обеспечивает равенство или близость между инвестиционными вложениями и чистой дисконтированной стоимостью. В результате чистая дисконтированная стоимость либо равна нулю, либо близка к ней.

Данная методика предполагает применение нескольких расчетов для определения величины чистой дисконтированной стоимости (как правило, на основе метода последовательных приближений) и ее сравнения с величиной инвестиций. В результате выбирают ту величину дисконта (процента), при

которой величина чистой дисконтированной стоимости приближается к величине инвестиций.

Пример. На основе вышеприведенных данных, а именно примера и табл. 4 можно рассчитать внутреннюю норму окупаемости инвестиций путем нескольких расчетов чистой дисконтированной стоимости при разных величинах дисконта (процента), указывая результаты расчетов в Таблице 5.

Таблица 5 - Расчет внутренней нормы окупаемости инвестиций по агропромышленному комплексу СХПК «Кушар» Атнинского района Республики Татарстан

Проекты	Инвестиции, тыс. руб.	Процент (дисконт)	Сумма текущей дисконтированной стоимости, тыс. руб.	Сумма чистой дисконтированной стоимости, тыс. руб.
1	1700	18	2020	+320
2	1700	20	1931	+231
3	1700	22	1851	+151
4	1700	27	1775	+75
5	1700	26	1704	+4

Анализ приведенных расчетов, позволяет сделать вывод, что самым приемлемым для нашего примера является проект № 5, по которому внутренняя норма окупаемости инвестиций составляет 26%.

При этом значении процента (дисконта) величина чистой дисконтированной стоимости проекта стремится к нулю, то есть имеет самую меньшую положительную величину при целых значениях процента (дисконта).

Таким образом, мы рассмотрели четыре основных метода оценки эффективности инвестиционных проектов на предприятиях агропромышленного комплекса. Следует отметить, что ни один из перечисленных методов, если взять их отдельно, не дает достаточных оснований

для оценки эффективности инвестиционных проектов. При использовании одних методов инвестиционные проекты могут быть выгодными, а других - невыгодными. Для предварительной оценки экономической эффективности инвестиционных проектов нельзя ограничиваться применением исключительно одного или наиболее выгодного метода. Это может создать ложное представление об объекте инвестирования и в конечном итоге оттолкнуть потенциальных инвесторов от финансирования данного, пусть даже привлекательного, перспективного и экономически выгодного проекта. Поэтому все методы необходимо применять комплексно с учетом влияния факторов времени, риска, фаз жизненного цикла инвестиционных проектов и т. п.

При реализации инвестиционных проектов возникает потребность в достоверном отражении в синтетическом и аналитическом учете операций, связанных с оттоками и притоками денежных потоков в разрезе каждого инвестиционного проекта на протяжении всего срока их жизненного цикла. Однако, как свидетельствует практика, на предприятиях агропромышленного комплекса учетный цикл в рамках хозяйственного года завершается составлением годового бухгалтерского (финансового) отчета. Существующая методика бухгалтерского учета не позволяет вести синтетический и аналитический учет затрат и доходов по каждому инвестиционному проекту. Инвестиционные проекты, в отличие от объектов основных средств, нематериальных активов и т. д., до сих пор не являются объектами бухгалтерского учета. В результате денежные потоки, связанные с формированием и реализацией конкретных инвестиционных проектов, учитываются и отражаются в отчетности организации за ряд отчетных периодов котловым способом в составе ее общих расходов и доходов.

При этом зачастую сельскохозяйственные предприятия могут одновременно формировать и реализовывать несколько инвестиционных проектов с различными стадиями их жизненного цикла. При действующей организации бухгалтерского учета невозможно вести обособленный учет в разрезе каждого инвестиционного проекта с учетом стадий их жизненного цикла. Кроме

того, в бухгалтерском учете невозможно выделять чистые денежные потоки, являющиеся результатом реализации конкретных инвестиционных проектов. В результате затрудняется процесс сравнительной оценки реальной эффективности каждого инвестиционного проекта.

1.3. Порядок отражения информации об инвестициях в формах федерального статистического наблюдения

Информация об инвестициях на внутрифирменном уровне представляется в финансовой отчетности, в таких как бухгалтерский баланс, отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала, приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, а также в формах статистического наблюдения (№ П-2 (инвест) «Сведения об инвестиционной деятельности», № П-2 (краткая) «Сведения об инвестиционной деятельности в основной капитал», №П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», №П-4 «Сведения о финансовых вложениях и обязательствах»).

Рассмотрим формы федерального статистического наблюдения более подробно. Росстат утвердил новые Указания по заполнению форм федерального статистического наблюдения и внес исправления в приложения к Указаниям. Данное Указание было утверждено приказом от 18.08.2013 года № 288 «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за строительством, инвестициями и нефинансовые активы и жилищно-коммунальным хозяйством».

С января 2014 года приказом Росстата от 28.10.2013 года № 428 введены в силу Указания по заполнению форм федерального статистического наблюдения:

1. № П-2 (инвест) « Сведения об инвестиционной деятельности» (месячная отчетность)
2. № П-2 (краткая) «Сведения об инвестициях в основной капитал» (квартальная отчетность)

3. № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы» (годовая отчетность)

Приказом Росстата от 25.09.2013 года № 382 «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за иностранными инвестициями и финансовыми вложениями» была утверждена квартальная форма федерального статистического наблюдения № П-6 «Сведения о финансовых вложениях и обязательствах» с указаниями по ее заполнению, которая введена в силу с отчета за январь – март 2014 года).

Форма № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы» состоит из 2 разделов:

1. «Инвестиции в нефинансовые активы»
2. «Источники инвестиций»

Раньше (до 2014 года) инвестиции в нефинансовые активы состояли из инвестиций в основной капитал, инвестиций в объекты интеллектуальной собственности, то есть нематериальные активы, а также инвестиций в другие нефинансовые внеоборотные активы (в том числе покупка земли и объектов природопользования) затраты на НИОКР. А теперь инвестиции в нефинансовые активы включают в себя 2 основных элемента: основной капитал и непроизведенные нефинансовые активы.

В новой форме отдельно выделены здания (кроме жилых), сооружения, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь.

Затраты на формирование рабочего, продуктивного и племенного стада отражаются в составе прочих инвестиций в основной капитал.

Новшеством новой формы федерального статистического наблюдения считается выделение в составе прочих инвестиций в основной капитал инвестиций в объекты, относящиеся к интеллектуальной собственности и продуктам интеллектуальной деятельности (патенты, авторские права, ноу-хоу). В указаниях по ее заполнению имеется пояснение о том, что объекты интеллек-

туальной собственности являются результатом производства, то есть это результат исследований, разработок или инноваций, которые могут продаваться, приносить экономическую выгоду в будущем, в первую очередь, своим разработчикам и пользователям. Их использование ограничивается правовой защитой (патент, авторское право, смежные права) или прочей защитой (организационно-техническая охрана, например, использование коммерческой тайны в отношении результатов, полученных в ходе выполнения НИОКР, с целью недопущения их использования другими лицами без разрешения организации).

К этим объектам относится информация (результат интеллектуальной деятельности), нанесенная на сравнительно малоценный материальный носитель.

По строке 12 отражают затраты на НИОКР, с выполнением условия, что расходы по НИОКР признаются в качестве вложений во внеоборотные активы, в соответствии с ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

Отдельно по строке 13 учитываются затраты на создание и приобретение изобретений, полезных моделей и промышленных образцов.

Также отдельно по строке 14 отражаются расходы на разведку недр, произведенные нематериальные поисковые затраты.

До 2014 года инвестиции в объекты интеллектуальной собственности и затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы являлись отдельными составляющими вложений в нефинансовые активы, так как не входили в состав прочих инвестиций в основной капитал.

Следующий составляющий инвестиций в нефинансовые активы, которые отражаются по строке 18) – инвестиции в непроизводственные финансовые активы. Здесь показываются затраты на приобретение юридическими лицами в собственность земельных участков, объектов

природопользования, контрактов, договоров аренды, лицензий, деловых связей и деловой репутации.

По строке 19 отражают расходы на приобретение земельных площадей, а по строке 20 учитываются затраты на приобретение контрактов, лицензий, договоров аренды, деловых связей и деловой репутации, которые в бухгалтерском учете называются как нематериальные активы, то есть тех НМА, которые не являются результатом интеллектуальной деятельности и не считаются произведенными активами в связи с тем, что они относятся к результатам учетных и юридических операций.

Договора операционного лизинга, разрешения на занятие определенными видами деятельности и на использование природных ресурсов, права на получение в будущем товаров и услуг на исключительной основе – это контракты, договора аренды, лицензии.

Деловые связи – это активы, которые возникают в результате взаимоотношений организации с клиентами, поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, партнерами по инновационной деятельности и ресурсы, которые имеют влияние на потенциальных работников, клиентов и инвесторов. В бухгалтерском учете их называют средствами индивидуализации.

Под маркетинговыми активами понимаются фирменные наименования, торговые марки, товарные знаки, наименования мест происхождения товаров, знаки обслуживания, коммерческие обозначения, бренды, доменные имена в сети «Интернет» и другие.

В разделе 2 «Источники инвестиций» отражается информация о распределении инвестиций в нефинансовые активы по источникам финансирования, то есть собственные и привлеченные средства.

Таким образом, можно сделать вывод, что основной классификационный принцип, заложенный в группировку инвестиций в нефинансовые активы, - это все результат создания актива (в результате производства или нет).

Отраженные в составе прочих инвестиций в основной капитал такие затраты, как программное обеспечение и базы данных, научные разработки и исследования, относятся к объектам, произведенным в результате интеллектуальной деятельности.

Старая форма отражала инвестиции в объекты интеллектуальной собственности с позиций отнесения их к нематериальным активам, но в российских стандартах учета четких критериев идентификации нематериальных активов не имеется.

Также важно отметить, что в форме № П – 2 такие активы отражаются в составе прочих инвестиций в основной капитал. Сам нематериальный актив должен учитываться отдельно от его материального носителя.

По международным стандартам финансовой отчетности организация сама определяет, какой элемент – содержание (нематериальный актив) или вещественная форма – является более важным. Это определяется на основе профессионального суждения бухгалтера. В результате объект признается основным средством или объектом нематериального актива.

Признание расходов по НИОКР в качестве вложений во внеоборотные активы в соответствии с ПБУ 17/02 является основанием для отнесения их к инвестициям в основной капитал в форме № П – 2.

Информационная база статистического учета для типологии инвестирования по направлениям вложений требует дальнейшего совершенствования, потому что это не позволяет выделить в инвестициях в финансовые активы инвестиции в прирост запасов материальных оборотных средств, инвестиции в ценности, и не позволяет выделить в составе нефинансовых произведенных активов в нематериальные и материальные.

2.ОЦЕНКА БИЗНЕСА СХПК «КУШАР» АТНИНСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН

2.1. Оценка природно-экономических условий деятельности

Полное фирменное наименование общества: Сельскохозяйственный производственный кооператив «Кушар».

Сокращенное наименование: СХПК «Кушар».

Местонахождение предприятия: Республика Татарстан, Атнинский район, село Кошар.

Почтовый адрес предприятия: 422753, Республика Татарстан, Атнинский район, село Кошар.

СХПК «Кушар» Атнинского района РТ входит в состав Казанской пригородной природно-экономической зоны. Хозяйство расположено на северо-востоке Атнинского района. На северо-западе Атнинский район граничит с республикой Марий-Эл, на юго-западе - с Высокогорским районом, на востоке - с Арским районом.

СХПК «Кушар» Атнинского муниципального района РТ организован в 23 августа 2003 года. СХПК «Кушар» является коммерческой организацией, основной целью которого является получение прибыли на основе эффективного использования закрепленной земли и иных материальных ресурсов. Кооператив организует совместную деятельность своих членов по производству, переработке, сбыту сельскохозяйственной продукции и оказанию услуг ремонта и строительства и другим видам работ. При этом обеспечивает охрану окружающей среды. СХПК «Кушар» - юридическое лицо, входит в состав управления сельским хозяйством и продовольствия.

Землепользование СХПК «Кушар» с населенными пунктами Кошар, Мендюш и Таш-чишма расположено в северо-восточной части Атнинского муниципального района РТ. Административный центр организации расположен в селе Кушар, Комсомольская улица, 41, который находится вот районного центра (село Большая Атня) в 5,8 км, от республиканского (г. Казань) 75 км и от ближайшей ж.д. станции (Арск) в 45 км.

Атнинский район по рельефу относится к равнине, расчлененной реками, оврагами и лесами. Рельеф является одним из факторов почвообразования. Непосредственно он оказывает влияние на проявления происходящих на земле динамических процессов и косвенно через распределение элементов климата (свет, тепло, ветер) и атмосферных осадков на земную поверхность.

Климат района умеренно-континентальный с достаточной влажностью, продолжительной суровой зимой и достаточно жарким летом. За год выпадает около 450 мм осадков, среднегодовая температура воздуха +3 °С. Средняя температура января -17,9 °С, средняя температура июля +23 °С.

Общая площадь сельхозугодий составляет 5646 га, из них пашни – 4815 га. Почвенный покров пашни представлен светло-серыми и серыми лесными почвами, преимущественно тяжелосуглинистого механического состава. По данным экономической оценки земли в СХПК «Кушар» Атнинского района составляет 25,66 баллов.

В СХПК «Кушар» занимается производством высококачественной продукции зерна, молока и мяса, а также осуществлением деятельности племенного репродуктора по разведению и улучшению племенных качеств крупного рогатого скота холмогорской породы Татарстанского типа.

В системе земледелия и животноводства широко используются достижения науки и передового опыта. Предприятие тесно сотрудничает с научными и исследовательскими институтами сельского хозяйства Республики Татарстан и Российской Федерации. Основными факторами общественного производства считаются естественные ресурсы, трудовые ресурсы и капитал.

А основной специфический фактор сельскохозяйственного производства – это земля, выступающая как продукт самой природы, то есть это единственное средство производства, не созданное трудом че-

ловека, к тому же земля в основном не изнашивается, так как при правильном использовании она только улучшает свое плодородие. Все другие средства производства в процессе их использования изнашиваются физически и морально. Земельные фонды являются важнейшей составной частью национального богатства. От рационального использования земли, повышения ее плодородия зависит развитие всех отраслей производства. Нужно отметить, что площадь земель ограничена. В отличие от других средств производства, она имеет специфические особенности.

Земельные участки не однородны по своему качеству. При этом земля пространственно ограничена, только 1/3 поверхности земли способна производить сельскохозяйственные культуры. Производственное значение использования земли различно, поэтому земельный фонд подразделяется на виды земельных угодий: сельскохозяйственные и несельскохозяйственные угодья.

Под сельскохозяйственными угодьями понимаются земли систематически используемые для определения сельскохозяйственных целей.

Структура сельскохозяйственных угодий представляет собой процентное соотношение отдельных видов сельхозугодий в общей площади.

Характеристика природно-экономических условий означает необходимость проведения анализа показателей, характеризующие обеспеченность организации ресурсами, одним из которых является показатель эффективности использования земли. Для проведения анализа такого показателя рассмотрим состав земельных угодий и ее структуру с помощью таблицы 6.

Таблица 6 - Состав земельных фондов и структур сельскохозяйственных угодий в СХПК «Кушар» Агинского района РТ на 2013-2017 гг.

Показатели	2013		2014		2015		2016		2017		В среднем по РТ	
	площадь, га	структ ура, %	площадь, га	структ ура, %	площадь, га	структ ура, %	площадь, га	структ ура, %	площадь, га	структ ура, %		
Всего земель	3134	X	3129	X	3109	X	6005	X	5982	X	6500	X
в т.ч. сельхозугодий	2747	100	2742	100	2722	100	5447	100	5646	100	6290	100
из них пашня	2336	85,04	2331	85,01	2311	84,90	4835	88,76	4815	85,28	5508	87,60
сенокосы	76	2,76	76	2,77	76	2,79	76	1,40	76	1,35	119	1,90
пастбища	335	12,20	335	12,22	335	12,31	536	9,84	533	9,44	644	10,20
Процент распаханности	X	85,04	X	85,01	X	84,90	X	88,76	X	85,28	X	87,60

Показатели, приведенные в таблице 6, свидетельствуют, что состав земельных фондов и структура сельскохозяйственных угодий СХПК «Кушар» Аtnинского района РТ меняется каждый год, если сравнить 2015 и 2016 годы, то он увеличился на 2896 га. Но за 2017 год площадь земель составляет 5982 га, то есть, по сравнению с 2016 годом, она уменьшилась на 23 га (на 0,38 %). Это вызвано с увеличением площади сельскохозяйственных угодий на 199 га(на 3,65 %), а в частности площадь пашни уменьшилась на 20 га (на 0,41 %), а площадь пастбищ – на 3 га (на 0,56 %). При этом процент распаханности уменьшился на 3,48 %.

В среднем по республике % распаханности составляет 87,6 %, что на 2,32 % больше, чем в СХПК «Кушар». Это говорит о наиболее эффективном использовании этого вида угодий в изучаемом хозяйстве. Чем больше процент распаханности, тем большее количество продукции можно получить при прочих равных условиях. Нужно отметить, что такой процент распаханности считается достаточным для эффективного ведения сельскохозяйственного производства.

Эффективность производства также зависит от правильного выбора специализации и рационального построения организационной структуры.

При характеристике организации важно знать его производственное направление, которое определяет его специализацию. Специализация – это процесс сосредоточения деятельности предприятия, какой-либо зоны или экономического региона на развитии той или иной отрасли или на производстве определенных видов продукции. Целью специализации является создание условий для увеличения прибыли, объема производства продукции, снижения издержек, повышения производительности труда, улучшения качества продукции. Специализация несет в себе и опасность того, что экономика, базирующаяся на весьма конкретных знаниях, может быть подвержена спадам, вызванным техническим прогрессом, изменением во вкусах или другим нарушениям, связанным с человеческой деятельностью.

Специализацию характеризует структура товарной продукции, которая может исчисляться в текущих или сопоставимых ценах. Внутрихозяйственная специализация определяется по структуре валовой продукции как в действующих, так и в сопоставимых ценах. Фактически, сложившееся производственное направление рекомендуется определять по доле реализации в общей выручке от реализации сельскохозяйственной продукции за последние 5 лет. Для всесторонней характеристики специализации сельскохозяйственных предприятий применяется система показателей, наиболее важными среди которых являются показатели структуры товарной продукции, структуры денежной выручки и структуры валовой продукции. Основным среди них является показатель структуры товарной продукции, которая отражена в таблице 7.

Исходя из данных таблицы 7, можно сделать следующие выводы: за исследуемый период были изменения в отношении состава и объема реализованной, то есть товарной продукции организации, а именно произошло существенное увеличение стоимости проданного молока, а также зерна и мяса КРС. При этом в структуре товарной продукции за 2013-2017 годы в среднем первое место приходится к молоке (83,50%). Второе место занимает мясо КРС (8,24%), третье место - зерно (7,69%), следующее – рапс (2,34%), пятое место занимает мясо лошадей (0,09%). В структуре товарной продукции в СХПК «Кушар» Атнинского района РТ мед занимает наименьший удельный вес, то есть 0,05 %. В общем, можно сказать, что сельскохозяйственный производственный кооператив «Кушар» Атнинского района РТ специализирован в области молочного скотоводства.

Таблица 7 - Структура товарной продукции в СХПК «Кушар»
Атнинского района РТ за 2013-2017 гг.

Виды угодий	Годы										В среднем за 5 лет	
	2013		2014		2015		2016		2017			
	Стоимос ть товарно й продукц ии, тыс. руб	Структу ра, %	Стоимос ть товарно й продукц ии, тыс. руб	Структу ра, %	Стоимос ть товарно й продукц ии, тыс. руб	Структу ра, %	Стоимос ть товарно й продукц ии, тыс. руб	Структу ра, %	Стоимос ть товарно й продукц ии, тыс. руб	Структу ра, %	Сумма, тыс. руб	Удельн ый вес, %
Зерно	6710	13,64	3336	4,94	11900	12,78	10435	6,48	13651	5,99	9206,40	7,69
Рапс	0	0,00	0	0,00	0	0,00	2801	1,74	0	0,00	2801,00	2,34
Молоко	41938	85,25	63238	93,61	79624	85,53	145621	90,46	169473	74,37	99978,80	83,50
Мясо крс	543	1,10	968	1,43	1389	1,49	2083	1,29	44344	19,46	9865,40	8,24
Мед	0	0,00	0	0,00	118	0,13	33	0,02	42	0,02	64,33	0,05
Мясо лошади	5	0,01	13	0,02	67	0,07	0	0,00	364	0,16	112,25	0,09
Итого	49196	100,00	67555	100,00	93098	100,00	160973	100,00	227874	100,00	119739,20	100,00

Для анализа уровня (или глубины) специализации производства исчисляется коэффициент специализации. Для этого пользуемся формулой, которая была предложена профессором Поповичем И.В.:

$$K_c = \frac{100}{\sum P(2i - 1)} \quad (1)$$

где K_c - коэффициент специализации;

P - удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции;

i - порядковый номер отрасли в ряду, построенному в порядке убывания по удельному весу в структуре товарной продукции.

При помощи данной формулы определяем глубину специализации СХПК «Кушар»:

$$K = \frac{100}{91,74*1+7,69*3+2,34*5+0,09*7+0,05*9}=0,78$$

Если полученный коэффициент входит в интервал от 0 до 0,20, то это говорит о том, что уровень специализации является слабым. Если 0,20-0,40 – о среднем, от 0,40 до 0,60 – о высоком уровне специализации.

ции. Если коэффициент специализации выше 0,60, то можно сделать вывод, что изучаемое предприятие имеет глубокий уровень специализации.

Коэффициент специализации в СХПК «Кушар» Агинского района РТ равен 0,78, это означает, что «Кушар» имеет глубокий уровень специализации и специализирован в области молочного скотоводства.

Развитие специализации оказывает существенное влияние на эффективность сельскохозяйственного производства. Исследования, проведенные учеными, свидетельствуют о том, что углубление специализации до определенного (оптимального) уровня способствует повышению экономической эффективности. Природные условия и специализация играют важную роль в обеспечении эффективного производства организации, но ни одно хозяйство не будет функционировать без производственных фондов и трудовых ресурсов.

Уровень и темпы роста сельскохозяйственной продукции, повышение экономической эффективности в сельском хозяйстве в определенной мере зависит от обеспечения отрасли основными средствами. Низкая обеспеченность предприятия основными производственными фондами приводит к несвоевременному выполнению важнейших технологических операций, росту трудоемкости и увеличению материально-денежных затрат на производство единицы продукции. В свою очередь наличие большого количества сверхнормативных средств производства способствует росту амортизационных отчислений, увеличению затрат на их сохранение и в конечном итоге ведет к удорожанию произведенной сельскохозяйственной продукции.

Для более подробного изучения экономических условий функционирования организации имеет смысл расчет показателей использования основных производственных фондов, энергетических мощностей и трудовых ресурсов. От наличия и сочетания этих факторов зависит производительность труда, а значит и эффективность производства.

Производственные фонды сельского хозяйства представлены различными видами средств и предметов труда, используемых в сельскохозяй-

ственных предприятиях. По своему экономическому содержанию производственные фонды подразделяются на основные и оборотные средства.

Высокая эффективность сельскохозяйственного производства достигается при оптимальной обеспеченности организации основными производственными фондами. Обеспеченность сельскохозяйственных предприятий основными производственными фондами характеризуется показателями фондооснащенности и фондовооруженности труда (Таблица 8):

Таблица 8 - Показатели использования основных фондов в СХПК «Кушар» Атнинского района РТ за 2013-2017 гг.

Показатели	Годы					В сред нам по РТ
	2013	2014	2015	2016	2017	
Стоимость основных производственных фондов с/х назначения, тыс. руб	69363,45	81207,45	86782,50	191704,95	246464,55	265228
Площадь сельхозугодий, га	2747	2742,00	2722,00	5447,00	5646	6290
Число среднегодовых работников занятых в сельском хозяйстве, чел.	103	93	118	195	195	98
Фондообеспеченность на 100 га сельхозугодий, тыс. руб.	2525,06	2961,61	3188,19	3519,46	4365,29	4216,7
Фондовооруженность, тыс.руб.	673,43	873,20	735,44	983,10	1263,92	2706,4

Фондооснащенность (фондообеспеченность) показывает стоимость основных фондов на 100 га сельскохозяйственных угодий. Из таблицы 8 видно, что уровень фондообеспеченности за последние 5 лет увеличился на 72,88 %, то есть на 1840,23 тыс. рублей, на это оказывает влияние рост стоимости основных производственных фондов за этот же период на 177101,10 тыс. рублей (на 255,32 %) и площади сельскохозяйственных угодий на 2899 га.

Показатель фондовооруженности труда показывает стоимость основных фондов, которые приходятся на одного работника. Уровень данного показателя зависит и от стоимости основных фондов, и от численности работников. За период 2013-2017 годов величина фондовооруженности увеличилась а 87,68%, на что повлияло как увеличение

численности работников на 89,32 %, так и рост стоимости основных производственных фондов на 255,32 %.

Но при этом нужно отметить, что фондообеспеченность в 2017 году в сравнении со средними республиканскими данными по Республике Татарстан больше на 148,59 тыс. рублей, а показатель фондовооруженности труда, наоборот, меньше на 1442,48 тыс. рублей. Для достижения оптимальных значений необходимо эффективнее использовать ресурсы, которые имеются у СХПК «Кушар».

В совокупности основных фондов особое место занимают энергетические мощности организации, сведения о которых дают возможность рассчитать и использовать в исследованиях еще 2 показателя:

Энергооснащенность – количество энергетических мощностей в расчете на 100 га пашни.

Энерговооруженность – количество потребляемой на производственные нужды электроэнергии на 1 среднегодового работника, занятого на производстве.

Чем выше энергооснащенность и энерговооруженность, тем, как правило, выше производительность труда. При этом необходимо отметить, что рост показателя энерговооруженности труда обеспечивает сокращение общих затрат на единицу продукции (Таблица 9).

Проводя анализ по таблице 9, мы видим, что со снижением энергетических мощностей уменьшаются и показатели энергооснащенности в расчете на 100 га пашни и энерго вооруженности на 1 работника. Энергооснащенность за 2015-2016 годы уменьшается на 2,32 %, то есть на 6,7 л.с., а в 2016-2017 годах она увеличивается на 1,17 л.с.. При этом в 2015-2016 годах энерговооруженность увеличивалась на 13,37 л.с., а за 2016-2017 годы энерговооруженность остается неизменной. Сравнивая с республиканскими данными энергооснащенность больше на 165,27 л.с., а энерговооруженность больше на 5,67 %, то есть на 3,75 л.с..

Таблица 9 - Показатели использования энергетических мощностей в СХПК «Кушар» Агинского района РТ за 2013-2017 гг.

Показатели	Годы					В 2017 г. в среднем по РТ
	2013	2014	2015	2016	2017	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	6166	6665,00	6665,00	13620,00	13620,00	6477
Площадь пашни, га	2336	2331,00	2311,00	4835,00	4815	5508
Число среднихсповых работников занятых в сельском хозяйстве, чел.	103	93	118	195	195	98
Энергооснащенность, л.с. на 100 га пашни	263,96	285,93	288,40	281,70	282,87	117,6
Энерговооруженность, л.с. на 1 работника	59,86	71,67	56,48	69,85	69,85	66,1

Производительные силы, кроме МТБ, включают также трудовые ресурсы. Рациональное использование трудовых ресурсов, уровень обеспеченности ими сельскохозяйственной организации влияет на увеличение объема производства продукции, так как от обеспеченности организации трудовыми ресурсами и эффективности их использования зависит не только своевременность выполнения сельскохозяйственных работ, но и эффективность использования техники. В итоге это обеспечивает рост объема производства сельскохозяйственной продукции и снижение ее себестоимости.

Особенность использования рабочей силы именно в сельском хозяйстве заключается в неравномерной занятости работающих на протяжении года, данная особенность вытекает из особенности самого сельского хозяйства, в первую очередь, сезонности.

Далее определяем годовой запас труда и уровень его использования в сельскохозяйственном производственном кооперативе «Кушар», для этого построим следующую таблицу.

Таблица 10 - Использование трудовых ресурсов в СХПК «Кушар» Агинского района РТ в 2013-2017 гг.

Показатели	Годы					В среднем по РТ
	2013	2014	2015	2016	2017	
Среднегодовое число работников	105	95	122	199	199	106
В т.ч. занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	103	93	118	195	195	X
Годовой запас труда, тыс. чел.-часов	191,1	172,9	222,0	362,2	362,2	192,4
Фактические затраты, тыс. чел.-часов	224	193	282	443	443	213
Уровень использования запаса труда, %	117,22	111,63	127,03	122,31	122,31	110,7

Как видно из таблицы 10, среднегодовое число работников, которые непосредственно заняты в области сельского хозяйства, имеет положительную тенденцию, что приводит к росту годового запаса труда. Таким образом, за 2015-2016 годы величина годового запаса труда увеличилась на 140,2 тыс.чел.-часов (на 28,40 %), а в 2017 году данный показатель остается неизменным и составляет 362,2 тыс. чел.-часов. При этом уровень использования запаса труда за период 2015-2016 годов имеет тенденцию снижения, то есть он уменьшился на 4,72 %, а за период 2016-2017 годов показатель уровня использования запаса труда не меняется. Годовой запас труда по сравнению со средними республиканскими данными больше на 88,25 % (на 169,8 тыс.чел.-часов). Уровень использования запаса труда также больше на 11,61 %. Делаем вывод, что имеющиеся у предприятия трудовые ресурсы используются очень напряженно. Это может привести к падению величины показателя производительности труда.

Эффективность производства отражает сущность процесса расширенного воспроизводства и является экономической категорией. Экономическая эффективность определяется как отношение полученного эффекта (результата) к использованным ресурсам или затратам. Расчет экономической эффективности производится на основе сопоставления его результатов как с общими затратами живого и прошлого труда, так и с объемами использованных производственных ресурсов. Это обусловлено тем, что результат производства характеризуется как производственными затратами, так и величиной ресурсов, которые вовлечены в производственный процесс.

Для всестороннего анализа и оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельскохозяйственных предприятиях применяется система показателей, которые характеризуют использование главных факторов сельскохозяйственного производства – земли, производственных фондов и труда. Наиболее важными в системе этих показателей являются стоимость валовой продукции, сумма валового дохода, сумма чистого дохода и прибыли в расчете на 100 га соизмеримой пашни, на 1 работника, на 100 рублей основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, на 100 рублей издержек производства, а также показатели уровня рентабельности.

Для начала определим площадь условной пашни, умножая фактическую площадь на соответствующие коэффициенты, а на ее основе найдем соизмеримую площадь пашни (таблицы 11 и 12).

$$S_{\text{соизм.}} = (S_{\text{усл.}} \cdot B) / 100 \quad (2)$$

где $S_{\text{соизм.}}$ – площадь соизмеримой пашни;

$S_{\text{усл.}}$ – площадь условной пашни;

B – балл оценки земли.

Таблица 11 - Расчет площади условной пашни в СХПК «Кушар» за 2013-2017 годы

Виды угодий	Фактическая площадь, га					Коэффициент перевода	Площадь условной пашни, га					В среднем по РТ
	Годы						Годы					
	2013	2014	2015	2016	2017		2013	2014	2015	2016	2017	
Пашня	2336	2331	2311	4835	4815	1,0	2336	2331	2311	4835	4815	5508
Сенокосы	76	76	76	76	76	0,45	34,2	34,2	34,2	34,2	34,2	53,6
Пастбища	335	335	335	536	533	0,25	83,8	83,8	83,8	134,0	133,3	161
Итого	2747	2742	2722	5447	5424	X	2454,0	2449,0	2429,0	5003,2	4982,5	5722,6

Таблица 12 - Расчет площади соизмеримой пашни в СХПК «Кушар» за 2014-2016 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 год
	2013	2014	2015	2016	2017	
Площадь условной пашни, га	2336	2331	2311	4835	4815	5491,0
Балл оценки земли	25,66	25,66	25,66	25,66	25,66	25,58
Площадь соизмеримой пашни, га	599,4	598,1	593,0	1240,7	1235,5	1409,0

Анализируя таблицу 12, мы видим, что площадь соизмеримой пашни хозяйства в прошлом году(в 2016 году) составляет 1240,7 га, что на 647,7 га больше, чем в 2015 году, а в 2017 году она составляет 1235,5 га, то есть данный показатель на 5,2 га меньше, чем в 2016 году. Если сравнить с показателем по Республике Татарстан в среднем за 2017 год, площадь соизмеримой пашни меньше на 173,5 га.

Для анализа состояния производства на хозяйстве рассчитаем показатели экономической эффективности за 2013-2017 годы, которые представлены в таблице 13 (Приложение А).

Анализ динамик обобщающих показателей эффективности производства (таблица 13) показывает, что производство сельскохозяйственной продукции «Кушар» рентабельно. Наибольшее значение рентабельности (43,4 %) продукции, произведенной за анализируемый период (2013-2017 гг.) было достигнуто в 2014 году. В отчетном 2017 году рентабельность производства уменьшилась на 8,2 пункта в отношении 2016 году, а в сравнении с 2013 годом показатель рентабельности производства также снизилась на 6,7 пунктов.

Объем валовой продукции показывает главную задачу любого сельскохозяйственного предприятия: увеличение сельскохозяйственного производства. Уровень стоимости валовой продукции на 100га соизмеримой пашни имеет неоднозначную тенденцию, за 2016-2017 год он увеличился на 4563,34 тыс. руб. Следовательно, наблюдается позитивная тенденция роста стоимости валовой продукции. Если сравнить со средними данными по Республике Татарстан за 2017 году, то мы видим, что величина данного показателя больше на 24803,44 тыс. рублей.

Для роста уровня рентабельности необходимо увеличение прибыли и снижение себестоимости, то есть применение энергосберегающих технологий, повышение урожайности культур и т.д.

2.2. Анализ финансового состояния предприятия

Одним из важнейших условий успешного управления финансами предприятий является анализ его финансового состояния.

Термин «финансовое состояние» принято понимать как способность конкретной организации финансировать свою деятельность. Оно характеризуется обеспеченностью финансовыми ресурсами, которые необходимы для нормального функционирования организации, целесообразным их размещением и эффективным использованием, финансовыми взаимоотношениями с другими физическими и юридическими лицами, платежеспособностью и финансовой устойчивостью.

Ликвидность баланса – это степень покрытия обязательств организации активами, срок превращения которых в денежные средства соответствует сроку погашения обязательств. От степени ликвидности баланса зависит платежеспособность организации. Основным признаком ликвидности – формальное превышение стоимости оборотных активов над краткосрочными пассивами. И чем больше это превышение, тем более благоприятное финансовое состояние имеет предприятие с позиции ликвидности.

Актуальность определения ликвидности баланса приобретает особое значение в условиях экономической нестабильности, а также при ликвидации организации вследствие его банкротства. Здесь встает вопрос: достаточно ли у организации средств для покрытия его задолженности. Такая же проблема возникает, когда необходимо определить, достаточно ли у предприятия средств для расчетов с кредиторами, т.е. способность ликвидировать (погасить) задолженность имеющимися средствами. В данном случае, говоря о ликвидности,

имеется в виду наличие у организации оборотных средств в размере, теоретически достаточном для погашения краткосрочных обязательств.

В зависимости от степени ликвидности, т. е. скорости превращения в денежные средства, активы организации разделяют на следующие группы:

A1 - наиболее ликвидные активы - денежные средства организации и краткосрочные финансовые вложения. $A1 = \text{стр. 1240} + 1250$.

A2 - быстро реализуемые активы - дебиторская задолженность сроком погашения в течение 12 месяцев и прочие оборотные активы. $A2 = \text{стр. 1230} + 1260$.

A3 - медленно реализуемые активы. $A3 = \text{стр. 1210} + 1220 + 1170$

A4 - труднореализуемые активы. $A4 = \text{стр. 1100} - 1170$

Пассивы баланса группируются по степени срочности их оплаты:

П1 - наиболее срочные обязательства, кредиторская задолженность, ссуды, не погашенные в срок. $P1 = \text{стр. 1520}$.

П2 - краткосрочные пассивы - краткосрочные кредиты и заемные средства. $P2 = \text{стр. 1510} + 1540 + 1550$.

П3 - долго и среднесрочные пассивы - долгосрочные кредиты и займы. $P3 = \text{стр. 1400}$.

П4 - постоянные пассивы. $P4 = \text{стр. 1300} + 1530$.

Для определения ликвидности баланса следует сопоставить итоги приведенных групп по активу и пассиву. Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняются условия ликвидности.

Для проведения анализа ликвидности баланса организации статьи активов группируют по степени ликвидности – от наиболее быстро превращаемых в деньги к наименее. Пассивы же группируют по срочности оплаты обязательств. Рассмотрим анализ ликвидности бухгалтерского баланса за 2017 год с помощью таблицы 14.

С целью оценки ликвидности баланса следует сопоставить итоги приведенных групп активов и групп обязательств (пассивов).

Баланс считается ликвидным, если в результате сопоставления расчетных групп активов и пассивов получится следующая система неравенств:

$$A_1 \geq П_1;$$

$$A_2 \geq П_2;$$

$$A_3 \geq П_3;$$

$$A_4 \leq П_4$$

Таблица 14 - Анализ ликвидности бухгалтерского баланса СХПК «Кушар» Атнинского района РТ за 2017 год.

Актив	2017 год		Пассив	2017 год		Платежный излишек, недостатка (+,-)	
	На начало года	На конец года		На начало года	На конец года	На начало года	На конец года
A_1	216	263	$П_1$	14458	26874	-14242	-26611
A_2	14384	24887	$П_2$	292	0	14092	24887
A_3	158097	164288	$П_3$	42416	32751	115681	131537
A_4	203767	231197	$П_4$	319298	361010	-115531	-129813
Итого	376464	420635	Итого	376464	420635	X	X

Рассмотрим неравенства:

На начало года:

$216 \leq 14458$ – условие неравенства не выполняется;

$14384 \geq 292$ - условие неравенства выполняется;

$158097 \geq 42416$ – условие неравенства выполняется;

$203767 \leq 319298$ – условие неравенства выполняется.

По условиям неравенств можно сказать, что баланс на начало года частично ликвиден.

На конец года:

$263 \leq 26874$ – условие неравенства не выполняется;

$24887 \geq 0$ – условие неравенства выполняется;

$164288 \geq 32751$ – условие неравенства выполняется;

$231197 \leq 361010$ – условие неравенства выполняется.

Исходя из проведённого анализа, можно охарактеризовать ликвидность баланса организации как недостаточную. Сопоставление итогов А1 и П1 отражает соотношение текущих платежей и поступлений, что не соответствует условию абсолютной ликвидности баланса. Данные таблицы показывают, что наблюдается платёжный недостаток наиболее ликвидных активов (А1) для покрытия наиболее срочных обязательств в сумме 14242 тысячи рублей на начало периода и 26611 тысячи рублей на конец года.

Сравнение показателей А2 и П2 показывает изменение текущей ликвидности.

Текущая ликвидность на конец периода = $(A1+A2)-(P1+P2)$ = $(263+24887)-(26874+0)$ = -1724 тысяч рублей. То есть на конец периода текущая ликвидность организации отрицательна. Следует разработать мероприятия по оценке потребностей в оборотных активах, с точки зрения обязательств предприятия перед поставщиками и кредиторами.

Следовательно, баланс не является абсолютно ликвидным и для проведения анализа степени его ликвидности следует провести анализ платёжеспособности и ликвидности при помощи финансовых коэффициентов. Таким образом, можно сделать вывод о наличии у предприятия собственных оборотных средств - минимальном условии финансовой устойчивости.

Платежеспособность является одним из важнейших критериев оценки финансового состояния предприятия. Платежеспособность – это готовность предприятия погасить долги в случае одновременного предъявления требований его кредиторов. Для комплексной оценки платежеспособности организации в целом следует использовать финансовые коэффициенты платежеспособности:

1. Общий показатель платежеспособности (коэффициент ликвидности).
2. Коэффициент абсолютной ликвидности.
3. Коэффициент «критической оценки».

4. Коэффициент текущей ликвидности (коэффициент покрытия).
5. Коэффициент маневренности функционирующего капитала.
6. Доля оборотных средств в активах.
7. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами.

Для удобства проведения анализа расчета величины коэффициентов сведем таблицу 15.

Анализируя таблицу 15 можно сделать следующие выводы: общий показатель платежеспособности показывает, достаточно ли у предприятия средств, которые могут быть использованы для погашения своих краткосрочных обязательств в течении предстоящего года. С помощью данного показателя осуществляется оценка изменения финансовой ситуации с точки зрения ликвидности. В СХПК «Кушар» этот показатель в конце 2017 года выше на 0,32 по сравнению с началом 2017 года, что и соответствует нормальному пределу.

Таблица 15 - Коэффициенты платежеспособности СХПК «Кушар» Актинского района РТ за 2017 год.

Коэффициенты	Начало года	Конец года	Нормальные ограничения
L_1	2,01	1,69	$L_1 \geq 1$
L_2	0,01	0,01	$0,1 \leq L_2 \leq 0,2$
L_3	0,99	0,94	$0,7 \leq L_3 \leq 0,8$
L_4	11,71	7,05	$1,5 \leq L_4 \leq 2$
L_5	1,00	1,01	
L_6	0,46	0,45	$L_6 \geq 0,5$
L_7	0,67	0,69	$L_7 \geq 0,1$

Рассматривая коэффициент абсолютной ликвидности можно увидеть, что данный показатель на начало 2017 года составлял 0,01, а к концу года остается неизменным. Это говорит о том, что хозяйство

не может погасить краткосрочную задолженность в ближайшее время за счет денежных средств и приравненных к ним финансовым вложениям.

Коэффициент критической оценки (L_3). Его показатели в начале года равны 0,99, а в конце года 0,94. Эти показатели также не входят в нормальное ограничение. Коэффициент текущей ликвидности (L_4) в начале 2017 года 11,71 – показатель превышает нормальное ограничение $1,5 \leq L_4 \leq 2$. А в конце года 7,05 – показатель также не входит в ограничение.

На практике можно применять разные методики анализа финансовой устойчивости. Финансовая устойчивость -это определенное состояние счетов предприятия, гарантирующее его постоянную платежеспособность. Знание предельных границ изменения источников средств для покрытия вложений капитала в основные фонды или производственные запасы позволяет генерировать такие направления фактов хозяйственной жизни, которые ведут к улучшению финансового состояния предприятия, к повышению его устойчивости. Наиболее точным и часто применяемым способом оценки финансовой устойчивости предприятия является расчет коэффициентов финансовой устойчивости. Рассмотрим данные коэффициенты в таблице 16.

Таблица 16 - Показатели финансовой устойчивости СХПК «Кушар» Атининского района РТ за 2017 год.

Коэффициенты	Нормальные ограничения	На начало года	На конец года	Отклонения, +, -
U_1	$U_1 \geq 1,5$	0,24	0,22	-0,02
U_2	$0,1 \leq U_2 \leq 0,5$	0,59	0,59	0,00
U_3	$0,4 \leq U_3 \leq 0,6$	0,81	0,82	0,01
U_4	$0,5 \leq U_4 \leq 0,7$	4,25	4,47	0,22
U_5	$U_5 \geq 0,6$	0,92	0,90	-0,02

По таблице 16 можно сделать следующие выводы:

U_1 - коэффициент капитализации или плечо финансового рычага. Коэффициент показывает сколько заемных средств организация привлекла на 1 руб. вложенных в активы собственных средств и он на конец года составляет 0,22, что меньше на 0,02 по сравнению с началом года.

U_2 – коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования показывает какая часть оборотных активов финансируется за счет собственных средств и он составляет 0,59, также как и в начале года.

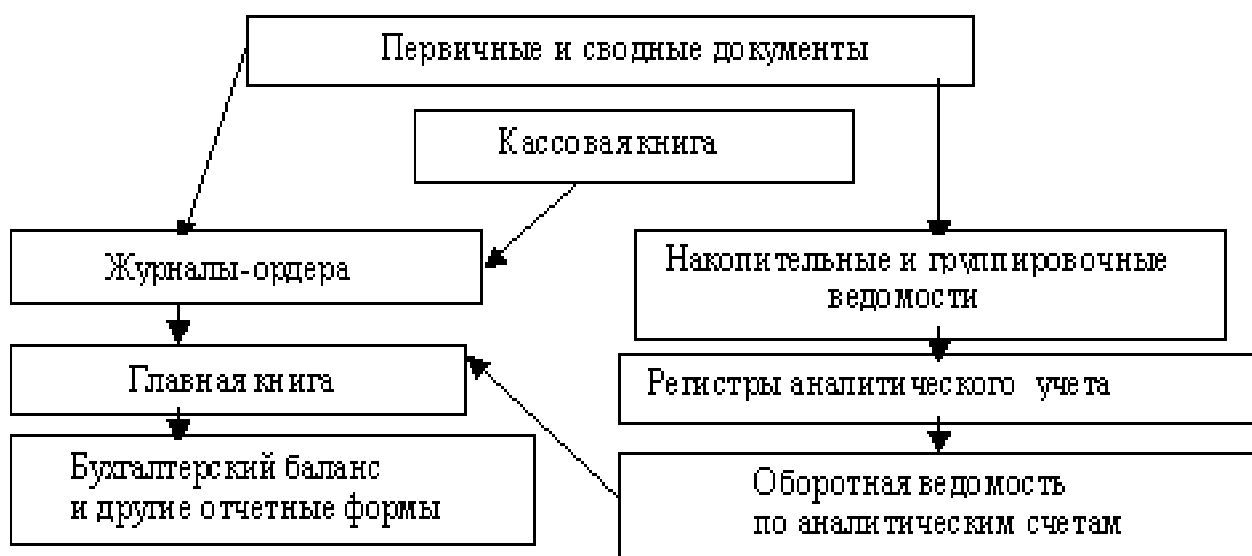
U_3 – коэффициент финансовой независимости (автономии). Показывает удельный вес собственных средств к общей сумме источников финансирования и он составляет 0,82 на конец года, что выше на 0,01 по сравнению с началом года.

U_4 – коэффициент финансирования показывает какая часть деятельности финансируется за счет собственных и заемных средств и он составляет 4,47, что выше на 0,22 по сравнению с началом года.

U_5 – коэффициент финансовой устойчивости показывает какая часть активов финансируется за счет устойчивых источников и он составляет 0,90, что ниже на 0,02 по сравнению с началом года.

2.3. Организация бухгалтерского учета и службы внутреннего контроля в СХПК «Кушар» Агинского района РТ

В СХПК «Кушар» бухгалтерский учет ведется в журнально-ордерной форме учета с частичной автоматизацией учета. Учет ведется в журналах ордерах и книгах учета затрат, схема журнально-ордерной формы учета представлена на рисунке 1.



В течении года ведется аналитический и синтетический учет. Каждый месяц в бухгалтерию организации сдаются отчеты материально – ответственных лиц, наряды на оплату труда, путевые листы, учетные листы. В течение месяца документы обрабатываются и разносятся в оборотные ведомости, книги учета затрат по животноводству и растениеводству, а также по промышленно-вспомогательным счетам и по другим статьям затрат. Подводятся итоги затрат за месяц и сальдовые остатки на конец месяца, а также на основании журнал - ордера и книги учета затрат собираются остатки по всем бухгалтерским счетам и заполняется главная книга. В течение года ведется учет затрат по всем отраслям, движение дебиторской и кредиторской задолженности и подводятся итоги за год. Ведется закрытие счетов, сначала промышленно - вспомогательных производств, автопарк, тракторный парк, общехозяйственных расходов. Нераспределенные затраты распределяются по статьям затрат на не закрытых счетах.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, бухгалтерский учет – это формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении фактов хозяйственной жизни в СХПК «Кушар» несет руководитель организации. Учетная политика предприятия была разработана главным бухгалтером в 2017 году в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). При этом важно отметить, что в учетной политике изучаемого предприятия имеется устаревшая информация, требующая поправок согласно действующего законодательства. Данный недостаток обязательно необходимо устранить.

Принятая организацией учетная политика утверждена приказом ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета. При этом утверждается:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной жизни, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а так же формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Система документирования фактов хозяйственной жизни для организации является важнейшей составной частью при организации бухгалтерского учета. При ведении учета операций хозяйственной деятельности используются типовые (унифицированные) формы первичных документов.

Документооборот имеет особо важное организующее значение в бухгалтерском учете. В самом общем виде он представляет собой движение документов в учетном процессе от момента их составления до завершения использования и сдачи в архив. Документооборот должен разрабатываться в каждом хозяйстве с учетом конкретных его особенностей: специализации, организационной структуры, размещения производств, расположения и удаленности складов и подразделений, места оформления первичных документов, состояния

транспортных средств. Для чёткой регламентации движения документов документооборот оформляется в виде графика, где указываются: наименование и номер каждой формы документа, его назначение, в какие сроки, в каком количестве и кем составляется, кто подписывает документ, когда и куда он представляется, кто его принимает, проверяет и обрабатывает, куда и на основании чего делаются записи. График документооборота в СХПК «Кушар» составляется главным бухгалтером и после утверждения руководителем организации становится обязательным для исполнения.

Также следует изучать структуру бухгалтерской службы и распределение в ней обязанностей. Обязанности бухгалтеров закреплены должностными инструкциями. Структура бухгалтерии в СХПК «Кушар» линейного типа, другими словами, все бухгалтера подчиняются непосредственно главному бухгалтеру.

Главный бухгалтер отвечает за организацию бухгалтерского учета на предприятии, разрабатывает учетную политику, занимается ведением учета дебиторской и кредиторской задолженности, налогов, а также составлением финансовой отчетности предприятия.

Бухгалтер по учету заработной платы – начисляет заработную плату работникам предприятия, начисляет отпускные, больничные листы. Кроме этого отвечает за правильное и своевременное отчисление в фонды социального страхования.

Бухгалтер - кассир – ведет счета по учету денежных средств на расчетном счете и в кассе. Кроме этого, выполняет функции кассира предприятия, выдает и принимает денежные средства в кассе.

Бухгалтер по материалам – осуществляет бухгалтерский учет производственных запасов предприятия, а также учет выпуска готовой продукции.

Бухгалтер по учету основных средств – осуществляет учет по основным средствам, состоящих из зданий, сооружений, машин, оборудования, инструментов.

Бухгалтер по животноводству - выполняет работу по ведению бухгалтерского учета животных, молодняка, рабочего, продуктивного и племенного скота и т.д., которые участвуют в процессе производства.

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» в ходе проверок устанавливается достоверность отчетности во всех существенных отношениях, то есть с такой степенью точности показателей бухгалтерской отчетности, при которой квалифицированный пользователь этой отчетности оказывается в состоянии на ее основе делать выводы. Уровень существенности определяется в стоимостной (денежной) оценке и составляет 4900 тыс.рублей.

Определение уровня существенности в СХПК «Кушар»
Атнинского района РТ за 2017 год

$(1948+712+8413+34378+4211)/5=9932$ среднее арифметическое

Берем наименьшее значение

$(9932-712)/9932*100\%=92,83\%$

Берем наибольшее значение

$(34378-9932)/9932*100\%=246,13\%$

Сумма капитала и резервов и сумма выручки от реализации существенно отличаются, поэтому данные показатели следует отбросить.

Рассчитаем новую среднеарифметическую:

$(1948+8413+4211)/3=4857$

Полученное значение округляем до 4900 (в пределах 20%)

$(4900-4857)/4857*100\%=0,89\%$

Таблица 17 – Расчет значений для определения уровня существенности по СХПК «Кушар» Атнинского района РТ за 2017-год

Показатели	Значение, тыс.руб	Доля, %	Значение для определения уровня суще- ственности, тыс. руб
Балансовая прибыль	38969	5	1948
Объем продаж (без НДС, акцизов и других платежей)	35623	2	712
Валюта баланса	420635	2	8413
Собственный капитал	343778	10	34378
Общие затраты	210528	2	4211

Таким образом, уровень существенности показателей бухгалтерской финансовой отчетности в СХПК «Кушар» составляет 4900 тысяч рублей.

В систему внутривозвратного контроля СХПК «Кушар» входят создание соответствующих условий для хранения денежных средств, материалов, продукции и других ценностей и обеспечение их надежной охраной, например:

1. Контроль хранения и расходования денежных средств.
2. Контроль расчетных и кредитных операций и операций с ценными бумагами.
3. Контроль затрат труда и его оплаты.
5. Контроль наличия и движения животных
6. Контроль затрат на производство и себестоимость продукции, работ и услуг.
7. Контроль реализации продукции, прибыли и финансового состояния.

Система внутривозвратного контроля в предприятии состоит из текущего контроля в процессе ведения бухгалтерского учета, периодического контроля путем проведения инвентаризации хозяйственных средств и расчетов, специальных проверок, проводимых независимой аудиторской организацией.

Таким образом, контроль осуществляется руководителем, главным бухгалтером и другими работниками предприятия, которые систематически следят за выполнением планов продажи продукции государству, выявляют возможности сверхплановой реализации, проверяют правильность определения качества реализуемой продукции в местах ее приемки, цен на эту продукцию, взыскивают резервы увеличения выручки от реализованной продукции за счет повышения ее качества и частичной реализации непосредственно в торговую сеть.

3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

3.1. Бухгалтерский учет инвестиционной деятельности

Вопросы привлечения инвестиций в сельское хозяйство особенно актуальны. Это объясняется с необходимостью восстановления и развития хозяйствующих структур агропромышленного комплекса. Но в части привлечения инвестиционных потоков в отрасль существует проблема - наличие дифференциации отраслей по степени привлекательности для инвесторов. Сельское хозяйство является именно той отраслью, которая характеризуется не только высоким износом основных средств, но и длительным сроком окупаемости вложений. Это определяет нежелание инвесторов рисковать, вкладывая деньги в фонд предприятий АПК, даже, несмотря на имеющиеся возможности. Инвесторы, в первую очередь, отдают предпочтение именно тем отраслям, которые имеют быструю оборачиваемость капитала, что может привести к финансовой несостоятельности сельскохозяйственных производителей.

Бухгалтерский учет инвестиций в долгосрочные активы ведется по первоначальной стоимости - сумме фактических затрат на приобретение или строительство объектов долгосрочных активов в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.),

входящим в него; по приобретаемым отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

При строительстве объектов застройщик ведет учет затрат с нарастающим итогом, в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в эксплуатацию или до полного производства соответствующих работ и затрат.

Наряду с учетом затрат по фактической стоимости застройщик независимо от способа производства строительных работ ведет учет произведенных капитальных вложений по договорной стоимости.

При организации учета затрат по строительству объектов застройщик предусматривает получение информации о воспроизводственной и технологической структурах затрат, способе производства строительных работ, а также предназначении строящихся объектов и иных приобретений.

Бухгалтерский учет затрат, связанных с приобретением долгосрочных активов, ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». На этом счете отражаются инвестиции по их видам на специально открываемых субсчетах соответствующего наименования:

- 1) «Приобретение земельных участков»;
- 2) «Приобретение объектов природопользования»;
- 3) «Строительство объектов основных средств»;
- 4) «Приобретение объектов основных средств»;
- 5) «Приобретение нематериальных активов»;

- 6) «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 7) «Приобретение взрослых животных»;
- 8) «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» независимо от источников их финансирования.

На счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражается стоимость объектов капитального строительства, находящихся во временной эксплуатации до ввода их в постоянную эксплуатацию, а также стоимость объектов недвижимого имущества, на которую отсутствуют документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях.

Одним из условий принципа обоснованности принятия факта хозяйственной жизни к учету и ее достоверности является документальная подтвержденность данной операции. Операция принимается к учету, при наличии надлежащим образом оформленных первичных документов.

С 1 января 2013 года можно не использовать унифицированные формы первичных учетных документов. Однако формы первичных документов, которые приняты на основании других федеральных законов, остались обязательными (например, кассовые документы). В соответствии с Законом № 402-ФЗ формы первичных учетных документов утверждает руководитель организации по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Собственные формы первичных документов используются при условии, что в них будут содержаться все обязательные реквизиты, установленные Законом № 402-ФЗ.

Таблица 18 - Корреспонденция счетов по учету долгосрочных инвестиций в СХПК «Кушар» Агинского района РТ

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» — на сумму фактических затрат (без НДС),	Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» —	Если оборудование не требует монтажа, на сумму принятых к опла-

Дт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств» — на сумму НДС	на сумму фактических затрат, включая НДС	те счетов подрядчика за поставленное оборудование
Дт 01 «Основные средства»	Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы»	На величину первоначальной стоимости объекта основных средств
Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Кт 51 «Расчетные счета»	При оплате счетов подрядчика на сумму погашаемой задолженности

Движение долгосрочных активов в организации связаны с осуществлением фактов хозяйственной жизни по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию данных активов. Все операции по движению долгосрочных активов оформляются типовыми формами первичной учетной документации. Поступающие долгосрочные активы принимает комиссия, которая назначается руководителем предприятия. Рассмотрим подробнее поступление такого долгосрочного актива, как основное средство в сельскохозяйственное предприятие.

Поступлению основных средств оформляется актом приема – передачи основных средств (ф. №ОС-1). Акт составляется на каждый объект в отдельности, в нем указывают наименование объекта, год выпуска, краткую характеристику объекта, первоначальную стоимость, присвоенный объекту инвентарный номер, место использования объекта и другие сведения, необходимые для аналитического учета основных средств. После оформления комиссией акт приемки- передачи основных средств передают в бухгалтерию. К нему прилагают техническую документацию, относящуюся к данному объекту (паспорт, чертежи и т.д.).

Акт приема – передачи основных средств составляется двумя сторонами - принимающей объект и передающей, с указанием времени вступления в эксплуатацию, даты изготовления, первоначальной стоимости и

суммы износа в части полного восстановления. Бухгалтерия оформляет его бухгалтерской записью, то есть на первоначальную стоимость и на сумму износа.

Учет основных средств организуют так, чтобы можно было установить наличие основных средств по каждой классификационной группе и отдельно по каждому объекту, местам нахождения и источником их приобретения.

Это обеспечивается аналитическим учетом основных средств на карточках, открываемых для каждого инвентарного объекта и синтетическим учетом в целом по счету 01 «Основные средства». Установлена единая типовая форма таких карточек (ф. № ОС-6).

Рассмотрим учет одного из источников финансирования инвестиций в капитальные вложения-субсидий. Порядок отражения субсидий регламентирован ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи».

Согласно п. 7 ПБУ 13/2000 предприятие должно выбрать один из двух возможных вариантов отражения в бухгалтерском учете целевого финансирования из бюджета: по начислению или фактическому получению бюджетных средств.

Первый вариант предполагает принятие бюджетных средств к бухгалтерскому учету, если имеется уверенность, что:

1. условия предоставления этих средств организацией будут выполнены (организацией заключены договоры, приняты и публично объявлены решения, имеются технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация и т. п.);
2. указанные средства будут получены (утверждена бюджетная роспись, получено уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств и иные соответствующие документы).

В силу того что государственной программой предусмотрено субсидирование части затрат, фактически осуществленных сельскохозяйственными организациями, первое условие будет практически выполнено.

Однако существует вероятность наступления второго события. Поэтому, если организация использует метод начисления, для признания государственной субсидии должны быть свидетельства, подтверждающие право на их получение.

При применении метода начисления бюджетные средства, приняты в бухгалтерскому учету, отражаются как возникновение целевого финансирования по кредиту одноименного счета 86 «Целевое финансирование» и увеличение задолженности по этим средствам по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». По мере фактического получения средств соответствующие суммы уменьшают задолженность по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и увеличивают счета учета денежных средств, капитальных вложений и т. п. При втором варианте признания в бухгалтерском учете бюджетных средств по мере фактического получения ресурсов возникновение целевого финансирования отражается по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции с дебетом счета 51 «Расчетные счета».

В соответствии с нормами ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» бюджетные средства делятся на две группы. Первая группа включает в себя «средства на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов. Во вторую группу включаются средства на финансирование текущих расходов.

Бюджетные средства согласно п. 8. 9 ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» списываются со счета учета целевого финансирования на финансовые результаты организации одновременно с начислением амортизации по внеоборотным активам, приобретенным за счет бюджетных средств и подлежащим согласно действующим правилам амортизации.

Порядок учета государственной помощи на капитальные вложения, регламентированный п. 9 ПБУ 13/2000, предусматривает отражение сумм бюджетных средств в качестве доходов будущих периодов. Указанные суммы списываются со счета 86 «Целевое финансирование» на счет 98 «Доходы будущих периодов» в момент ввода в эксплуатацию объектов основных средств (нематериальных активов). На протяжении срока полезного использования внеоборотных активов, подлежащих согласно действующим правилам амортизации, или в течение периода призна-

ния расходов, связанных с выполнением условий предоставления бюджетных средств на приобретение внеоборотных активов, не подлежащих амортизации согласно действующим правилам, бюджетные средства со счета 98 «Доходы будущих периодов» равномерно в размере начисленной амортизации списываются на финансовые результаты организации как прочие доходы.

В целом бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций и источников их финансирования организациями ведется в соответствии с законодательными и нормативными документами и методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету основных средств. Не смотря на экономический кризис, который внушительно пошатнул всю структуру сельскохозяйственного производства, организации Республики Татарстан поддерживают стабильный объем реализуемой продукции, тем самым изыскивая средства для увеличения масштабов производства путем приобретения основных средств и инвестиций в долгосрочные активы.

3.2. Аудиторская проверка инвестиционной деятельности

Объектами аудита инвестиционной деятельности определенного предприятия являются инвестиционные проекты, недавно созданные и модернизированные основные средства и оборотные средства во всех секторах и сферах организации, ценные бумаги, научно-технические разработки, интеллектуальная ценность и иное имущество или объект собственности, а также имущественные права, стоимость капитального строительства, внедрение объектов и производственных мощностей в эксплуатацию, учет и отчетность по инвестиционной деятельности. Аудитор должен помнить, что субъектами инвестиционной деятельности являются не только граждане и юридические лица, но и иностранные граждане и государство. Субъекты инвестиционной деятельности, которые принимают решения об инвестировании собственных, привлеченных и заемных интеллектуальных и имущественных ценностей, называются инвесторами.

Все субъекты инвестиционной деятельности имеют равные права по осуществлению инвестиционной деятельности независимо от форм собственности и хозяйствования. К источникам финансирования непосредственно инвестиционной деятельности конкретной организации относятся:

- собственные финансовые ресурсы инвестора;
- привлеченные финансовые средств инвесторов (облигации займа, банковские и бюджетные кредиты);
- заемные финансовые средств инвестора (средства, полученные от продажи акций).

Вложение инвестиций, к которым относятся имущественные и интеллектуальные ценности в капитальное вложение, а также внедрение новейшей техники, является основным направлением инвестиционной деятельности, в связи с этим их принято считать как важный объект аудита инвестиционной деятельности. Капитальные вложения — это целенаправленная система планового обновления, развития материально-технической базы компании в соответствии с ее участием в расширенном воспроизводстве. Основной задачей

аудита капитальных вложений является аудит реконструкции и замены устаревшего оборудования и других объектов основных средств, строительства новых и расширения действующих предприятий. В состав затрат капитальных вложений входят затраты на строительство новых и реконструкцию действующих предприятий и объектов, приобретение оборудования, подлежащего монтажу, а также машин, оборудования, инструментов, хозяйственного инвентаря, не требующих монтажа.

Внедрение новой техники - это система мероприятий, направленных на ускорение научно-технического прогресса на действующих предприятиях путем замены морально устаревшего оборудования более совершенным, соответствующим прогрессивной технологии производства. Задача аудита инвестиционной деятельности состоит в содействии наиболее рациональному использованию имущественных и интеллектуальных ценностей при создании и модернизации основных средств, реализации целевых комплексных программ экономического и социального развития через капитальные вложения.

В соответствии с этой моделью аудита инвестиционной деятельности определяются объекты, источники информации и методические приемы контроля.

Источником информации являются законодательные акты по инвестиционной деятельности, планированию и финансированию капитальных вложений и новой техники, первичные документы, учетные регистры и отчетность по инвестиционной деятельности.

Особенности методических способов аудита, обобщения и реализации его результатов заключается в использовании таких органолептических методов, как инвентаризация, контрольные измерения, технологический контроль, экспертиза различных типов и прочих для исследования и объемов капитальных работ, а также их соответствие к заранее утвержденной проектно - сметной документации.

Расчетно-аналитические методические приемы используются при определении качественных показателей выполнения планов капитальных вложений и внедрения новой техники. Документальные методические приемы используются при аудите операций, отражающих выполнение строительно-монтажных работ, приобретение оборудования, модернизацию и реконструкцию действующих основных фондов. Камеральные проверки применяются в целях установления достоверности проектно-сметной документации. В процессе аудита применяются методические приемы встречной проверки документов, находящихся в учреждениях банка, а также полученные от подрядчиков, выполняющих капитальные работы.

Далее приведем пример программы проведения аудиторской проверки инвестиционной деятельности (Приложение Б)

Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров и членами ревизионной комиссии аудируемого лица для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица. За правильное и полное составление плана и программы аудита ответственность несет аудитор.

На основе плана аудитору следует составить и документировать программу, которая определяет характер, сроки и объем запланированных процедур. Фактически, программа представляет собой набор инструкций для аудитора, выполняющего аудит, а также средство мониторинга и проверки эффективности работы.

В ходе аудита следует уточнить и пересмотреть общий план аудита и программу аудита, если необходимо. Аудитор постоянно расписывает свою работу на протяжении всего аудита в связи с изменением обстоятельств или неожиданными результатами, полученными в ходе проведения аудиторских процедур. Причины внесения существенных изменений в общий план и программу аудита должны быть задокументированы.

3.3. Совершенствование бухгалтерского учета и аудита инвестиционной деятельности

Инвестиционная деятельность предприятия всегда сочеталась с обычной деятельностью хозяйствующего субъекта, которая обеспечивает непрерыв-

ность воспроизводственных процессов. Более того возрастает роль инвестиционной деятельности в сфере сельского хозяйства, где важное значение имеет решение проблемы продовольственной безопасности страны в условиях всемирной конкуренции.

В последние годы оживилась инвестиционная деятельность сельскохозяйственных предприятий, которые осуществляют финансовые вложения наряду с традиционными капитальными вложениями на обновление и укрепление своей материально-технической базы в возрастающих объемах. Это происходит благодаря принятым мерам по совершенствованию государственной поддержки и хозяйственного механизма.

При этом важно отметить то, что система бухгалтерского учета в сфере сельского хозяйства недостаточно обеспечивает формирование бухгалтерской информации, необходимой для принятия заинтересованными пользователями правильных управленческих решений. Многие перспективные направления инвестирования в фонды, прогресс в реализации инвестиционных проектов и источники их финансовой безопасности, а также доходы и расходы на инвестиционную деятельность предприятий, занятых в сельском хозяйстве, не отражают должным образом бухгалтерский учет. Данное явление оказывает негативное влияние на эффективное функционирование сельскохозяйственных предприятий.

Попытка реализации системного подхода в отношении текущей и инвестиционной деятельности экономических субъектов в финансовом учете считается основной идеей совершенствования действующей практики бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций.

При этом необходимо закрепить отдельный учет текущих затрат на производство и инвестиционных затрат в законодательном уровне. Исходя из деления инвестиций на финансовые и реальные, действующие балансовые счета по учету инвестиционной деятельности нуждаются в

переименовании. При этом действующее наименование счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и учитываемая на этом счете информация противоречат структуре бухгалтерского баланса, который применяется в Российской Федерации. Из-за этого считается целесообразным обозначение счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и 58 «Финансовые вложения» как счет 08* «Реальные инвестиции» и счет 58* «Финансовые инвестиции».

Структурирование информации по этим счетам рекомендуют производить по субсчетам первого и второго порядка. Такое введение обосновано тем, что сближение российских норм ведения учета инвестиционной деятельности с международными стандартами является необходимым условием для введения эффективного бухгалтерского учета.

Образование информации по направлениям использования нераспределенной прибыли предлагают осуществлять путем создания системы аналитического учета по 84 счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». К данному субсчету рекомендуют открывать такие субсчета как 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года», 84-2 «Нераспределенная прибыль прошлых лет», 84-3 «Чистая прибыль», «Чистая прибыль, подлежащая распределению», 84-5 «Использование чистой прибыли на финансирование инвестиций».

Действующий план бухгалтерских счетов рекомендуют дополнить необходимыми двумя специальными счетами: 65 и 87 «Средства инвестиционного фонда» и «Инвестиционный фонд». При этом важно отметить, что информация по данным двум счетам не включается в бухгалтерский баланс, так как они отражаются только в учетных регистрах. Счет 65 считается активным, так как на нем отражают общую сумму средств инвестиционного фонда, счет 87 – пассивным и он предназначен для обобщения информации об источниках финансирования инвестиционной деятельности.

По кредиту счета 87 «Инвестиционный фонд» отражают записи по мере образования соответствующих источников финансирования, это связано с решением о распределении прибыли, получение заемных средств, также с

начислением амортизационных отчислений. Записи по мере завершения соответствующих инвестиционных проектов отражают по дебету счета.

К счету 87 считают необходимым открыть следующие субсчета:

87-1 «Прибыль»;

87-2 «Амортизационные отчисления»;

87-3 «Целевое финансирование»;

87-4 «Кредиты банков».

В конце года производят закрытие данных счетов, а в начале следующего календарного года указанные счета восстанавливаются с помощью корреспонденции счетов:

Дт 65 Кт 87 – Образован источник финансирования инвестиционной деятельности

Для удобства контроля свободных денежных средств инвестиционного фонда рекомендуют учитывать данные свободные денежные средства на субсчете 55-6 «Денежные средства инвестиционного фонда», а проценты по ним относить на 84 счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При открытии счетов 65 «Средства инвестиционного фонда» и 87 «Инвестиционный фонд» можно записать следующие корреспонденции счетов:

Дт 65 Кт 87-1 – Образование прибыли для финансирования инвестиционной деятельности

Дт 65 Кт 87-2 – Образование амортизационных отчислений для финансирования инвестиционной деятельности

Дт 65 Кт 87-4 - Получен кредит с целью финансирования инвестиционной деятельности

Дт 87 Кт 65 - Завершен инвестиционный проект

Дт 55-6 Кт 51 - Резервирование средств инвестиционного фонда в качестве депозита

Дт 55-6 Кт 84 - Начислены проценты за депозит

Дт 60 Кт 55-6 - Списаны средства инвестиционного фонда в счет оплаты объекта

Такой вариант организации системного учета собственных источников финансирования инвестиционной деятельности позволяет группировать получаемую информацию об использовании и направлении источников финансирования накопительной Ведомости учета использования собственных ресурсов на финансирование инвестиционной деятельности предприятия. Разработанные рекомендации по организации бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных предприятий позволяют более эффективно регулировать, координировать и управлять изучаемую деятельность, что содействует повышению конкурентоспособности сельскохозяйственных предприятий.

Инвестиционная деятельность – это один из наиболее эффективных способов, с помощью которого коммерческая организация может получить прибыль.

Более подробное представление об особенностях бухгалтерского учета инвестиций дает нормативный акт, который называется Приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 06.04.2015) "О формах бухгалтерской отчетности организаций".

В настоящее время актуальным остается вопрос развития и совершенствования бухгалтерского (финансового) учета инвестиционной деятельности российских предприятий.

Изучив современное состояние учета инвестиционной деятельности в СХПК «Кушар» показало, что учет нуждается в дальнейшем совершенствовании.

Базируясь на существующих различиях между подходами отечественных и международных стандартов для СХПК «Кушар» рекомендованы

Таким образом, в заключение отметим, что к числу путей улучшения учета инвестиционных активов можно отнести следующие:

- разработка и утверждение федерального стандарта, который предназначен для регулирования учета инвестиционных активов и инвестиционной деятельности в целом;
- внесение изменений и дополнений в план счетов бухгалтерского учета и инструкций по его применению;
- адаптация текущего ПБУ в соответствии со спецификой международных стандартов для повышения надежности и ясности информации об инвестиционной деятельности российских предприятий.

В ходе работы были обнаружены нарушения и недостатки в бухгалтерской работе. Таким образом, изучаемое нами предприятие допускает случаи неправильной регистрации первичных документов, в частности, неоговоренные исправления. Это является нарушением требований Федерального закона «О бухгалтерском учете» и Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.

Для детализации аналитического учета СХПК «Кушар» можно порекомендовать для каждого объекта инвестиций открыть карточку аналитического учета всех затрат для целей бухгалтерского и налогового учета и источников их финансирования. Пример такого регистра приведен в таблице 20.

Таблица 20 - Карточка аналитического учета объекта долгосрочных инвестиций (оборудования)

Дата	Расходы	Для целей бухгалте рского учета	С кредита счетов					Для целей налогоо бложен ия
			71	60	76	07	67	
18.01. 2017 г.	Командиров очные расходы	9000	9000					9000

20.01. 2017 г.	Расходы на приемку оборудовани я	75000		75000				75000
20.01. 2017 г.	Стоимость услуг экспедитора	100000			100000			100000
20.01. 2017 г.	Стоимость оборудовани я по счету поставщика	1133600				1133600		1133600
30.01. 2017 г.	Суммовая разница	800		800				-
31.01. 2017 г.	Проценты за использован ие банковским кредитом за январь 2017 года	31245					31245	-
31.01. 2017 г.	Проценты за использован ие банковским кредитом за февраль 2017 года	31245					31245	-
28.02. 2017 г.	Стоимость работ по монтажу	50000		50000				50000
01.03. 2017 г.	Стоимость объекта основных средств	1430890	9000	125800	100000	1133600	62490	1367600

Аудиторская проверка инвестиционной деятельности в СХПК «Кушар» за исследуемый период не проводилась. В целях контроля долгосрочных инвестиций мы предлагаем заключить договор с аудиторской фирмой и провести аудит. Аудиторская организация начнет планировать аудит до написания письма-обязательства и до заключения договора с экономическим субъектом о проведении аудита.

Планирование аудита должно проводиться аудиторской организацией в соответствии с общими принципами проведения аудита, а также в соответствии со следующими частными принципами:

- а) комплексности планирования;
- б) непрерывности планирования;
- в) оптимальности планирования.

При планировании аудита, аудиторская организация выделит следующие основные этапы:

- а) предварительное планирование аудита;
- б) подготовка и составление общего плана аудита;
- в) подготовка и составление программы аудита.

Для эффективного планирования аудита до написания письма-обязательства и до заключения договора о проведении аудита консультационно - аудиторская фирма «Аудит» согласовала с руководством СХПК «Кушар» основные организационные вопросы, связанные с проведением аудита. На этапе предварительного планирования аудиторская организация оценила возможность проведения аудита.

При планировании состава специалистов, входящих в аудиторскую группу, аудиторская фирма «Аудит» учла:

- а) бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита: подготовительного, основного и заключительного;
- б) предполагаемые сроки работы группы;
- в) количественный состав группы;
- г) должностной уровень членов группы;

- д) преемственность персонала группы;
- е) квалификационный уровень.

При разработке общего плана аудита аудитором принято во внимание:

- а) деятельность СХПК «Кушар»;
- б) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- в) существенность;
- г) характер, временные рамки и объем процедур.

д) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе.

В процессе подготовки общего плана аудита аудиторская организация оценила эффективность системы внутреннего контроля, СХПК «Кушар» и произвела оценку риска системы внутреннего контроля (контрольного риска). Система внутреннего контроля может считаться эффективной, если она своевременно предупреждает о возникновении недостоверной информации, а также выявляет недостоверную информацию. Оценивая эффективность системы внутреннего контроля, аудиторская организация должна собрать достаточное количество аудиторских доказательств. Если аудиторская организация решает положиться на систему внутреннего контроля и систему бухгалтерского учета для получения достаточной степени уверенности в достоверности бухгалтерской отчетности, она должна соответствующим образом скорректировать объем предстоящего аудита.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Инвестиционная деятельность – это та деятельность организации, связанная с осуществлением капитального строительства, реконструкцией, расширением и техническим перевооружением предприятий; приобретением объектов основных средств, земельных участков; приобретением и созданием нематериальных активов. Информация об инвестиционной деятельности предприятия необходима как внутренним, так и внешним пользователям. В связи с этим актуальны проблемы бухгалтерского учета и аудита инвестиционной деятельности. Целью написания данной выпускной квалификационной

работы является изучение бухгалтерского учета и аудита инвестиционной деятельности.

Содержание данной работы изучалось на примере СХПК «Кушар» Атнинского района РТ. Общая площадь по состоянию на 31 декабря 2017 года составляет 5982га. Процент распаханности сельскохозяйственных угодий составляет 85,28 %, что говорит о хороших условиях землепользования.

Хозяйство имеет глубокий уровень специализации скотоводства молочного направления.

СХПК «Кушар» в достаточной мере оснащен основными производственными фондами и энергетическими ресурсами.

На основе анализа показателей экономической эффективности, можно сказать, что рентабельность с 2013 по 2017 годы имеет неоднозначный характер. В 2017 году этот показатель составляет 16,9 %, что на 6,7 % ниже по сравнению с 2013 годом. В отчетном году положение улучшилось показателя стоимости валовой продукции на 100 га соизмеримой пашни, а именно составила 25105,14 тыс. рублей, что на 4563,34 тыс. рублей больше, чем в 2016-году, и на 24803,44 тыс. рублей больше по сравнению со средними республиканскими данными.

Стоимость валовой продукции на 1 среднегодового работника в 2013 году составляла 696,5 тыс.руб. и к 2016 году увеличилась на 610,5 тыс.руб. В 2017 году данный показатель также имеет тенденцию увеличения и составил 1558,7 тыс.руб., что больше среднего показателя по Республике Татарстан на 1509,4 тыс. рублей.

Стоимость валовой продукции на 100 руб. производственных фондов в 2017-году меньше, чем в 2016-году на 5,34 %, и в 69,9 раза больше, чем республиканский показатель за этот же год. С 2015 по 2016 годы наблюдается увеличение стоимости валовой продукции на 100 руб. издержек производства. В 2017-году показатель стоимости валовой продукции на 100 руб. уменьшается и составляет 100,1 руб., что

больше по сравнению со средними республиканскими данными на 97,6 руб.

За период с 2013 по 2017 годы хозяйство было рентабельным. В 2017 году показатель рентабельности составил 16,9 %, что на 7,2 % больше среднего республиканского уровня.

Рассчитанные показатели финансовой устойчивости и банкротства показали нам, что в случае необходимости погашения краткосрочных обязательств, у предприятия не имеется возможность быстрого погашения данных обязательств. Баланс предприятия не является абсолютно ликвидным, а ее структура удовлетворительной. Таким образом, можно сделать вывод, что финансовая ситуация в СХПК «Кушар» Агинского района РТ определяется как неустойчивая.

Бухгалтерский учет в хозяйстве ведется в соответствии с действующими положениями с использованием программы «1С: Бухгалтерия 8.3.»

Синтетический учет инвестиционной деятельности на исследуемом предприятии осуществляется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По дебету данного счета отражаются фактические затраты инвестора, включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств и других соответствующих активов. Сальдо по счету 08 отражает величину вложений в незавершенное строительство, незаконченные операции по приобретению основных средств и других внеоборотных активов.

Предприятие осуществляет долгосрочные инвестиции в следующих формах: приобретение объектов основных средств за плату; строительством новых сооружений подрядным способом; покупкой новой сельскохозяйственной техники, формированием основного стада животных.

Самым распространенным способом поступления основных средств является их приобретение по договору купли-продажи. Что касается источников финансирования инвестиционной деятельности, то они могут быть как собственные средства организации, так и привлеченные - долевое участие в строительстве, дополнительные взносы участников, долгосрочные кредиты банков, долгосрочные займы, средства внебюджетных фондов, средства фе-

дерального бюджета, предоставляемые на безвозвратной и возвратной основе.

В ходе исследования изучаемого предприятия были обнаружены нарушения и недостатки в учетной работе. Так, изучаемая нами организация допускает случаи неправильного оформления первичных документов, - в частности неоговоренные исправления. Это является нарушением требований Федерального закона «О бухгалтерском учете».

В СХПК «Кушар» не проводится инвентаризация расчетов по кредитам и займам, следовательно, бухгалтерская отчетность исследуемого предприятия не может быть признана достоверной.

Основываясь на результатах проведенной оценки состояния бухгалтерского учета инвестиционной деятельности данному предприятию можно рекомендовать к использованию ряд мероприятий, направленных на совершенствование данного участка.

Для улучшения организации аналитического учета инвестиционной деятельности и в целях детализации аналитического учета СХПК «Кушар» можно порекомендовать для каждого объекта инвестиций открыть карточку аналитического учета всех затрат для целей бухгалтерского и налогового учета и источников их финансирования.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности и в других установленных законодательством случаях СХПК «Кушар» следует проводить аудиторскую проверку. Аудиторская проверка инвестиционной деятельности в СХПК «Кушар» за исследуемый период не проводилась. В целях контроля инвестиционной деятельности мы предлагаем заключить договор с аудиторской фирмой и провести аудит.

В целях автоматизации аудита инвестиционной деятельности, мы предлагаем программный продукт «ЭкспрессАудит:ПРОФ. Все разработки объединяет единая область автоматизации - четыре этапа ауди-

торской проверки: подготовка, планирование, проведение аудита и формирование заключения. Одно из главных преимуществ системы – практически полностью отсутствующий этап внедрения. Принцип работы с программным комплексом достаточно прост и процесс внедрения занимает от нескольких минут до нескольких часов на установку системы и для обучения работы с ней.

С нашей точки зрения, введение вышеперечисленных предложений в действие непосредственно оказало бы положительный результат на хозяйственную деятельность изучаемого нами в данной работе сельскохозяйственному производственному кооперативу «Кушар».

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 23.05.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 03.06.2018) (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.
2. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 26.01.1996 N 14-ФЗ (ред. от 23.05.2018) (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.
3. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.06.2018) (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.
4. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 23.04.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.05.2018) (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.
5. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017) "О бухгалтерском учете" (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.
6. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 23.04.2018) "Об аудиторской деятельности" (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.

7. Федеральный закон от 25.02.1999 N 39-ФЗ (ред. от 26.07.2017) "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.

8. Федеральный закон от 29.10.1998 N 164-ФЗ (ред. от 16.10.2017) "О финансовой аренде (лизинге)" (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.

9. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 28.04.2017) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)" (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12522) (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.

10. Положение по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" (ПБУ 2/2008) (Зарегистрировано в Минюсте России 24.11.2008 N 12717) (ред. от 06.04.2015) (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.

11. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99) (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.

12. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 (Зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 N 2689) (ред. От 16.05.2016) (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.

13. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1791) (ред. от 06.04.2015) (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.

14. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790) (ред. от 06.04.2015) (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.

15. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008) (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N

12523) (ред. от 06.04.2015) (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.

16. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02 (Зарегистрировано в Минюсте России 11.12.2002 N 4022) (ред. От 16.05.2016) (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.

17. Положение по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02 (Зарегистрировано в Минюсте России 27.12.2002 N 4085) (ред. от 06.04.2015) (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.

18. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций. Утверждено письмом Минфина России от 30.12.1993г. №160.// СПС «Консультант Плюс».

19. Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 06.03.2018) "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (Зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 N 18023) СПС «Консультант Плюс».

20. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" СПС «Консультант Плюс».

21. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств" СПС «Консультант Плюс».

22. Андрианов А.Ю., Валдайцев С.В., Воробьев П.В. и др. Инвестиции: Учебник / Отв. ред. В.В. Ковалев, В.В. Иванов, В.А. Лялин. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, 2013.

23. Беренс В., Хавранек П.М. Руководство по оценке эффективности инвестиций. М.: Интерэксперт; Инфра-М, 2013.-217 с.

24. Бирман Г., Шмидт С. Экономический анализ инвестиционных проектов / Пер. с англ. / Под ред. Л.П. Белых. М.: Банки и биржи; ЮНИТИ, 2013.-72с.
25. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности. Учебник. М.: РидГрупп, 2013.-219 с.
26. Воронцовский А.В. Инвестиции и финансирование: методы оценки и обоснования. СПб.: Изд-во Санкт-Петербургского университета, 2013.
27. Гитман Л.Дж., Джонк М.Д. Основы инвестирования / Пер. с англ. М.: Дело, 2013.
28. Жилинский С.С. Понятие «инвестиции» в современном российском законодательстве // Законодательство. 2013. -N 3.
29. Закирова А.Р., Хузиева А.Р. Особенности управленческого аудита инвестиционной деятельности // Современные аспекты экономики. 2014. № 9 (205). С. 46-48.
30. Клычова Г.С., Закирова А.Р., Пинина К.А. Оценка эффективности инвестиционной деятельности организаций // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2017. Т. 12. № 1. С. 82-88
31. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2013.-281 с.
32. Майфат А.В. Гражданско-правовые конструкции инвестирования. М.: Волтерс Клувер, 2013.-293 с.
33. Парушина Н.В. Аудит: Учебник/ Парушина Н. В., Суворова С. П., 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИД ФОРУМ, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 288 с.
34. Турманидзе, Т.У. Анализ и оценка эффективности инвестиций: Учебник. / Т.У. Турманидзе. - М.: ЮНИТИ, 2015. - 247 с.
35. Щенникова Л.В. Учет долгосрочных инвестиций / Л.В.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Таблица 13 - Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в СХПК «Ку-шар» Атнинского района за 2013-2017 гг.

Показатели	Годы					В среднем по РТ
	2013	2014	2015	2016	2017	
Стоимость валовой продукции:						
На 100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	12200,37	16955,2	24537,8	20541,8	25105,14	301,7
На 1 среднегодового работника, тыс.руб.	696,5	1090,4	1233,1	1307,0	1558,7	49,3
На 100 руб. ОПФ, руб.	105,4	124,9	167,7	132,9	125,8	1,8
На 100 руб. издержек производства	94,5	106,4	101,8	102,6	100,1	2,5
Стоимость валового дохода:						
На 100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	2009,84	4317,8	3661,0	3373,5	2883,29	2186,7
На 1 среднегодового работника, тыс.руб.	114,7	277,7	184,0	214,6	179,0	357,0
На 100 руб. ОПФ, руб.	17,4	31,8	25,0	21,8	14,5	13,3
На 100 руб. издержек производства	15,6	27,1	15,2	16,8	11,5	17,9
Стоимость прибыли, убытка:						
На 100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	2584,75	4320,5	4101,0	3746,4	3154,11	746,2
На 1 среднегодового работника, тыс.руб.	147,6	277,9	206,1	238,4	195,8	121,8
На 100 руб. ОПФ, руб.	22,3	31,8	28,0	24,2	15,8	4,5
На 100 руб. издержек производства	20,0	27,1	17,0	18,7	12,6	6,1
Уровень рентабельности (+), убыточности (-), %	23,6	43,4	22,4	25,1	16,9	9,7

Приложение Б

Общий план и Программа аудиторской проверки в СХПК «Кушар»
Атнинского района РТ инвестиционного проекта

Проверяемая организация СХПК «Кушар» Атнинского района РТ

Период аудита 02.09.2017-02.10.2017

Количество человеко-часов 78 чел.-час.

Руководитель аудиторской группы ФИО

Состав аудиторской группы 3 человека

Планируемый уровень существенности 5100 тыс.руб

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечание
1	Формирование аудиторской группы	02.09.2017- 04.09.2017	Руководитель аудиторской группы	
2	Распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудита	05.09.2017- 08.09.2017	Руководитель аудиторской группы	
3	Инструктирование всех членов аудиторской группы об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положениями общего плана аудита	09.09.2017- 10.09.2017	Руководитель аудиторской группы	
4	Проведение аудита инвестиционного проекта согласно программы	10.09.2017- 20.09.2017	Аудиторы	
5	Контроль за выполнением плана и качеством работы аудиторов, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита	21.09.2017- 30.09.2017	Руководитель аудиторской группы	

6	Разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур	31.09.2017	Руководитель аудиторской группы	
7	Проведение совещаний с руководством экономического субъекта и/или соответствующих служб по результатам отдельных этапов аудита	01.10.2017	Руководитель аудиторской группы	
8	Подготовка заключения (отчета) руководству экономического субъекта по результатам аудита	01.10.2017	Руководитель аудиторской группы	
9	Проведение совещания с руководством экономического субъекта по результатам аудита	02.10.2017	Руководитель аудиторской группы	

Руководитель аудиторской группы:

Члены аудиторской группы: