

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

**Учет и отражение в отчетности обязательств на материалах
общества с ограниченной ответственностью «Асанбаш-Агро»
Кукморского района Республики Татарстан**

Обучающийся:

Яковлева Диана Валентиновна

Руководитель:

к.э.н., доцент

Садриева Эльвира Ринатовна

Рецензент:

к.э.н., доцент

Залалтдинов Марат Миннулович

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 2018 г.

ЗАДАНИЕ
на выпускную квалификационную работу

_____ Яковлева Диана Валентиновна _____

1. Тема работы Учет и отражение в отчетности обязательств на материалах общества с ограниченной ответственностью «Асанбаш-Агро» Кукморского района Республики Татарстан

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

3. Исходные данные к работе: нормативные документы по бухгалтерскому учету, международные стандарты финансовой отчетности, периодическая и учебная литература, данные первичного, аналитического и синтетического учета, годовые бухгалтерские отчеты ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ, результаты личных наблюдений и разработок_____

4. Перечень подлежащих разработке вопросов: теоретические основы учета и оценки обязательств; характеристика понятий «обязательство», «дебиторская задолженность» и «кредиторская задолженность»; классификация и оценка обязательств; анализ производственно-финансовой деятельности ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ; анализ природно-экономических условий; анализ финансового состояния и активов; оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; учет и

отражение в отчетности обязательств ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ; учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, с покупателями и заказчиками, по кредитам и займам, с бюджетом и внебюджетными фондами, с работниками по оплате труда; отражение обязательств в бухгалтерской (финансовой) отчетности; совершенствование учета и отражения обязательств в отчетности

5. Перечень графических материалов:_____

6. Дата выдачи задания

«20»мая 2018 г.

Руководитель

Э.Р. Садриева

Задание принял к исполнению

Д.В. Яковлева

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.09. 16	
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	15.03. 17	
1.1. Характеристика понятий «обязательство», «дебиторская задолженность» и «кредиторская задолженность»		
1.2. Классификация и оценка обязательств		
2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «АСАНБАШ-АГРО» КУКМОРСКОГО РАЙОНА РТ	15.10. 17	
2.1. Анализ природно-экономических условий		
2.2. Анализ финансового состояния		
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля		
3. УЧЕТ И ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ООО «АСАНБАШ-АГРО» КУКМОРСКОГО РАЙОНА РТ	15.04. 17	
3.1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, с покупателями и заказчиками		
3.2. Учет расчетов по кредитам и займам		
3.3. Учет расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами		
3.4. Учет расчетов с работниками по оплате труда		
3.5. Отражение обязательств в бухгалтерской (финансовой) отчетности		
3.6. Совершенствование учета и отражения обязательств в отчетности		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05. 18	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05. 18	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05. 18	

Обучающийся

Руководитель

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	7
1.1. Характеристика понятий «обязательство», «дебиторская задолженность» и «кредиторская задолженность»	7
1.2. Классификация и оценка обязательств	16
2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «АСАНБАШ-АГРО» КУКМОРСКОГО РАЙОНА РТ	23
2.1. Анализ природно-экономических условий	23
2.2. Анализ финансового состояния	31
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля	40
3. УЧЕТ И ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ООО «АСАНБАШ-АГРО» КУКМОРСКОГО РАЙОНА РТ	42
3.1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, с покупателями и заказчиками	43
3.2. Учет расчетов по кредитам и займам	48
3.3. Учет расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами	51
3.4. Учет расчетов с работниками по оплате труда	58
3.5. Отражение обязательств в бухгалтерской (финансовой) отчетности	60
3.6. Совершенствование учета и отражения обязательств в отчетности	65
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	75
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	78
ПРИЛОЖЕНИЯ	85

ВВЕДЕНИЕ

Осуществление экономическим субъектом хозяйственной деятельности неизбежно приводит к возникновению множества обязательств перед другими лицами по различным основаниям. Кризисные явления и недостаток оборотных активов в экономике повышают актуальность вопросов учета и отражения в отчетности обязательств. В связи с ухудшением финансового положения многих экономических субъектов, одной из главных целей для них стал контроль эффективности управления обязательствами организации.

Обязательства – это один из объектов бухгалтерского учета, выделенный в основном нормативном документе – Федеральном законе от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Данный объект остался неизменным в перечне объектов по сравнению со старым Федеральным Законом №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Достоверный учет обязательств наравне с другими объектами учета необходим для подтверждения достоверности баланса, определения ликвидности, финансовой устойчивости.

Вышесказанным определяется актуальность темы выпускной квалификационной работы.

Целью выпускной квалификационной работы является критическое изучение современного состояния учета обязательств и их отражения в отчетности ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ.

Для достижения поставленной цели в работе поставлены следующие задачи:

- рассмотреть теоретические основы учета обязательств;
- проанализировать производственно-финансовую деятельность ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ, рассмотреть особенности ведения бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- изучить и критически проанализировать современное состояние учета обязательств на материалах ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ и выявить направления дальнейшего совершенствования их учета;

- изучить порядок отражения обязательств в отчетности ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ.

В выпускной квалификационной работе в качестве информационной базы исследования использованы нормативные документы, регламентирующие учет обязательств; литература по бухгалтерскому финансовому учету, бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиту и анализу финансово-хозяйственной деятельности; годовые отчеты ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ за период исследования, а так же данные первичных документов, регистров синтетического и аналитического учета обязательств.

При написании выпускной квалификационной работы были использованы различные приемы и методы экономических исследований: монографический; абстрактно-логический; экономико-статистический; расчетно-конструктивный и др.; приемы обследования, сравнения, обобщения и систематизации используемого теоретического и практического материала.

Практическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в том, что результаты проведенного исследования могут быть использованы руководством ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ с целью совершенствования учета обязательств.

Структура выпускной квалификационной работы обусловлена предметом, целью и задачами исследования. Она состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, списка использованных источников.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

1.1. Характеристика понятий «обязательство», «дебиторская задолженность» и «кредиторская задолженность»

В бухгалтерском учете применяются такие понятия как «обязательство», «дебиторская задолженность» и «кредиторская задолженность».

Происходящее в последние годы реформирование отечественного бухгалтерского учета ориентировано на международные стандарты финансовой отчетности, в результате которого изменился порядок учета и сформировались новые объекты бухгалтерского учета. Объекты бухгалтерского учета экономического субъекта выделены в статье 5 Федерального закона от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [5]: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования его деятельности; доходы; расходы; иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами. Как видно, из приведенного перечня к объектам бухгалтерского учета экономического субъекта согласно Федерального закона №402-ФЗ относятся обязательства.

Необходимо отметить, что в старом Федеральном Законе №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» обязательства также указывались среди объектов бухгалтерского учета [4].

В Законе №402-ФЗ понятие «обязательств» не приводятся. Но в статье 21 указанного Закона сказано, что определения и признаки объектов бухгалтерского учета, должны быть установлены федеральными стандартами [5]. До их утверждения применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, принятые до вступления в силу Закона №402-ФЗ (ст. 30 Закона №402-ФЗ) [5]. Необходимо отметить, что Федеральным

законом от 18.07.2017 г. №160-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [6] уточнен статус положений по бухгалтерскому учету. ПБУ, утвержденные Минфином России в период с 1 октября 1998 г. до 1 января 2013 г., признаны федеральными стандартами бухгалтерского учета. Таким образом, с даты вступления в силу (с 19 июля 2017 г.) Федерального закона №160-ФЗ положения по бухгалтерскому учету считаются федеральными стандартами бухгалтерского учета [6]. А если учесть, что после 1 января 2013 года новые ПБУ не принимались, все действующие ПБУ одновременно стали федеральными стандартами.

Осуществление экономическим субъектом хозяйственной деятельности неизбежно приводит к возникновению множества обязательств перед другими лицами по различным основаниям. Н.Н. Хахонова, И.В. Алексеева, А.В. Бахтеев [64, с. 281] пишут, что такие долговые обязательства экономического субъекта принято называть кредиторской задолженностью. В то же время у других участников хозяйственной деятельности возникают обязательства перед экономическим субъектом по различным основаниям, в результате чего экономический субъект приобретает права требования (от других участников) погашения этих обязательств, называемые дебиторской задолженностью [64, с. 281].

Обязательства экономического субъекта являются объектом гражданского права и, одновременно, объектом бухгалтерского наблюдения. Так, в соответствии с предписаниями, содержащимися в ГК РФ: «В силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, оказать услугу, внести вклад в совместную деятельность, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности. Обязательства возникают из договоров и других сделок, вследствие причинения вреда, вследствие неосновательного обогащения, а также из иных оснований, указанных в ГК РФ [1].

В сложившейся системе нормативного регулирования бухгалтерского учета отдельного стандарта, посвященного учету задолженности нет. Имеются лишь отдельные нормы Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [7] и Методических рекомендаций по применению Плана счетов [18]. При этом определение понятия «обязательство» в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности отсутствует [7]. Однако в данном нормативном документе термин «обязательство» применяется в регламентациях, касающихся дебиторской и кредиторской задолженности. Примером такого использования является статья 78 Положения по ведению БУ и БО, согласно которой «суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации» [7]. Приведенная регламентация является примером отождествления понятий «обязательство», «кредиторская задолженность» и «дебиторская задолженность».

А.М. Петров, Е.В. Басалаева, Л.А. Мельникова [49, с. 158] подчеркивают, что понятие обязательств является одним из ключевых понятий экономики и права. По их мнению в бухгалтерском учете и отчетности обязательства представлены дебиторской и кредиторской задолженностью.

Н.М. Дементьева [27, с. 5] отмечает, что такое отождествление является в неверным.

Мы также считаем, что такое отождествление является неправильным.

В других нормативных документах по бухгалтерскому учету также отсутствует определение понятия «обязательство». Но рассматриваемое нами понятие используется в таких стандартах как: ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [8], ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость

которых выражена в иностранной валюте» [9] и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [10].

Обязательства включают совокупность конкретных видов задолженностей организации (перед поставщиками, подрядчиками, работниками, налоговыми органами, внебюджетными фондами и т.п.). Учет каждого отдельного вида обязательств имеет свои особенности.

Учету ряда обязательств посвящены и свои стандарты:

- учету налоговых обязательств посвящено Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) [15];

- учету оценочных обязательств – Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) [11]. При этом оценочные обязательства являются новым объектом бухгалтерского учета. Согласно п. 4 ПБУ 8/2010 оценочным обязательством называется обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения [11]. Признание оценочного обязательства (создание резерва) сопровождается признанием расходов.

В системе международных стандартов финансовой отчетности также отсутствуют стандарты, посвященные учету задолженности, но есть документы, в которых затронуты данные вопросы. Например, в МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» сказано [42]: если другая сторона договора исполнила какие-либо обязанности по нему, организация должна отразить в отчете о финансовом положении актив по договору либо обязательства по договору (в зависимости от соотношения между исполнением организацией обязательств по договору и платежами покупателя). Актив (иными словами, дебиторская задолженность) представляет собой право организации на возмещение в обмен на товары или услуги, которые она передала покупателю, когда такое право зависит от чего-либо, отличного от истечения определенного периода времени (например, выполнения организацией определенных обязательств в будущем).

Обязательство (иными словами, кредиторская задолженность) есть не что иное, как обязанность организации передать покупателю товары или услуги, за которые она получила возмещение (либо сумма возмещения за которые уже подлежит уплате) от покупателя[42].

В Концептуальных основах финансовой отчетности, выпущенных Советом по МСФО обязательства являются одним из элементов финансовой отчетности, непосредственно связанных с оценкой финансового положения в бухгалтерском балансе. Согласно Концептуальным основам обязательство является существующей обязанностью организации, возникающей в результате прошлых событий, погашение которой, как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды [39, с. 122].

Отсутствие определения «обязательство» в нормативных документах по бухгалтерскому учету приводит к неоднозначной трактовке этого понятия разными авторами.

Учет обязательств подробно рассматривался М.Л. Пятовым (53, 54) с точки зрения юридического и экономического подходов. При этом М.Л. Пятов особое внимание уделил отражению суммы обязательств в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По мнению А.М. Петрова, Е.В. Басалаевой, Л.А. Мельниковой [49, с. 159] понятие «обязательства» с теоретической точки зрения может трактоваться по-разному. Анализ и оценка обязательств во многом зависят от той трактовки, которая принимается аналитиком. Юридическая трактовка баланса предполагает, что он лишь отражает обязательства, вытекающие из установления различных правоотношений: дебиторская задолженность указывает на право нашей компании требовать оплаты купленного у нас товара, кредиторская задолженность указывает на право продавца требовать от нашей компании средства за проданный нам товар. Сама структура баланса отражает изменения обязательств, сопровождающие различные стадии хозяйственного процесса: например, запасы отражают размер

ответственности материально ответственных лиц перед собственником. Экономическая трактовка баланса предполагает, что на балансе отражается не состояние обязательств юридических и физических лиц, а состояние хозяйственных средств и их источников в процессе хозяйственного оборота (по состоянию на дату его составления). С этой точки зрения указывают эти авторы [49, с. 159] кредиторская задолженность рассматривается как источник средств, используемых хозяйствующим субъектом в его хозяйственной жизни.

В статье И.В. Федоренко и К.В. Девяевой «Учет договорных обязательств торговых организаций» [62, с. 83] представлена подробная авторская классификация обязательств, рассмотрены отдельные виды обязательств, проблемы учета обязательств, возможные варианты их учета. Кроме того, предложен авторский проект Положения по бухгалтерскому учету обязательств и методических указаний к ним.

Одни авторы отождествляют понятия «обязательство» и «дебиторская задолженность» [20, 26]. Другие авторы приводят определение обязательств из Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997) [36].

Согласно п. 7.3 указанной Концепции обязательством считается существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов. Обязательство может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота [36]. Следовательно, в бухгалтерском учете под обязательствами понимается кредиторская задолженность экономического субъекта.

Мы считаем, что в целях бухгалтерского учета необходимо воспользоваться определением обязательства, которое содержится в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России.

Отметим, что в целях единообразного толкования необходимо разграничить понятия «обязательство» и «дебиторская задолженность».

В бухгалтерском учете под дебиторской понимают задолженность организаций, работников и физических лиц данной организации (задолженность покупателей за купленную продукцию, подотчетных лиц за выданные им в подотчет денежные суммы и т.д.) [46, с. 90].

Величина дебиторской задолженности определяет размер вложений (инвестиций) в счета дебиторов, например, покупателей и заказчиков. Наибольшая величина дебиторской задолженности в общей сумме приходится на расчеты с покупателями (заказчиками) [66, с. 129].

По мнению Н.Н. Хахоновой, И.В. Алексеевой, А.В. Бахтеева [64, с. 283] можно сформулировать следующее определение дебиторской задолженности экономического субъекта – это право требования к другому лицу погасить признанное ранее (в результате одного или нескольких событий в прошлом) перед экономическим субъектом обязательство, в результате погашения которого экономический субъект приобретет контроль над ресурсами, воплощающими в себе экономические выгоды. Примерами дебиторской задолженности экономического субъекта являются: задолженность поставщиков (подрядчиков) по выданным им авансам; задолженность дебиторов (должников) по выданным им денежным средствам по договору кредита (займа); задолженность покупателей и заказчиков за принятые ими (отгруженные в их адрес) товары, полученные ими результаты работ, оказанные им услуги; задолженность работников экономического субъекта по выданным им денежным средствам под отчет, в качестве займа; по возмещению материального ущерба; задолженность участников (собственников, владельцев, акционеров) по вкладам в уставный

(складочный) капитал экономического субъекта; задолженность прочих дебиторов по прочим основаниям.

О.Е. Орлова [47, с. 58] описывает дебиторскую задолженность как «весьма динамичный элемент оборотных средств, существенно зависящий от принятой в компании политики в отношении покупателей продукции. Поскольку дебиторская задолженность представляет собой иммобилизацию собственных оборотных средств, т.е., в принципе, она невыгодна предприятию, с очевидностью напрашивается вывод о ее максимально возможном сокращении. Теоретически дебиторская задолженность может быть сведена к минимуму, тем не менее этого не происходит по многим причинам, в том числе и по причине конкуренции».

В процессе хозяйственной деятельности наряду с дебиторской задолженностью возникает кредиторская. Согласно современному экономическому словарю Б.А. Райзберга, кредиторская задолженность – это временно привлеченные предприятием, организацией, учреждением денежные средства, подлежащие возврату кредиторам в установленные сроки. Однако данное определение не отражает экономической сущности рассматриваемого понятия.

По мнению Ю.И. Сигидова, Г.Н. Ясенко [60, с. 135] наиболее корректным, будет являться следующее определение: «Кредиторская задолженность – это задолженность организации другим организациям, индивидуальным предпринимателям, физическим лицам, в том числе собственным работникам, образовавшаяся при расчетах за приобретаемые материально-производственные запасы, работы и услуги, при расчетах с бюджетом, а также при расчетах по оплате труда».

Кредиторская задолженность имеет двойственную юридическую природу: как часть имущества она принадлежит предприятию на праве владения или на праве собственности относительно полученных заимообразно денег или вещей; как объект обязательственных

правоотношений она представляет собой долги предприятия перед кредиторами, которые имеют право требования на нее.

В бухгалтерском учете под кредиторской понимают задолженность организации перед другими организациями, индивидуальными предпринимателями, физическими лицами, бюджетом, своими работниками и т.д. [26, с. 90].

Кредиторская задолженность в зависимости от совершаемых фактов хозяйственной жизни может возникать [26, с. 90]: по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате товаров (работ, услуг); по расчетам с покупателями и заказчиками в части предварительной оплаты в счет поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг); по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами по налогам и иным платежам (в части задолженности организации по перечислению в бюджет или фонды сумм налогов, взносов в пенсионный фонд на обязательное страхование от несчастных случаев и т.п.).

Экономической сущностью понятия «кредиторская задолженность» является то, что под ней понимается задолженность организации другим физическим и юридическим лицам.

По мнению Н.Н. Хахоновой, И.В. Алексеевой, А.В. Бахтеева [64, с. 284] кредиторская задолженность экономического субъекта – признанное ранее (в результате одного или нескольких событий в прошлом) обязательство экономического субъекта перед другим лицом, в результате регулирования которого экономический субъект откажется от контроля над ресурсами, воплощающими в себе экономические выгоды. Мнение указанных авторов мы разделяем полностью.

Таким образом, кредиторская задолженность, по сути, является обязательством и размещается в пассиве бухгалтерского баланса. Совершенно противоположно экономическое содержание понятия «дебиторская задолженность». Под ней понимается задолженность перед организацией других юридических или физических лиц. Таким образом,

дебиторская задолженность является активом и размещается в зависимости от срока погашения в составе внеоборотных или оборотных активов бухгалтерского баланса.

Исходя из вышесказанного мы можем утверждать, что дебиторская задолженность никоим образом не может быть приравнена к обязательствам. И хотя на бытовом уровне слово «обязательство» нередко применяется в качестве синонима слова «задолженность», в рамках бухгалтерского учета эти понятия отождествлять нельзя. Задолженность может быть дебиторской, и тогда это актив, а может быть и кредиторской, тогда это обязательство. Полагаем, что понятия «обязательство» и «дебиторская задолженность» в обязательном порядке следует разграничить в нормативных документах по бухгалтерскому учету.

1.2. Классификация и оценка обязательств

Согласно статьи 12 Федерального закона №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению, которое производится в валюте Российской Федерации. Если иное не установлено законодательством РФ, стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте подлежит пересчету в валюту РФ [5]. Необходимо отметить сложность оценки такого объекта, как обязательства. Это обусловлено тем, что величину задолженности не всегда можно точно определить. Например, если товар отгружен на условиях коммерческого кредита с отсрочкой платежа в несколько месяцев и требованием ежемесячной оплаты процентов с оставшейся суммы долга, то размер процентов будет меняться ежемесячно в зависимости от скорости погашения обязательств. Следовательно, при отгрузке сумма оплаты будет неизвестна.

Изучение литературы [21, 23, 26, 33, 35, 38, 46] по теме выпускной квалификационной работы показало, что вопрос о классификации

обязательств носит дискуссионный характер. В литературе по бухгалтерскому учету приводятся различные классификационные признаки.

Так, кредиторская задолженность классифицируется по следующим признакам [21, 23, 35,46, 60, 66]:

- элементам: перед поставщиками и подрядчиками; перед дочерними и зависимыми организациями; по оплате труда работников; перед бюджетом по налогам и сборам; по авансам полученным; перед фондами социального страхования по страховым взносам; перед персоналом по прочим операциям и др.

- видам: за продукцию, товары, работы, услуги;

- месту возникновения: внутренняя и внешняя;

- срокам погашения на дату составления отчетности или согласно условий договора: текущая (до 90 дней), краткосрочная (до 1 года), долгосрочная (более 1 года);

- отношению к сроку погашения: срочная, просроченная, отсроченная.

М.Д. Акатьева, В.А. Бирюков [20, с 21] считают, что в классификации обязательств организации по субъектам следует различать обязательства перед собственником организации и перед третьими лицами (рис. 1).



Рис. 1. Классификация обязательств организации.

Обязательства перед собственником бывают двух видов: 1) возникающие при первоначальных и последующих взносах собственников в уставный (складочный) капитал (фонд); 2) возникающие в процессе деятельности организации: резервный капитал, добавочный капитал, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток). Указанные виды обязательств перед собственниками в совокупности образуют понятие «собственный капитал». Обязательства перед третьими лицами – задолженности по кредитам и займам, различным видам кредиторской задолженности (поставщикам и подрядчикам, дочерним и зависимым обществам, персоналу организации и т.п.) и прочие обязательства. В совокупности обязательства перед третьими лицами образуют заемный капитал. Деление обязательств на собственный и заемный капитал имеет важное практическое значение с точки зрения срочности погашения этих обязательств. Обязательства, составляющие собственный капитал, не подлежат погашению за время деятельности организации, в то время как обязательства заемного капитала должны быть погашены в соответствующие сроки. В зависимости от срочности погашения обязательства перед третьими лицами делят на долгосрочные (срок погашения по ним превышает 12 месяцев) и краткосрочные (срок погашения составляет менее 12 месяцев) [20, с 22].

В.Э. Керимов рекомендуют выделять устойчивые и колеблющиеся обязательства в зависимости от продолжительности их влияния на финансовое положение организации [33, с. 97].

Т.Ю. Дружиловская, Т.В. Игоница [30, с. 20] считают, что «в российском учете целесообразно выделить 3 классификационные группы обязательств по оплате труда: 1) краткосрочные обязательства по оплате труда; 2) долгосрочные обязательства по оплате труда; 3) обязательства по оплате труда, основанные на акциях». Но данное деление весьма спорно с точки зрения современного законодательства России. Ведь согласно ст. 136 Трудового кодекса Российской Федерации «заработная плата выплачивается

не реже, чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка, коллективным договором, трудовым договором» [34]. Таким образом, обязательства по оплате труда не могут попадать в категорию долгосрочных.

В структуре кредиторской задолженности наибольший удельный вес приходится на расчеты с поставщиками и подрядчиками.

Списанные суммы кредиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности и по иным причинам признаются прочими доходами согласно п.7 ПБУ 9/99 [12] и учитываются при расчете налога на прибыль организаций как внереализационные доходы в соответствии со ст. 250 НК РФ [2].

Необходимо обратить внимание и на то, что не все обязательства в системах РСБУ и МСФО классифицируются идентично. Так, например, согласно международным стандартам в составе обязательств выделяются финансовые обязательства [39, с. 60]. В системе российских стандартов не предусмотрена такая категория обязательств, как финансовые обязательства. Из этого следует, что те суммы, которые будут отражены в балансе, сформированном по МСФО, как финансовые обязательства, в балансе, составленном по РСБУ, будут включены в состав других видов обязательств. В системе МСФО имеются такие стандарты, регламентирующие обязательства, аналоги которых отсутствуют в РСБУ, это обуславливает не только различную группировку обязательств в отчетности, но и различную их оценку. Так, например, многие обязательства в международных стандартах оцениваются по справедливой стоимости, которая не предусмотрена в системе российских стандартов.

Оценка обязательств является одним из важнейших вопросов. Отсутствие в РСБУ единого нормативного документа, посвященного вопросам учета обязательств, приводит к тому, что вопрос их оценки в настоящее время не является достаточно проработанным. Отметим, что исследованию вопросов оценки посвящен ряд трудов отечественных ученых.

Следует, однако, признать, что в большей степени проявляется интерес к оценкам активов, а не обязательств. Вместе с тем вопросы оценки обязательств не менее важны для формирования достоверной информации о финансовом положении в бухгалтерской (финансовой) отчетности. В связи с этим проанализируем наиболее распространенные оценки обязательств в РСБУ и МСФО.

Исследование подходов к оценке обязательств в РСБУ и МСФО позволяет сделать вывод, что в перечень базовых оценок таких объектов можно включить: фактическую стоимость; дисконтированную (приведенную) стоимость; амортизированную стоимость; справедливую стоимость.

Встречающиеся в МСФО иные названия в отношении оценки обязательств, по сути, являют собой особенности методики расчета тех или иных базовых оценок. Так, например, для определения дисконтированной (приведенной) стоимости обязательств по планам с установленными выплатами согласно МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» используется метод прогнозируемой условной единицы, основанный на применении актуарных допущений. В соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [41] различаются методики определения справедливой стоимости. Оценки некоторых видов обязательств, например оценочных и условных, определяются расчетным путем. Вместе с тем такие расчеты обеспечивают определение конкретного вида оценки, например фактических затрат, которые будут необходимы для погашения обязательств. В таблице 1 представим характеристику применяемых оценок для различных видов обязательств в системах РСБУ и МСФО.

Таблица 1 – Виды оценок, применяемые для отражения в отчетности обязательств организаций в системах РСБУ и МСФО

Вид оценки	Сущность оценки	Отражение обязательств в РСБУ	Отражение обязательств в МСФО
1	2	3	4
Фактическая	Сумма фактических	Краткосрочные и	Краткосрочные

стоимость	затрат,необходимая для погашения обязательства согласно требованиям законодательства, договора или деловой практики	долгосрочные обязательства по оплате труда, перед внебюджетными фондами, по кредитам и займам, кредиторская задолженность по налогам и сборам, передпоставщиками, подрядчиками и прочими кредиторами	вбязательства по оплате труда, перед внебюджетными фондами, текущие обязательства по налогам и сборам, краткосрочные обязательства перед поставщиками, не предполагающие выплаты долевыми инструментами
Дисконтирован- ная (приведенная) стоимость	Сумма затрат, необходимая для погашения обязательства на момент его погашения, определенная с учетом снижения покупательной способности денежных средств с течением времени	Долгосрочные оценочные обязательства	Долгосрочные вознаграждения по оплате труда, пенсионные обязательства, долгосрочные обязательства перед поставщиками и прочими кредиторами, долгосрочные оценочные обязательства
Амортизиро- ванная стоимость	Величина, в которой обязательства оцениваются при первоначальном признании, за вычетом выплат в погашение основной суммы долга, увеличенная на сумму накопленной с использованием метода эффективной ставки процента амортизации разницы между первоначальной стоимостью и суммой погашения	Не применяется	Некоторые виды финансовых обязательств, не оцениваемые согласно МСФО (IAS) 39 по справедливой стоимости

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4
Справедливая стоимость	Цена, которая была бы уплачена при передаче Обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки (МСФО (IFRS) 13)	Не применяется	Виды финансовых обязательств,оцениваемые согласно ст. 9 МСФО (IAS) 39 по справедливойстоимости, обязательства по оплате труда, перед поставщиками и прочими кредиторами, рассчитываемые на основе стоимости долевыхинструментов (МСФО (IFRS) 2)

Из таблицы 1 видно, что в системе международныхстандартов

финансовой отчетности спектр применяемых оценок для отражения обязательств значительно шире, чем в системе российских стандартов бухгалтерского учета. Исходя из требований российских нормативных документов по бухгалтерскому учету можно сказать, что в отечественном учете пока применяются только два вида оценок обязательств: по фактической стоимости и по дисконтированной стоимости. При этом применение дисконтированной стоимости пока ограничено: она используется лишь для долгосрочных оценочных обязательств, отражение которых пока еще тоже не стало распространенной практикой российских организаций. Необходимо отметить, что в российском учете до сих пор не введен такой вид оценки, как справедливая стоимость. В мировой практике справедливая стоимость используется очень активно, получая все новые и новые сферы применения.

В системах российских и международных стандартов существенно отличаются подходы к оценке обязательств. Поддерживая мнение многих отечественных ученых [55, 65], считаем, что в системе российских стандартов бухгалтерского учета целесообразно ввести регламентации по применению справедливой стоимости. На наш взгляд, за основу требований к оценке обязательств по справедливой стоимости можно взять регламентации МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости» [41].

Необходимо отметить, что новая Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 – 2019 гг. [51] предусматривает создание отдельного федерального стандарта «Дебиторская и кредиторская задолженности (включая долговые затраты)». Данный стандарт планируется ввести в действие для обязательного применения с 2020 года. Впоследствии указанный стандарт предлагается инкорпорировать в федеральный стандарт бухгалтерского учета «Финансовые инструменты». Разработчиком проекта стандарта «Дебиторская и кредиторская задолженности (включая долговые затраты)» согласно названной Программе является Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский

методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»). В настоящее время на сайте данного Фонда представлен проект указанного стандарта. Общественное обсуждение такого проекта проводилось с 24.08.2017 по 30.11.2017.

Исследование регламентаций проекта федерального стандарта «Дебиторская и кредиторская задолженности (включая долговые затраты)» [52] позволяет сделать вывод о существенном изменении в нем требований к оценке указанных объектов учета. Полагаем, что утверждение данного стандарта будет в значительной степени способствовать совершенствованию правил оценки дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерском учете современных организаций.

Происходящие в последние годы изменения в нормативных документах по бухгалтерскому учету повышают актуальность вопросов учета и оценки обязательств. Одной из наиболее важных проблем в учете обязательств является отсутствие в современном бухгалтерском учете четко сформулированного понятия обязательства, а согласно Закону №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» обязательства определены в качестве одного из объектов бухгалтерского учета. Такая ситуация не способствует единообразию учета обязательств и требует разработки и принятия федеральных стандартов по учету обязательств, а также соответствующих отраслевых стандартов и методических рекомендаций.

2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «АСАНБАШ-АГРО» КУКМОРСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Анализ природно-экономических условий

ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района является производителем сельскохозяйственной продукции. Юридический адрес: 422130, Республика Татарстан, Кукморский район, с. Псяк, ул. М.Яхина, д. 19.

Основной целью деятельности общества является эффективное использование принадлежащего ему имущества для получения прибыли от деятельности.

ООО «Асанбаш-Агро» несет ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, но не отвечает по обязательствам своих участников. Уставный капитал определяет минимальный размер имущества, гарантирующий интересы его кредиторов, и составляет 10 000 руб.

Сельхозпредприятие было организовано 1 апреля 2014 года и называлось предприятие «Сэт иле» - «Асанбаш». 1 февраля 2017 года реорганизовали в ООО «Асанбаш-Агро». Общество образовано в результате реорганизации ООО «Сэт иле»-«Асанбаш» Кукморского района Республики Татарстан и является правопреемником его прав и обязанностей (приложение Н).

Анализируемая организация расположена на самом севере нашей республики, граничит с Кировской областью России и районом Мамадыш.

ООО «Асанбаш-Агро» включает в себя 15 населенных пунктов: дер.Ош-Юмья, дер.Старая-Юмья, дер.Филипповка, дер.Вильмон,дер.Верхняя Юмья, дер. Новый Кумор, дер.Аман Ошторма, дер.Березняк, дер.Нижний Кумор, дер.Верхний Кумор, дер.Средний Кумор, дер.Студеный ключ, дер.Арпаяз, дер Асанбаш и село Псяк.

ООО «Асанбаш-Агро» является одной из влиятельных организаций в Кукморском районе. Форма организации - Общество с ограниченной ответственностью «Асанбаш-Агро» и относится к агропромышленной отрасли.

ООО «Асанбаш-Агро» расположен в селе Псяк,Кукморского района Республики Татарстан. Хозяйство расположено в 125 км от

республиканского центра г. Казань и в 25 км от районного центра, а также в расстоянии 55 км.от железнодорожной станции (рабочий поселок Шемордан).

Район расположен в северной части республики Татарстан. Граничит с Мамадышским,Сабинским,Арским районами, республикой Марий-Эл и Кировской областью. Районный центр – город Кукмор – расположен в 120 км от Казани и в 60 км от железнодорожной станции Шемордан. По территории района проходит автомобильная трасса Киров – Набережные Челны. Кукморский муниципальный район образован в 1930 году. Территория района изрезана многочисленными оврагами, малыми реками.

Климат села Псяк, в котором находится ООО «Асанбаш-Агро» можно отнести к умеренно-континентальному. Среднегодовая температура воздуха составляет 2,9 °С, среднемесячная температура января равна - 13,2°С, июля - 19,1 °С, продолжительность вегетационного периода составляет 133-136 дней. Сумма осадков за этот период превышает 230 мм, из них 90-95 мм выпадает в первую половину вегетации. Продолжительность безморозного периода 132-135 дней. Устойчивый снежный покров образуется в начале третьей декады ноября. Продолжительность залегания снежного покрова 145-150 дней, средняя дата его разрушения - 10 апреля. Весной и летом в отдельные годы наблюдается засуха (до 10-11 дней в году).

Почвенный покров довольно однообразен и представлен плодородными почвами черноземного типа, на долю которых приходится 91,3% от площади всех сельскохозяйственных угодий. Значительные площади заняты типичными черноземами, которые занимают до 33% площади сельхозугодий. В целом, природно-климатические условия региона можно считать благоприятными для ведения сельского хозяйства.

Правильное использование земли и повышение ее плодородия всегда были и остаются главной задачей в сельском хозяйстве. Для более подробного изучения экономических условий функционирования ООО «Асанбаш-Агро», рассмотрим состояния и использования земельных фондов,

т.е. определим состав земель и структуру сельскохозяйственных угодий, которые представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Состав земельного фонда и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ за 2015-2017 годы

Виды угодий	Годы						В среднем по РТ за 2017 год, структура, %
	2015		2016		2017		
	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	
Всего земель	14750	X	14750	X	11719	X	X
В т.ч.: сельскохозяйственных угодий	14643	100,0	14643	100,0	11612	100,0	100
из них: пашня	13355	91,20	13355	91,20	10324	88,9	87,6
сенокосы	849	5,80	849	5,80	849	7,3	1,9
пастбища	439	3,00	439	3,00	439	3,8	10,2
Процент распаханности, %	X	91,20	X	91,20	X	88,9	87,6

Из таблицы 2 видно, что в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ в 2015-2016 годы общая земельная площадь и площадь сельскохозяйственных угодий не менялись. В 2017 году по сравнению с 2015 годом произошло уменьшение общей земельной площади и площади сельскохозяйственных угодий соответственно на 3 031 га или 20,5 % и 3031 га или 20,7 %. В 2017 году по сравнению с 2015 годом площадь пашни также уменьшилась на 3031 га или 22,7 %. Площади пастбищ и сенокосов за рассматриваемый период не изменились. Наибольший удельный вес в структуре сельскохозяйственных угодий ООО «Асанбаш-Агро» занимает пашня (в среднем за три года 90,4 %). В сравнении со средними данными по РТ за 2017 год процент распаханности в ООО «Асанбаш-Агро» выше на 1,3 пункта; удельный вес сенокосов выше на 5,4 пункта, а удельный вес пастбищ ниже на 6,4 пункта.

Сельскохозяйственное производство в размещении непосредственно связано со специализацией. Для всесторонней характеристики

специализации сельскохозяйственных предприятий принимается система показателей, наиболее важными среди которых являются показатели структуры товарной продукции (таблица 3).

Таблица 3 – Структура товарной продукции в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ за 2015-2017 годы

Виды продукции	Годы						Структура в среднем за 3 года	
	2015		2016		2017		Стоимость товарной продукции, тыс. руб.	Удельный вес, %
	Стоимость товарной продукции, тыс. руб.	Удельный вес, %	Стоимость товарной продукции, тыс. руб.	Удельный вес, %	Стоимость товарной продукции, тыс. руб.	Удельный вес, %		
Зерно	8901,00	6,50	12488,00	7,36	381,37	11,56	21770,4	7,03
Молоко	126787,00	92,63	155892,00	91,91	2457,67	74,47	285137	92,04
Мясо КРС	1144,00	0,84	1236,00	0,73	461,12	13,97	2841,12	0,92
Итого	136880	100	169616	100	3300,16	100	309796	100

Из таблицы 3 видно, что в структуре товарной продукции в среднем за 2015-2017 годы наибольший удельный вес занимает продукция скотоводства – 92,96 %. Таким образом, специализация ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ скотоводческая.

На основе данных таблицы 3 определим уровень специализации по величине коэффициента специализации.

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

где K – коэффициент специализации;

P – удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции, %;

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

Рассчитаем уровень специализации в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ:

$$K_c = 100 / (92,96 * (2 * 1 - 1) + 7,03 * (2 * 2 - 1)) = 0,88$$

Полученное значение коэффициента 0,88 свидетельствует об углубленной специализации изучаемого хозяйства.

Уровень и темпы роста сельскохозяйственной продукции, повышение экономической эффективности в сельском хозяйстве в определенной мере зависит от обеспечения отрасли основными средствами. Низкая обеспеченность ООО «Асанбаш-Агро» 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 и в конечном итоге ведет к удорожанию произведенной сельскохозяйственной продукции. Высокая эффективность сельскохозяйственного производства достигается при оптимальной обеспеченности предприятия основными производственными фондами. Обеспеченность сельскохозяйственных предприятий основными производственными фондами характеризуется показателями фондооснащенности и фондовооруженности труда (таблица 4).

Таблица 4 – Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ за 2015-2017 годы

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 год
	2015	2016	2017	
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс.руб.	6438	64100	80245	265228
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	14 643	14643	11612	6290
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	303	288	252	98
Фондооснащенность, тыс.руб. на 100 га сельхозугодий	43,97	437,75	691,05	4216,7
Фондовооруженность, тыс.руб. на 1 работника	21,25	222,57	318,43	2706,4

Из таблицы 4 видно, что показатель фондооснащенности ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ имеет тенденцию к увеличению. Так, в 2017 году по сравнению с 2015 годом он увеличился в 15,7 раза.

Показатель фондовооруженности труда ООО «Асанбаш-Агро» также имеет тенденцию к увеличению. Так, в 2017 году по сравнению с 2015 годом он увеличился в 15 раз. Что произошло за счет увеличения стоимости основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения в 12,5 раза, уменьшения площади сельскохозяйственных угодий на 20,7 % и уменьшения численности работников, занятых в сельскохозяйственном производстве на 16,8%. В сравнении со средними данными по РТ за 2017 год фондооснащенность ООО «Асанбаш-Агро» ниже на 83,6 %, а фондовооруженность труда незначительно ниже на 88,2 %.

Важную роль в производственном процессе играют наличие и обеспеченность энергетическими ресурсами. Об энергетических ресурсах ООО «Асанбаш-Агро» можно судить по показателям энергооснащенности и энерговооруженности труда (таблица 5).

Таблица 5 – Уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ за 2015-2017 годы

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 год
	2015	2016	2017	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	-	-	15466	6477
Площадь пашни, га	13355	13355	10324	5508
Число среднегодовых работников, чел.	303	288	252	98
Энергооснащенность, л.с. в расчете на 100 га пашни	-	-	149,81	117,6
Энерговооруженность, л.с. в расчете на 1 работника	-	-	61,37	66,1

Из таблицы 5 видно, в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ показатели энергооснащенности и энерговооруженности труда за 2015-2016 годы рассчитать невозможно, так как отсутствуют энергетические мощности. В 2017 году после реорганизации анализируемой организации сумма энергетических мощностей составила 15 466 л.с. В сравнении со средними данными по РТ за 2017 год энергооснащенность выше на 27,4 %, энерговооруженность труда в ООО «Асанбаш-Агро» незначительно на 7,2 %.

Одним из важнейших условий для повышения эффективности производства является наличие трудовых ресурсов. Труд человека принадлежит решающая роль в процессе производства. Достаточная обеспеченность сельскохозяйственного предприятия необходимыми трудовыми ресурсами, их рациональное использование, высокий уровень производительности труда имеют большое значение для увеличения объёмов производства продукции и повышения эффективности производства. В сельском хозяйстве на эффективность использования труда значительно влияет сезонность производства, который обусловлен несовпадением времени производства и рабочего периода. Для определения годового запаса труда и уровня его использования в ООО «Асанбаш-Агро» рассчитаем показатели таблицы 6.

Таблица 6 – Годовой запас труда и уровень его использования в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ за 2015-2017 годы

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 год
	2015	2016	2017	
Среднегодовое число работников организации, чел	320	305	252	106
Годовой запас труда, тыс. чел-час	582,40	555,10	458,6	192,4
Фактически отработано, тыс. чел. – час	647	605	483	213
Уровень использования запаса труда, %	111,09	108,99	105,3	110,7

Данные таблицы 6 позволяют сказать, что уровень использования запаса труда в 2017 году незначительно уменьшился по сравнению с 2015 годом на 5,79 пункта. Этот показатель говорит о том, что работники ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района перегружены. Уровень использования запаса труда в 2017 году ниже на 5,4 пункта по сравнению со среднереспубликанскими данными.

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельскохозяйственных предприятиях применяется система показателей, характеризующих использование главных факторов сельскохозяйственного производства: земли, основных

производственных фондов, трудовых ресурсов и производственных затрат. Показатели эффективности сельскохозяйственного производства ООО «Асанбаш-Агро» приведены в таблице 7.

Таблица 7 – Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ за 2015-2017 годы

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 г.
	2015	2016	2017	
Стоимость валовой продукции в расчете на - 100 га сельхозугодий, тыс.руб.	2189,9	2266,7	44,07	
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.	1002,1	1088,2	20,31	49,3
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.	9075,5	941,1	6,38	1,8
- 100 руб издержек производства, руб.	100,6	104,2	1,47	2,5
Сумма валового дохода в расчете на: - 100 га сельхозугодий, тыс.руб.	237,1	191,8	1107,00	
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.	108,5	92,1	510,10	357,0
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.	982,7	79,6	160,19	13,3
- 100 руб издержек производства, руб.	11,9	8,8	36,99	17,9
Сумма прибыли (убытка) в расчете на: - 100 га сельхозугодий, тыс.руб.	480,6	181,8	360,45	
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.	219,9	87,3	166,09	121,8
- 100 руб основных производственных фондов, руб.	1991,9	75,5	52,16	4,5
- 100 руб издержек производства, руб.	24,1	8,4	12,04	6,1
Уровень рентабельности (убыточности),%	25,4	15,6	20,21	9,7

Из таблицы 7 видно, что в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ уровень использования земли уменьшился на 98,0 %. За рассматриваемый период экономическая эффективность использования земли увеличилась в 4,7 раза. Производительность труда в 2017 году по сравнению с 2015 годом уменьшилась на 98,0%. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год производительность труда в хозяйстве ниже на 58,8 %. Производство валового дохода в расчете на одного работника в 2017 году по сравнению с 2015 годом увеличилось в 4,7 раза. По сравнению со

среднереспубликанскими данными этот показатель выше на 42,9 %. За рассматриваемый период эффективность использования основных производственных фондов имеет тенденцию к уменьшению, в 2017 году по сравнению с 2015 годом данный показатель уменьшился на 99,9 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными фондоотдача в ООО «Асанбаш-Агро» выше в 3,5 раза

Показатель «уровень рентабельности (убыточности)» колеблется по годам и наивысшим он был в 2015 году. В 2017 году по сравнению с 2015 годом уровень рентабельности уменьшился на 5,19 пункта. Уровень рентабельности показывает, что в 2017 году в ООО «Асанбаш-Агро» на 100 руб. полной себестоимости приходится 20,21 руб. прибыли. В сравнении со средними данными по РТ за 2017 год уровень рентабельности в ООО «Асанбаш-Агро» выше на 10,21 пункта.

Анализ данной таблицы показал, что ООО «Асанбаш-Агро» имеет неплохие показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства и является прибыльным.

2.2. Анализ финансового состояния

Под финансовым состоянием предприятия понимается способность предприятия финансировать свою деятельность. Оно характеризуется обеспеченностью финансовыми ресурсами, необходимыми для нормального функционирования предприятия, целесообразностью их размещения и эффективностью использования, финансовыми взаимоотношениями с другими юридическими и физическими лицами, платежеспособностью и финансовой устойчивостью. Финансовое состояние предприятия может быть устойчивым, неустойчивым и кризисным. Главной целью анализа является своевременно выявлять и устранять недостатки в финансовой деятельности и находить резервы улучшения финансового состояния предприятия и его

платежеспособности. Одним из показателей, характеризующих финансовое состояние предприятия, является его платежеспособность.

Платежеспособность коммерческой организации определяется наличием необходимых платежных средств для своевременных расчетов с поставщиками, работниками по заработной плате, финансовыми органами, налоговой системой, банками и другими контрагентами.

Анализ платежеспособности необходим для предприятия с целью оценки и прогнозирования финансовой деятельности, но и для внешних инвесторов (банков). Оценка платежеспособности осуществляется на основе характеристики ликвидности текущих активов, т.е. времени, необходимого для превращения их в денежную наличность. Понятия платежеспособности и ликвидности очень близки, но второе более емкое. От степени ликвидности баланса зависит платежеспособность.

Анализ ликвидности баланса за 2016-2017 годы ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ представлен в таблице 8.

Таблица 8 – Анализ ликвидности баланса в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ (тыс.руб.) за 2016-2017 годы

АКТИВ	2016 г.	2017 г.	ПАССИВ	2016 г.	2017 г.	Платежный излишек (недостача)	
						2016 г.	2017 г.
Наиболее ликвидные активы (А1)	0	4	Наиболее срочные обязательства (П1)	30121	146549	-30121	-146545
Быстро реализуемые активы (А2)	4275	7071	Краткосрочные пассивы (П2)	0	751	4275	6320
Медленно реализуемые активы (А3)	178221	124858	Долгосрочные пассивы (П3)	63428	10006	114793	114852
Трудно реализуемые активы (А4)	58041	73151	Постоянные пассивы (П4)	146988	47778	-88947	25373
Баланс	240537	205084	Баланс	240537	205084	X	X

Из таблицы 8 видно, что в 2016-2017 годах платежный недостаток имеет место по наиболее ликвидным активам, который в 2017 году увеличился на

116 424 тыс.руб. и труднореализуемым активам в 2016 году. По быстро реализуемым активам и медленно реализуемым наблюдается платежный излишек, который соответственно увеличился на 2 045 тыс.руб. и 59 тыс.руб.

Баланс считается абсолютно ликвидным, если имеет место следующие соотношения активов и пассивов баланса (таблица 9).

Невыполнение одного из приведенных выше соотношений говорит о том, что бухгалтерский баланс является ликвидным лишь на 75 %, двух – на 50%, трех – на 25%, всех – на 0% (т.е. абсолютно неликвидным).

Таблица 9 – Соотношение активов и пассивов баланса ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ за 2016-2017 годы

Абсолютно ликвидный баланс	Соотношение активов и пассивов баланса ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ	
	2016 г.	2017 г.
$A1 \geq P1$	0 < 30 121 Условие не выполняется	4 < 146 549 Условие не выполняется
$A2 \geq P2$	4 275 > 0 Условие выполняется	7 071 > 751 Условие выполняется
$A3 \geq P3$	178 221 > 63 428 Условие выполняется	124 858 > 10 006 Условие выполняется
$A4 \leq P4$	58 041 < 146 988 Условие выполняется	73 151 < 47 778 Условие выполняется

Из таблицы 9 видно, что баланс ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района не является абсолютно ликвидным, так как в 2016-2017 годах не выполнялись первое и второе условия. Таким образом, бухгалтерский баланс является ликвидным на 50 %.

Анализ ликвидности баланса исследует не только текущее состояние расчетов, но и их перспективы. Сопоставление ликвидных средств и обязательств, позволяет выяснить текущую и перспективную ликвидность (таблица 10).

Таблица 10 – Текущая и перспективная ликвидность ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ за 2016-2017 годы

Показатели	2016 г.	2017 г.	Изменения (+ -) за период
Текущая ликвидность (Тл)	-25846	-140225	-114379
Перспективная ликвидность (Пл)	114793	114852	59

Из таблицы 10 видно, что текущая ликвидность свидетельствует о неплатежеспособности ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района, которая в 2017 году увеличилась на 114 379 тыс.руб. Перспективная ликвидность увеличилась на 59 тыс. руб.

Для полной оценки ликвидности и платежеспособности наряду с абсолютными показателями рассчитываются относительные показатели на начало и конец анализируемого года, определяется их изменение за год и производится сравнение со сложившимися нормативами. К данным показателям следует отнести: коэффициент абсолютной ликвидности; коэффициент критической ликвидности; коэффициент текущей ликвидности (таблица 11).

Таблица 11 – Коэффициенты ликвидности ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ за 2016-2017 годы

Показатели	Нормальные ограничения	2016 г.	2017 г.	Изменения за период
Коэффициент абсолютной ликвидности (Кабл)	0,2-0,7	0,14	0,05	-0,09
Коэффициент критической ликвидности (Ккл)	0,8-1,0	0	0	0
Коэффициент текущей ликвидности (Ктл)	$\geq 2,0$	6,06	0,90	-5,16

Из таблицы 11 видно, что коэффициент абсолютной ликвидности не соответствует нормальным ограничениям. К концу года он уменьшился на 0,09 пункта, это говорит о том, что ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района не может погасить свою кредиторскую задолженность денежными средствами. Коэффициент критической ликвидности ниже нормы. Коэффициент текущей ликвидности (коэффициент покрытия) в 2016 году превышал рекомендованные границы, в 2017 году он уменьшился на 5.16 пункта и стал меньше нормальных ограничений, это говорит о нерациональном использовании активов анализируемой организации.

Показатели ликвидности дополняют показатели финансовой устойчивости. Поэтому проведем анализ финансовой устойчивости. Финансовая устойчивость предприятия определяет долгосрочную (в отличие от ликвидности) стабильность. Данный показатель характеризует финансовое положение с точки зрения достаточности и эффективности использования собственного капитала. Различают абсолютные и относительные показатели финансовой устойчивости. Абсолютными показателями финансовой устойчивости являются показатели, характеризующие степень обеспеченности запасов и затрат источниками их формирования. Для оценки состояния запасов и затрат используют данные группы статей «Запасы» II раздела актива баланса. Проанализируем финансовую устойчивость ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района с помощью абсолютных показателей (таблица 12).

Таблица 12 – Абсолютные показатели финансовой устойчивости ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ (тыс. руб.) за 2016-2017 годы

Показатели	Условны е обозначе ния	2016 г.	2017 г.	Измене ния (+/-) за период
Источники формирования собственных и оборотных средств (капитал и резервы)	Шр П	146988	47778	-99210
Внеоборотные активы	Ip А	58041	73151	15110
Наличие собственных оборотных средств	СОС	88947	-25373	-114320
Долгосрочные обязательства (кредиты и займы)	Vp П	0	0	0
Наличие собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат	СДИ	88947	-25373	-114320
Краткосрочные обязательства (кредиты и займы)	КО	0	751	751
Общая величина основных источников формирования запасов и затрат	ОИ	88947	-24622	-113569
Общая величина запасов	З	178221	114324	-63897
Излишек (+), недостаток (-) собственных оборотных средств	дельта СОС	-89274	-139697	-50423
Излишек (+), недостаток (-) собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат	дельта СД	-89274	-139697	-50423
Излишек (+), недостаток (-) общей величины источников формирования запасов и затрат	дельта ОИ	-89274	-138946	-49672

Из таблицы 12 видно, что в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ собственные оборотные средства уменьшились на 114 320 тыс.руб., что заслуживает отрицательной оценки; собственные и долгосрочные заемные источники формирования запасов и затрат также уменьшились на 114 320 тыс.руб., общая величина основных источников формирования запасов и затрат уменьшилась на 113 569 тыс.руб. В ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского недостаток собственных оборотных средств увеличился на 50 423 тыс.руб.; недостаток собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат в конце года также увеличился на 50 423 тыс.руб.; недостаток общей величины источников формирования запасов и затрат увеличился на 49 672 тыс.руб. Исходя из таблицы 12 видно, что ООО «Асанбаш-Агро» имеет кризисное финансовое состояние.

Основным инструментом анализа финансового состояния являются финансовые коэффициенты – относительные показатели, рассчитываемые на основе данных бухгалтерской (финансовой) отчетности и дающие возможность получить представление об отдельных его характеристиках. Рассмотрим относительные показатели финансовой устойчивости ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ (таблица 13).

Таблица 13 – Оценка относительных показателей финансовой устойчивости ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ за 2016 – 2017 годы

Показатели	Нормальны е ограничени я	2016 г.	2017 г.	Изменения (+/-) за отчетный период
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами ($K_{\text{сос}}$)	$\geq 0,1$	0,49	-0,19	-0,68
Коэффициент обеспеченности материальными запасами ($K_{\text{омз}}$)	0,6 – 0,8	0,50	-0,22	-0,72
Коэффициент маневренности собственного капитала ($K_{\text{м}}$)	$\geq 0,5$	0,61	-0,53	-1,14
Индекс постоянного актива ($K_{\text{п}}$)	$\geq 0,5$	0,39	1,53	1,14
Коэффициент долгосрочного привлечения	-	0,50	0,00	-0,50

заемных средств ($K_{ДПЗС}$)				
Коэффициент реальной стоимости имущества ($K_{рси}$)	$\geq 0,5$	0,98	0,91	-0,07
Коэффициент автономии (K_A)	0,4 - 0,6	0,61	0,23	-0,38

Как видно из таблицы 13 коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами ($K_{СОС}$) в 2016 году соответствовал нормальным ограничениям, в 2017 году он уменьшился на 0,68 пункта. Следовательно, ООО «Асанбаш-Агро» в 2017 году не обеспечено собственными оборотными средствами. Коэффициент обеспеченности материальными запасами ($K_{ОМЗ}$) в 2017 году характеризует, что материальные запасы не покрыты собственными средствами, т.к. не соответствует нормальным ограничениям. Коэффициент маневренности собственного капитала (K_M) не соответствует нормативным данным (0,5) и показывает, что собственные источники средств не мобильны с финансовой точки зрения. Значение показателя индекс постоянного актива в 2017 году выше рекомендуемых границ. Данный индекс свидетельствует, что в 2016 году в величине собственных источников средств 39% занимали внеоборотные активы ООО «Асанбаш-Агро». К концу года K_p увеличился на 1,14 пункта. Коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств ($K_{ДПЗС}$) в 2016 году показывал, что хозяйство использовало заемные средства для обновления и расширения производства. В 2017 году он равен нулю. Коэффициент реальной стоимости имущества ($K_{рси}$) соответствует норме и показывает, что средства производства занимают достаточную долю в имуществе хозяйства в 2016 году – 98%; в 2017 году – 91 %. К концу года $K_{рси}$ уменьшился на 0,07 пункта. Коэффициент автономии (K_A) в 2016 году показывал, что обязательства ООО «Асанбаш-Агро» могут быть покрыты собственными средствами, то есть величина собственных источников финансирования была выше половины совокупных источников формирования имущества. Превышение показателя нормативного значения (50%) означало, что в свете долгосрочной перспективы все обязательства могут быть покрыты собственными средствами. Данный факт важен для кредиторов, которые более охотно

вкладывают средства в организации с высокой долей собственного капитала. Необходимо отметить, к концу года K_A уменьшился на 0,38 пункта и перестал соответствовать нормальным ограничениям.

В целях раскрытия темы выпускной квалификационной работы проведем анализ состава, структуры и динамики кредиторской задолженности в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ (таблица 14).

Таблица 14 – Анализ состава и структуры кредиторской задолженности ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ за 2016-2017 годы

Показатели	2016 г.		2017 г.		Темп прироста, % 2017 г. к 2016 г.	Абсолютное отклонение, тыс. руб. 2017 г.к 2016г.
	тыс.руб.	%	тыс.руб.	%		
Долгосрочная кредиторская задолженность, всего	-	-	-	-	-	-
в том числе:	-	-	-	-	-	-
кредиты	-	-	-	-	-	-
займы	-	-	-	-	-	-
прочие	-	-	-	-	-	-
Краткосрочная кредиторская задолженность, всего	90204	100	147300	100	63,3	57096
в том числе:	-	-	-	-	-	-
расчеты с поставщиками и подрядчиками	9552	10,6	48563	33,0	408,4	39011
авансы полученные	33	0,04	6445	4,4	19430,3	6412
расчеты по налогам и сборам	18417	20,4	7401	5,0	-59,8	-11016
кредиты	-	-	-	-	-	-
займы	-	-	751	0,5	-	751
прочие	62202	69,0	84140	57,1	35,3	21938

Из таблицы 14 видно, что в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ долгосрочная кредиторская задолженность отсутствует, что является положительным моментом. Краткосрочная кредиторская задолженность в 2017 г. увеличилась по сравнению с 2016 г. на 63,3 % и составила 147 300 тыс. руб. В наибольшей степени это произошло из-за увеличения прочей

задолженности. В 2017 г. по сравнению с 2016 г. сумма кредиторской задолженности поставщиков и подрядчиков увеличилась на 39 011 тыс. руб., или на 408,4% и составила 6 445 тыс.руб.; кредиторская задолженность по авансам полученным увеличилась в 195 раз; сумма кредиторской задолженности по налогам и сборам уменьшилась на 11 016 тыс. руб., или на 59,8 %. Наибольший удельный вес в общей величине кредиторской задолженности составляет прочая задолженность (в 2017 году удельный вес этой задолженности в общей сумме составил 57,1%).

Соотношение дебиторской и кредиторской задолженности приведено в таблице 15.

Таблица 15– Анализ дебиторской и кредиторской задолженности в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ за 2016-2017 годы

Показатели	2016 г.	2017 г.	Абсолютное отклонение
Дебиторская задолженность краткосрочная, всего, тыс. руб.	4275	7071	2796
Кредиторская задолженность краткосрочная, всего, тыс. руб.	90204	147300	57096
Разница показателей, тыс. руб.(стр. 1 - стр. 2)	-85929	-140229	-54300
Коэффициент соотношения дебиторской и кредиторской задолженности (стр. 1 / стр. 2)	0,047	0,048	0,001

Из таблицы 15 видно, что в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ краткосрочная дебиторская задолженность увеличилась на 2 796 тыс.руб., краткосрочная кредиторская задолженность также увеличилась на 57 096 тыс.руб. За рассматриваемый период коэффициент соотношения дебиторской и кредиторской задолженности в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ не превышает 1, т.е. дебиторская задолженность не покрывает кредиторскую. Тем не менее за исследуемый период он меньше нормативного значения 2, а это значит, что замедляется обращение в денежные средства ликвидной части оборотных активов.

Таким образом, для ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ необходимо соблюдать баланс, когда размеры и условия получения

коммерческих кредитов и отсрочек от поставщиков были бы не хуже условий кредитования организацией своих покупателей. В данном случае наблюдается отрицательная тенденция, когда для изучаемой организации не соблюдается отношение: сумма дебиторской задолженности выше кредиторской.

Анализ кредиторской задолженности ООО «Асанбаш-Агро» позволяет сделать следующие выводы: основная доля кредиторской задолженности – прочая. В 2016-2017 гг. эта доля составляла 69,0 и 57,1 % соответственно от общей суммы кредиторской задолженности; краткосрочная кредиторская задолженность в 2017 г. увеличилась по сравнению с 2016 г. на 63,3%; краткосрочная кредиторская задолженность не покрывается краткосрочной дебиторской задолженностью, что является отрицательным фактором, который говорит о невозможности организации расплатиться со своими кредиторами без привлечения дополнительных источников финансирования.

2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Принципы организации работы бухгалтерии базируются на законодательно-нормативных актах: Федеральном законе №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положениях по бухгалтерскому учету, Плане счетов бухгалтерского учета и Методических рекомендациях по его применению и других документах.

В ООО «Асанбаш-Агро» весь учетный процесс сосредоточен в центральной бухгалтерии.

Ответственным за организацию бухгалтерского учета является руководитель хозяйства – Гарифуллин Ильдар Альбертович, который учредил бухгалтерскую службу как структурное подразделение во главе с главным бухгалтером Камалиевым Рамиль Рафгатовичем. Зам.глав.бухгалтера: Саматова Раиля Альбертовна. Секретарь руководителя

хозяйства Муллаханова Зульфия Рафаэловна одновременно выполняет обязанности работника отдела кадров.

Одним из основных документов, который определяет правила ведения бухгалтерского учета в изучаемой организации в рамках применяемых стандартов бухгалтерского учета, определенных нормативными актами по бухгалтерскому учету, является разработанная учетная политика.

Бухгалтерская отчетность в хозяйстве составляется на русском языке. В ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района разработан свой рабочий план счетов в соответствии с рекомендуемым планом счетов бухгалтерского учета.

Учет в ООО «Асанбаш-Агро» ведется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета в рублях.

Учет ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ автоматизирован, с использованием программы «1С:Бухгалтерия предприятия 7.7». В условиях автоматизации регистры синтетического и аналитического учета формируются автоматически на основе информационного массива и первичных документов. Таким образом, основными регистрами учета по счетам являются оборотно-сальдовая ведомость по счету, карточка счета, анализ счета и др.

В анализируемой организации применяются единые унифицированные формы первичных документов.

В изучаемой организации организован внутренний контроль для целей обеспечения сохранности и целесообразности финансово-хозяйственной деятельности, а также достоверности учетных и отчетных данных. Система внутреннего контроля включает в себя следующие составляющие: соответствие организационной структуры размеру и характеру деятельности; распределение ответственности и полномочий; наличие должностных инструкций для всего персонала организации; соблюдение сроков утверждения учетной политики; соответствие принятых элементов учетной политики требованиям действующего законодательства; наличие

ревизионной комиссии. Внутренний контроль в изучаемой организации производится ревизионной комиссией. В ООО «Асанбаш-Агро» проводятся различные проверки налоговыми инспекциями, контролирующими органами министерства финансов и другими вышестоящими органами.

3. УЧЕТ И ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ООО «АСАНБАШ-АГРО» КУКМОРСКОГО РАЙОНА РТ

Учет обязательств является важнейшей составной частью работы бухгалтерии. Долги, которые обязаны выплатить ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ дебиторы, и его задолженность другим организациям существенно влияют на финансовое положение, использование денежных средств в обороте, величину прибыли, фактически полученной предприятием в отчетном периоде. Можно иметь потенциально положительные финансовые результаты от продажи продукции, работ и услуг, от прочих доходов, но все или многое потерять при существенном росте дебиторской задолженности, неумелом управлении ею. Следовательно, главной целью учета текущих расчетов является контроль соблюдения расчетной дисциплины, правильности и эффективности использования денежных средств.

В ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ обязательства возникают по следующим расчетам:

- с поставщиками и подрядчиками по оплате приобретенных материалов, товаров (работ, услуг);
- с покупателями и заказчиками в части предварительной оплаты в счет поставок продукции (выполнения работ, оказания услуг);

- по кредитам и займам, полученным для нужд текущей деятельности, на цели производственного и социального развития организации;

- с бюджетом и внебюджетными фондами по налогам и иным платежам (в части задолженности организации по перечислению в бюджет или фонды сумм налогов, взносов в пенсионный фонд, по социальному страхованию, медицинскому страхованию, на обязательное страхование от несчастных случаев и т.п.).

В бухгалтерии изучаемой организации указанные обязательства отражают на счетах: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»; 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»; 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»; 68 «Расчеты по налогам и сборам»; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В 2017 году ООО «Асанбаш-Агро» имело только краткосрочную кредиторскую задолженность, долгосрочная кредиторская задолженность отсутствовала. Краткосрочная кредиторская задолженность на 31 декабря 2017 года составила 139 148 тыс.руб., в том числе по расчетам с поставщиками и подрядчиками – 48 563 тыс. руб.; по авансам полученным – 6 445 тыс.руб.; по расчетам по налогам и сборам – 7 401 тыс.руб.; по расчетам по займам – 751 тыс. руб. и прочая кредиторская задолженность составила – 84 140 тыс.руб. Как видно, в ООО «Асанбаш-Агро» прочая кредиторская задолженность занимает наибольший удельный вес в общей величине кредиторской задолженности (в 2017 году удельный вес этой задолженности в общей сумме составил 57, 1%).

3.1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, с покупателями и заказчиками

Наибольшую долю обязательств сельскохозяйственных предприятий составляют обязательства перед поставщиками и подрядчиками.

В ООО «Асанбаш-Агро» краткосрочная кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками на 31 декабря 2017 года составила 48 563 тыс. руб. В течение года возникли обязательства перед поставщиками на сумму 236 408 тыс.руб., было погашено обязательств на сумму 187 845 тыс.руб.

К поставщикам и подрядчикам относят лиц, поставляющих товарно-материальные ценности (например, объекты, квалифицируемые в дальнейшем как несконsumные внеоборотные (собственность на землю, здания, оборудование, транспортные средства) и оборотные активы (материальные запасы, запасы товаров), а также выполняющие разнообразные работы (например, строительные, монтажные, ремонтные и др.) и оказывающие различные виды услуг (например, услуги связи, изготовления и размещения рекламы, консультационные услуги) в пользу организации.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками могут осуществляться как после отгрузки ими товарно -материальных ценностей, выполнения работ, оказания услуг, так и до указанных действий (предоплата). Вместе с тем в соответствии с условиями договора поставщику или подрядчику может быть выплачен аванс или задаток.

В изучаемую организацию основная часть активов, как внеоборотных, так и оборотных поступает от поставщиков. В договорах с ними оговариваются условия поставки: наименование материалов (услуг, работ), количество, цена, срок выполнения (отгрузки) и др.

В соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета ООО «Асанбаш-Агро» для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками выделен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В частности, на указанном счете отражают информацию о расчетах организации: за полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, включая предоставление

электроэнергии, газа, пара, воды и т.п., а также по доставке или переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк; товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (так называемые неотфактурованные поставки); излишки товарно -материальных ценностей, выявленные при их приемке; полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др. В рабочем плане счетов ООО «Асанбаш-Агро» субсчета к счету 60 не предусмотрены.

Основанием для принятия на учет кредиторской задолженности перед поставщиками являются расчетные документы (счета, счета-фактуры) и документы, подтверждающие факт свершения сделки (приходные ордера, товарно-транспортные накладные, приемные акты, акты о выполнении работ и услуг). Основным документом по расчетным взаимоотношениям с поставщиками и подрядчиками является счет-фактура установленной формы, который выписывает поставщик/подрядчик. Счет-фактура служит основанием для оформления соответствующих банковских платежных документов на погашение задолженности. В счете-фактуре заполняют следующие реквизиты: наименование поставщика (подрядчика), его адрес, ИНН. грузополучатель, грузоотправитель; покупатель, его адрес, ИНН. В счете -фактуре указывают сведения о поставленных товарах или дают описание выполненных работ, оказанных услуг по их видам, приводят единицу измерения, количество (объем), цену; стоимость за все количество товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без НДС. В документах обязательно указывают налоговые ставки и суммы НДС; делают ссылки на платежно-расчетные документы, указывают сведения о стране происхождения товаров и номерах грузовых таможенных деклараций.

Бухгалтер ООО «Асанбаш-Агро» по кредиту счета 60 отражает суммы кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками в

пределах акцептованных (принятых к оплате) сумм. При этом на стоимость фактически поступивших товарно-материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг бухгалтер ООО «Асанбаш-Агро» составляет бухгалтерские записи:

Дебет 07, 08, 10, 20, 23, 25, 26, 29, 41, 44 Кредит 60.

При получении материальных ценностей от поставщиков бухгалтер одновременно отражает сумму НДС, подлежащую уплате поставщику/подрядчику бухгалтерской записью:

Дебет 19 Кредит 60.

Счет 60 дебетуется на суммы исполнения обязательств (оплату счетов), включая авансы и предварительную оплату, в корреспонденции со счетами учета денежных средств и др.:

Дебет 60 Кредит 50, 51, 52, 55.

При этом суммы выданных авансов и предварительной оплаты учитывают обособленно.

Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списывают со счета 60, а учитываются обособленно в аналитическом учете.

Приведем корреспонденцию счетов по счету 60, составляемую в изучаемой организации:

Дебет 07,08,10,11, 20,23, 25,26, 29,44 Кредит 60 – акцептованы счета-фактуры поставщиков и подрядчиков;

Дебет 19 Кредит 60 – отражен НДС по поступившим материальным ценностям, выполненным работам и оказанным услугам;

Дебет 60 Кредит 50, 51 – оплачены счета поставщиков или подрядчиков, выданы авансы поставщикам и подрядчикам;

Дебет 60 Кредит 62 – отражены суммы, зачтенные при взаимных расчетах.

При получении материальных ценностей, выполнении работ и оказании услуг, подтвержденных документально, возникающая при этом

задолженность перед поставщиками и подрядчиками уменьшается на сумму ранее выданного аванса следующей бухгалтерской записью:

Дебет 60 Кредит 60.

При невыполнении договоров поставки неиспользованные суммы авансов должны быть возвращены поставщиком на расчетный счет ООО «Асанбаш-Агро»:

Дебет 50, 51 Кредит 60 – возврат неиспользованных авансов.

На практике наибольшее распространение получили договоры коммерческих сделок, условием которых является предварительная оплата покупателем (заказчиком) получаемых в будущем от продавца (подрядчика) товаров (результатов работ, услуг). В ООО «Асанбаш-Агро» для учета полученных от покупателей (заказчиков) авансов используют счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Суммы денежных средств, полученные организацией в качестве аванса (предварительной оплаты), отражают на счете 62 обособленно и признают кредиторской задолженностью организации перед соответствующими покупателями (заказчиками). Необходимо отметить, что в рабочем плане счетов ООО «Асанбаш-Агро» субсчета к счету 62 не предусмотрены. При этом бухгалтер ООО «Асанбаш-Агро» делает следующие бухгалтерские записи:

Дебет 51 Кредит 62-А – получен аванс от покупателя под отгрузку продукции;

Дебет 62-А Кредит 68 – начислен НДС с аванса;

Дебет 62 Кредит 90-1 – отражена задолженность покупателя за проданную продукцию;

Дебет 62-А Кредит 68 – сумма начисленного НДС по авансу сторнирована.

Затем бухгалтер отражает все факты хозяйственной жизни, связанные с продажей продукции, товаров (работ, услуг) в общеустановленном порядке с использованием счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы». Зачет полученных авансов (предварительных оплат) производится

внутренней записью по субсчетам счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». При этом бухгалтер делает запись:

Дебет 62-А Кредит 62.

Аналитический учет расчетов по счету 60 ведут по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей — по каждому поставщику и подрядчику.

В ООО «Асанбаш-Агро» учет автоматизирован с использованием программы «1С: Бухгалтерия». В применяемой программе по счетам 60 и 62 получают машинограммы: «Анализ счета 60» (приложение А), «Оборотно-сальдовая ведомость по счету 60 (приложение Б), «Карточка счета», «Карточка субконто Контрагенты» (приложение В) и др.

3.2. Учет расчетов по кредитам и займам

Особенности сельскохозяйственного производства вызывают необходимость привлекать дополнительные источники финансирования коммерческой деятельности предприятия в виде кредитов банка. Они содействуют развитию сельскохозяйственных предприятий, увеличению объемов производства продукции (работ, услуг).

Бухгалтерский учет кредитов и займов регламентируется ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам». В соответствии с предписаниями, содержащимися в данном ПБУ, основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа (кредитного договора) в сумме, указанной в договоре (п. 2). При этом расходами, связанными с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, являются: проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору); дополнительные расходы, связанные с выполнением обязательств по полученным займам

и кредитам. Дополнительными расходами по займам являются: суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги; суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора); иные расходы, непосредственно связанные с получением займов и кредитов.

Расходы, связанные с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу и кредиту.

Погашение основной суммы обязательства по полученному займу и кредиту отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности.

В соответствии с ПБУ 15 /2008, расходы, связанные с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся. При этом расходы, связанные с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива, при этом в стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

Краткосрочная кредиторская задолженность по займам ООО «Асанбаш-Агро» на 31 декабря 2017 года составила 751 тыс. руб. В течение года возникли обязательства по займам на сумму 8 751 тыс. руб., было погашено обязательств на сумму 8 000 тыс.руб. Необходимо отметить, что в ООО «Асанбаш-Агро» задолженность по займам занимает наименьший удельный вес в общей величине кредиторской задолженности (в 2017 году удельный вес этой задолженности в общей сумме составил всего 0,5%).

Для получения кредита организация направляет банку заявление с приложением копий учредительных документов, расчетов, бухгалтерских и статистических отчетов и других данных, подтверждающих обеспеченность

кредита и реальность его возврата. Банки и другие кредитные учреждения определяют процентные ставки за кредит для организаций дифференцированно – в зависимости от срока пользования ссудой, а также с учетом складывающегося спроса и предложения на кредитные ресурсы. Конкретные процентные ставки за пользование кредитами, порядок уплаты процентов и другие условия кредитования предусматриваются в кредитном договоре.

В соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета ООО «Асанбаш-Агро» для обобщения информации о состоянии краткосрочных (на срок не более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией выделен счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»; для обобщения информации о состоянии долгосрочных (на срок более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией выделен счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные кредиты и займы отражают по кредиту счетов 66, 67 в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, погашение кредитов и займов показывают по дебету счетов 66, 67 в корреспонденции по счетам денежных средств. Бухгалтер начисленные проценты по полученным кредитам и займам отражает по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 66 и 67. При этом начисленные проценты по кредитам, полученным под инвестиционные активы, бухгалтер включает в их первоначальную стоимость и соответственно отражает по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». После принятия к учету основных средств и других аналогичных объектов начисляемые проценты за полученные кредиты включают в состав прочих расходов (дебетуют счет 91 и кредитуют счета 66 и 67).

Учет дополнительных затрат, связанных с получением кредитов бухгалтер отражает по дебету счета 91 в качестве прочих расходов с кредита счетов учета денежных средств или расчетов.

В рабочем плане счетов ООО «Асанбаш-Агро» субсчета к счетам 66 и 67 не предусмотрены.

Аналитический учет краткосрочных кредитов и займов ведут по их видам, кредитным организациям.

Бухгалтер ООО «Асанбаш-Агро» поступление и возврат кредита, займа отражает следующими проводками.

Дебет 50, 51 Кредит 66, 67 – при получении кредита, займа в денежной форме;

Дебет 08, 10 и др. Кредит 66, 67 – при получении заемных средств в натуральной форме;

Дебет 67 Кредит 66 – при переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную на 365 дней до окончания срока возврата кредита или займа в соответствии с учетной политикой;

Дебет 66, 67 Кредит 51, 50 – при возврате кредита (займа) в денежной форме уменьшается кредиторская задолженность;

Дебет 66, 67 Кредит 01, 10, 41 и др. – при возврате кредита (займа) в натуральной форме уменьшается кредиторская задолженность;

Дебет 66, 67 Кредит 91 -1 или Дебет 91-2 Кредит 66, 67 – при возникновении курсовых разниц в зависимости от их вида.

Бухгалтер ООО «Асанбаш-Агро» в учете начисленные проценты по полученным кредитам и займам отражает в следующем порядке:

Дебет 08/91 -2 Кредит 66, 67;

Дебет 66, 67 Кредит 51 – уплата процентов.

В применяемой программе «1С: Бухгалтерия» по счетам 66 и 67 получают машинограммы: «Анализ счета», «Карточка счета», «Оборотно-сальдовая ведомость по счету».

3.3. Учет расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами

Принципы построения налоговой системы России определяются Налоговым Кодексом РФ [2]. В соответствии с этим документом в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные налоги и сборы, налоги и сборы субъектов Российской Федерации (далее — региональные налоги и сборы) и местные налоги и сборы.

Организация использует общеустановленную систему налогообложения.

В соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета ООО «Асанбаш-Агро» учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам ведут на пассивном счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». По кредиту счета 68 отражают начисленные суммы налогов и сборов, причитающиеся к уплате в бюджеты различных уровней, а также начисленные суммы штрафных санкций за несвоевременную или неполную уплату налогов и сборов; по дебету счета 68 отражают фактическое перечисление в бюджеты налогов и сборов, а также суммы НДС, списанные со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Кредитовое сальдо по счету 68 показывает задолженность организации перед бюджетом по уплате налогов и сборов.

Краткосрочная кредиторская задолженность по налогам и сборам ООО «Асанбаш-Агро» на 31 декабря 2017 года составила 7 401 тыс.руб. В течение года возникли обязательства перед бюджетом на сумму 68 082 тыс.руб., было погашено обязательств на сумму 60 681 тыс.руб.

В рабочем плане счетов ООО «Асанбаш-Агро» к счету 68 предусмотрены субсчета: 68 -1 «Налог на доходы физических лиц»; 68 -2 «Налог на добавленную стоимость»; 68-4 «Налог на прибыль»; 68-5 «Транспортный налог»; 68 -6 «Налог на имущество».

Начисление налогов и сборов может производиться за счет:

- затрат на производство и расходов на продажу (например, транспортный налог, земельный налог, платежи за пользование природными ресурсами и др.):

Дебет 26, 44 Кредит 68 – отражена задолженность по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет, включаемых в установленном порядке в затраты на производство и в расходы на продажу.

- финансовых результатов деятельности организации:

а) налог на имущество организации учитывается как прочие расходы:

Дебет 91-2 Кредит 68 – отражена задолженность по уплате различных налогов и сборов, подлежащих уплате за счет финансовых результатов организации.

б) налог на прибыль, единый сельскохозяйственный налог причитающиеся к уплате в бюджет относят на счет учета прибылей и убытков и отражают в учете:

Дебет 99 Кредит 68 – отражены начисленные в течение отчетного года суммы задолженности налога на прибыль и платежам по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли;

- доходов, выплачиваемых физическим и юридическим лицам:

Дебет 70, 75 Кредит 68 – начислен налог на доходы физических лиц у источника выплаты.

Дебет 76 Кредит 68 – начислен налог на доходы юридических лиц от участия в организациях у источника выплаты.

Бухгалтер ООО «Асанбаш-Агро» начисленные суммы штрафных санкций за несвоевременную или неполную уплату налогов и сборов отражает следующей записью:

Дебет 66 Кредит 68 – отражены начисленные суммы причитающихся налоговых санкций.

Учет расчетов по налогу на добавленную стоимость. Для отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни, связанных с НДС,

применяют счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 90-3 «НДС» и 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По дебету счета 19 отражают уплаченные (или причитающиеся к уплате) ООО «Асанбаш-Агро» суммы налога по приобретенным материально -производственным запасам, основным средствам и т. п. в корреспонденции со счетами учета расчетов. Сумма НДС, учтенная на счете 19, списывается с кредита этого счета в зависимости от направления использования приобретенных объектов в дебет счетов: 68, 29, 91,86.

При продаже продукции (товаров, работ, услуг) исчисленную сумму налога отражают по дебету счета 90 «Продажи», а при продаже имущества, первоначально не предназначенного для перепродажи, — по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68, или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Необходимо отметить, что правительство решило повысить ставку НДС с 18 % до 20 % с 2019 года. При этом в НК РФ сохранятся все льготы по НДС, а также пониженные ставки на основные социально значимые товары.

«Чтобы эта нагрузка не падала на людей, все льготы по налогу на добавленную стоимость на основные социально значимые товары, на основные услуги будут сохранены. Это пониженные ставки в отношении продовольствия, детских товаров, медицинских товаров, и нулевые ставки на внутренние межрегиональные воздушные перевозки», - заявил Дмитрий Медведев.

Повышение ставки НДС с 18% до 20 % с 2019 года принесет бюджету дополнительно около 600 млрд рублей в год. И несмотря на прогнозы экономического роста после увеличения налоговой ставки, а также обещания сохранить все налоговые льготы, новость о повышении НДС вряд ли можно назвать позитивной.

Бухгалтер ООО «Асанбаш-Агро» сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, определяет как разницу между суммой налога, начисленной к уплате в бюджет с налоговой базы, и суммой налоговых вычетов.

Аналитический учет по счету 68 ведут по видам налогов.

ООО «Асанбаш-Агро» уплачивает страховые взносы, которые являются федеральными обязательными платежами: на обязательное пенсионное страхование; на обязательное социальное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством; на обязательное медицинское страхование.

В соответствии с предписаниями, содержащимися в НК РФ, под страховыми взносами понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования (п. 3 ст. 8 НК РФ) [2]. Отметим, что с 1 января 2017 г. взносы в Пенсионный фонд РФ, Фонд обязательного медицинского страхования и Фонд социального страхования регулируются главой 34 НК РФ «Страховые взносы».

Бухгалтер страховые взносы начисляет ежемесячно. Базу для взносов: на ВНиМ, ОПС и ОМС он считает отдельно по каждому работнику; на травматизм считает как по каждому работнику, так и общей суммой по всем работникам. База считается нарастающим итогом с начала года. В нее включают облагаемые выплаты, которые начислили работнику с начала года и по последний день истекшего месяца.

ООО «Асанбаш-Агро» не имеет права на применение пониженных тарифов, поэтому с выплат застрахованным лицам исчисляют страховые взносы по следующим тарифам (ст. 426 НК РФ) (таблица 16).

Общий тариф взносов в размере 30 процентов будет действовать до 2020 года включительно. Потом он должен подняться до 34 процентов.

Таблица 16 – Тарифы страховых взносов, применяемых в ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ

Тарифы	Тариф страхового взноса, %		
	Пенсионный фонд РФ	Фонд социального страхования РФ	Федеральный фонд обязательного медицинского страхования
С выплат в пределах установленной предельной величины базы для начисления взносов	22%	2,9%, 1,8% - с выплат временно пребывающим на территории РФ иностранцам и лицам без гражданства (кроме высококвалифицированных специалистов)	5,1%
С выплат сверх установленной предельной величины базы для начисления взносов	10%	X	

Для взносов в ПФР и ФСС РФ в Налоговом кодексе предусмотрено наличие предельной облагаемой базы. Предельная база в 2017 году для пенсионных взносов составляла 876 000 руб., для взносов на соцстрах – 755 000 руб. Для медицинских взносов и платежей на травматизм лимита не было.

В 2018 году лимиты по страховым взносам выросли. Новые лимиты такие (постановление Правительства от 15.11.2017 №1378):

– 1 021 000 руб. для пенсионных взносов. С доходов в пределах этой суммы надо начислять и платить взносы по тарифу 22 процента. Для выплат свыше – по тарифу 10 процентов;

– 815 000 руб. для социальных взносов по тарифу 2, 9 процента. Начислять взносы на соцстрах на выплаты свыше этой суммы не надо.

Для медицинских взносов и платежей на травматизм предельной базы выплат по-прежнему нет.

В середине мая в Госдуму был внесен законопроект №467706-7, который предлагает отменить предельную величину базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. По мнению

авторов поправок, это приводит к дефициту бюджета ПФР и, как следствие, к нарушению пенсионных прав граждан. Поэтому депутаты планируют отменить с 1 января 2019 года предельную величину базы для исчисления страховых взносов. Если закон примут, то с нового года страховые взносы будут начисляться по основной ставке на все выплаты и вознаграждения работника вне зависимости от накопленной суммы.

Минфин предлагает установить на бессрочной основе действующие тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в размере 22% и 10%. После 2020 года, согласно статье 425 НК РФ, ставка страховых взносов на обязательное пенсионное страхование должна составить 26 % для выплат до предельной величины базы для начисления. Соответственно, Минфин предложил не применять с 2021 года тариф 26 %, а сохранить действующий в настоящее время порядок начисления страховых взносов.

В соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета ООО «Асанбаш-Агро» счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» применяют при расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию работников организации. Указанный счет кредитуют на суммы платежей (на социальное страхование и обеспечение работников, а также на их обязательное медицинское страхование), подлежащих перечислению в соответствующие фонды.

В рабочем плане счетов ООО «Асанбаш-Агро» к счету 69 предусмотрены субсчета:

69 -1-1 «Взносы на социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»;

69-1 -2 «Взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»;

69 -2 «Расчеты по пенсионному обеспечению (страховые взносы на обязательное пенсионное страхование)»;

69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

При этом бухгалтер ООО «Асанбаш-Агро» записи производит в корреспонденции со счетами (в дебет счетов):

- 08, 20, 23, 25, 26, 29, 44, 91-2 – на которых отражено начисление оплаты труда (в части отчислений, производимых за счет организации);
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (в части отчислений, производимых за счет работников организации).

Погашение задолженности перед Пенсионным фондом РФ, Фондом обязательного медицинского страхования и Фондом социального страхования по начисленным суммам страховых взносов перечислением безналичных денежных средств с расчетного счета ООО «Асанбаш-Агро» оформляют следующими бухгалтерскими записями:

Дебет 69-1, 69-2, 69-3 Кредит 51 – на суммы перечисленных страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, Фонд обязательного медицинского страхования и Фонд социального страхования соответственно.

Для ежемесячного отражения страховых взносов, начисленных на выплаты работнику, используют карточки персонального учета страховых взносов каждого работника организации. Сведения, созданные в указанных карточках, после их суммирования переносят в регистры бухгалтерского учета по соответствующим субсчетам, открытым к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Сведения из этих карточек также используются при формировании отчетности по страховым взносам.

В применяемой программе «1С: Бухгалтерия» по счетам 68 и 69 получают машинограммы: «Анализ счета 68» (приложение Г), «Карточка субконто Виды платежей в бюджет (фонды)» (приложение Д), «Оборотно-сальдовая ведомость по счету 69» (приложение Е), «Анализ счета 69» (приложение Ж).

3.4. Учет расчетов с работниками по оплате труда

Важным участком бухгалтерского учета в ООО «Асанбаш-Агро» является учет затрат труда и его оплаты. В настоящее время основным актом трудового законодательства РФ, регулирующим отношения участников трудового процесса является Трудовой кодекс РФ [34].

Для работника и для работодателя труд и его оплата имеют разную цель и значение. Для работника оплата труда – это основная статья его дохода, средство повышения благосостояния его самого и членов его семьи. Для него оплата труда выполняет стимулирующую роль в повышении результатов труда и обеспечении на этой основе роста вознаграждения. Для работодателя же – это затраты, которые он стремится минимизировать, особенно в расчете на единицу продукции.

В соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета ООО «Асанбаш-Агро» для обобщения информации о расчетах с персоналом по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам) выделен счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Бухгалтер ООО «Асанбаш-Агро» заработную плату, начисленную по сдельным расценкам, повременно, по тарифным ставкам и окладам, премии за производственные показатели относит в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу): 20 «Основное производство»; 23 «Вспомогательные производства»; 25 «Общепроизводственные расходы»; 26 «Общехозяйственные расходы»; 44 «Расходы на продажу» с кредита счета 70. Пособия по временной нетрудоспособности и прочие выплаты за счет средств органов социального страхования относит в дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и в кредит счета 70. Суммы начисленной оплаты труда работникам за время оплачиваемых отпусков относят непосредственно в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу).

В изучаемой организации из заработной платы работников производят следующие удержания и вычеты: суммы начисленного налога на доходы

физических лиц, исчисляемого и уплачиваемого организацией в соответствии с гл. 23 НК РФ; погашение задолженности по ранее выданным авансам, а также возврат сумм, излишне выплаченных в результате ошибочно начисленных к выплате работнику; возмещение материального ущерба, причиненного работником организации; взыскание некоторых видов штрафов; по исполнительным документам; за товары, проданные в кредит; за брак продукции с виновных лиц; с подотчетных лиц по несовозвращенным в установленный срок подотчетным суммам и т.д. Кроме обязательных удержаний из оплаты труда работников производят вычеты по письменному заявлению последних: перечисление в кредитные организации, перечисления страховым организациям, перечисление профсоюзных взносов и т. д.

Бухгалтер ООО «Асанбаш-Агро» все удержания из заработной платы отражает по дебету счета 70.

Учет расчетов по исполнительным документам организован на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам».

Выплата заработной платы работникам ООО «Асанбаш-Агро» осуществляется путем выдачи наличных денежных средств из кассы организации, путем перечисления оплаты труда на лицевые счета работников, открытые в отделениях кредитных организаций.

Погашение задолженности организации перед работниками по оплате труда оформляют в бухгалтерском учете записью:

Дебет 70 Кредит 50, 51.

Неполученные работниками в срок суммы оплаты труда депонируют и депонированные суммы сдают в кредитную организацию на расчетный счет ООО «Асанбаш-Агро». Факты хозяйственной жизни депонирования заработной платы отражают по дебету счета 70 и кредиту счета 76, субсчет «Расчеты по депонированным суммам».

Аналитический учет по счету 70 организован по каждому работнику организации.

В применяемой программе «1С: Бухгалтерия» по счету 70 получают машинограммы: «Анализ счета 70» (приложение К), «Карточка счета», «Оборотно-сальдовая ведомость по счету 70» (приложение Л), «Карточка субконто Вид начислений оплаты труда» (приложение М).

3.5. Отражение обязательств в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Обязательства отражаются в двух формах бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Асанбаш-Агро»:

- бухгалтерском балансе (приложение П);
- пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (приложение У).

В бухгалтерском балансе обязательства отражают в пассиве в двух разделах: IV «Долгосрочные обязательства» и V «Краткосрочные обязательства». В пассиве баланса обязательства располагаются по срочности их возврата.

В разделе IV «Долгосрочные обязательства» бухгалтерского баланса ООО «Асанбаш-Агро» показывают информацию о долгосрочных обязательствах организации, то есть об обязательствах, срок погашения которых на отчетную дату (31 декабря 2017 г.) превышает 12 месяцев.

Информация о долгосрочных кредитах и займах, привлеченных ООО «Асанбаш-Агро» главный бухгалтер отражает по строке 1410 «Заемные средства». При заполнении рассматриваемой строки он использует данные о сальдо по счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» на отчетную дату. За рассматриваемый период долгосрочные кредиты и займы изучаемая организация не привлекала, соответственно строка 1410 не заполнена.

Информация об отложенных налоговых обязательствах, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18 /02 показывается по строке 1420 «Отложенные налоговые обязательства». Изучаемая организация данный стандарт не применяет, поэтому данная строка не заполнена.

Суммы оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты и учитываемые на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» отражают по строке 1430 «Оценочные обязательства». При заполнении данной строки баланса главный бухгалтер использует данные о кредитовом сальдо по счету 96 «Резервы предстоящих расходов». Подробная информация о начислении и использовании оценочных обязательств (как долгосрочных, так и краткосрочных) по их отдельным видам приводится в пояснениях к балансу.

Прочие, не перечисленные выше обязательства организации отражают по строке 1450 «Прочие обязательства». В составе прочих обязательств ООО «Асанбаш-Агро» могут числиться кредиторская задолженность и обязательства, учитываемые на следующих бухгалтерских счетах: 60; 62; 68; 69; 76.

Показатель строки итого (1400) по разделу IV представляет собой сумму показателей по строкам раздела IV «Долгосрочные обязательства» с кодами 1410 - 1450 и отражает общую величину долгосрочных обязательств организации.

В разделе V «Краткосрочные обязательства» отражают обязательства, срок погашения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты.

Информацию о краткосрочных обязательствах по займам и кредитам, привлеченным ООО «Асанбаш-Агро» главный бухгалтер отражает по строке 1510 «Заемные средства». При заполнении этой строки используют данные о сальдо по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Заемные средства изучаемой организации за 2017 год составляют 751 тыс. руб. В остальные годы изучаемая организация краткосрочные обязательства по кредитам и займам не имела.

Информацию о краткосрочной кредиторской задолженности ООО «Асанбаш-Агро» гл. бухгалтер отражает по строке 1520 «Кредиторская задолженность». В частности по данной строке отражают: кредиторскую задолженность перед поставщиками и подрядчиками, которая учитывается на счете 60; кредиторскую задолженность перед работниками организации (собираются данные, отраженные на счетах 70, 71, 73); кредиторскую задолженность перед государственными внебюджетными фондами, отраженную на счете 69; кредиторскую задолженность по налогам и сборам, отраженную на счете 68; кредиторскую задолженность перед покупателями и заказчиками, возникшую в связи с получением авансов и предоплат и отраженную на счете 62; прочую кредиторскую задолженность, отраженную на счете 76.

Общая сумма кредиторской задолженности ООО «Асанбаш-Агро» на 31 декабря 2017 года составила 146 549 тыс.руб.

Расшифровка информации о видах кредиторской задолженности (с подразделением на долгосрочную и краткосрочную) приводится в пояснениях к балансу.

Оценочные обязательства, признанные по правилам, установленным ПБУ 8 /2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы отражают по строке 1540 «Оценочные обязательства». Оценочные обязательства отражают на счете учета резервов предстоящих расходов (одноименный счет 96). При заполнении данной строки используются данные о кредитовом сальдо на отчетную дату по счету 96.

Подробная информация о начислении и использовании оценочных обязательств (как долгосрочных, так и краткосрочных) по их отдельным видам приводится в пояснениях к балансу.

Прочие, не упомянутые выше и не включенные в другие строки раздела V «Краткосрочные обязательства» бухгалтерского баланса краткосрочные обязательства организации отражают по строке 1550 «Прочие обязательства».

Итого по разделу V (1500). Показатель этой строки отражает общую величину краткосрочных обязательств организации и представляет собой сумму показателей по строкам с кодами 1510 – 1550.

Как видно из вышеизложенного при заполнении баланса показатели некоторых статей пассива приводятся общей сумой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, например, «Кредиторская задолженность» и др.

Дебиторская и кредиторская задолженности, отраженные в бухгалтерского баланса расшифровываются в пятом разделе «Дебиторская и кредиторская задолженность» пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. В этом разделе дается расшифровка состояния и движения дебиторской и кредиторской задолженностей.

Рассматриваемый раздел состоит из следующих четырех подразделов (рисунок 1).



Рис. 1. Структура раздела 5 «Дебиторская и кредиторская задолженность» пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Первые два подраздела посвящены дебиторской задолженности, а последующие два – кредиторской.

В подразделе 5.1 представлена информация о величине долгосрочной и краткосрочной дебиторской задолженности организации за отчетный и предыдущий годы. Состав дебиторской задолженности расшифровывают по ее видам. Отдельно приводится информация о переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную.

В подразделе 5.2 отражают суммы просроченной дебиторской задолженности.

В подразделе 5.3 представлена информация о величине долгосрочной и краткосрочной кредиторской задолженности организации за отчетный и предыдущий годы. В данном подразделе на начало года и конец отчетного периода и за предыдущий год отражаются следующие данные: поступление задолженности в отчетном периоде в результате хозяйственных операций (сумма долга по сделке или операции); причитающиеся проценты, штрафы, иные начисления; погашение кредиторской задолженности в отчетном периоде; списание кредиторской задолженности на финансовый результат; перевод из долгосрочной задолженности в краткосрочную. Данные о поступлении задолженности и ее списании раскрываются за минусом кредиторской задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде.

Долгосрочная кредиторская задолженность – приводится сумма средств, которая должна быть уплачена юридическим и физическим лицам после первого года. Отдельно расшифровываются суммы кредитов и займов.

Информационной базой для заполнения подраздела 5. 3 являются следующие счета: счет 60 (для учета кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками); счет 62 (для учета сумм авансов, полученных организацией); счет 66 (кредитовое сальдо); счет 67 (кредитовое сальдо); счет 71 (кредитовое сальдо); счет 75 (субсчет 75 -2); счет 76 (кредитовое сальдо); счет 68 (кредитовое сальдо); счет 69 (кредитовое сальдо).

В подразделе 5.4 «Просроченная кредиторская задолженность» отражают просроченную кредиторскую задолженность, учтенную согласно условиям договоров. Величина кредиторской задолженности приводится по видам в разрезе трех отчетных периодов — на 31 декабря отчетного года, предыдущего года и года, предшествующего предыдущему. Эти данные позволяют разработать меры по обеспечению финансовой устойчивости организации.

Информационной базой являются данные аналитического учета по счетам, упомянутым в подразделе 5.3.

ООО «Асанбаш-Агро» имеет только краткосрочную кредиторскую задолженность. Размер краткосрочной кредиторской задолженности составил за 2017 год 147 300 тыс. руб.

В ООО «Асанбаш-Агро» просроченной кредиторской задолженности не было соответственно таблица 5.4 не заполнена.

3.6. Совершенствование учета и отражения обязательств в отчетности

В процессе финансово -хозяйственной деятельности у ООО «Асанбаш-Агро» возникают расчетные отношения, отражающие взаимные обязательства, связанные с получением или продажей материальных ценностей, выполнением работ или оказанием услуг друг другу, расчетами с бюджетом по налогам, банками – по кредитам, органам социального обеспечения и страхования – по отчислениям, а также с другими юридическими и физическими лицами по расчетам, вытекающим из норм, установленных законодательством или условий договоров о взаимных услугах.

Приведем основные рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета обязательств в ООО «Асанбаш-Агро».

Проведенный анализ кредиторской задолженности позволил сделать вывод, что ООО «Асанбаш-Агро» имеет определенные проблемы с кредиторами. Можно с уверенностью сказать, что основным инструментом

повышения качества кредиторской задолженности является усиление контроля.

Контроль кредиторской задолженности заключается в установлении разного рода лимитов и нормативов (максимальных размеров задолженности в отношении одного или группы связанных кредиторов, совокупной кредиторской задолженности и пр.). В Информации Минфина России №ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» в рамках управления риском ликвидности рекомендовано анализировать финансовые обязательства по срокам погашения относительно отчетной даты в соответствии с условиями получения. Например, могут выделяться следующие временные интервалы: не более одного месяца; от одного месяца до трех месяцев; от трех месяцев до одного года; от одного года до трех лет; свыше трех лет.

При этом если у контрагента имеется право выбора срока оплаты, обязательство включается во временной интервал исходя из наиболее ранней даты, на которую у организации может быть истребован платеж. В целях соблюдения сбалансированности активов и обязательств рекомендуем контролировать их по следующим параметрам: по объему (превышение кредиторской задолженности над дебиторской позволяет ООО «Асанбаш-Агро» развиваться ускоренными темпами); по стоимости (превышение ставки размещения над ставкой привлечения приносит доход); по срокам (согласованность активов и пассивов обеспечивает исполнение обязательств в любой интервал времени).

Приведем рекомендации по эффективному управлению кредиторской задолженностью ООО «Асанбаш-Агро».

Наиболее весомые составляющие кредиторской задолженностью – это задолженность по кредитам и займам, перед поставщиками и подрядчиками, которые могут стать источниками финансирования деятельности организации. Угрозу устойчивости бизнеса создает

бесконтрольное наращивание кредиторской задолженности. Необходимо обязательно «уравновешивать» кредиторскую задолженность с дебиторской, тщательно анализируя условия задолженности поставщикам, отслеживать, когда дебиторы вернут деньги, и в зависимости от этого планировать выплаты поставщикам. Если поступлений от покупателей в какой-то период недостаточно, надо как можно скорее оформить бухгалтерские документы, договориться о досрочной оплате с покупателем и максимальной отсрочке с самыми «наработанными» контрагентами, сбалансировать кредиторскую и дебиторскую задолженности, периоды оборачиваемости. Показатель оборачиваемости для предприятия – контрольный, для кредиторской задолженности он должен быть выше, чем для дебиторской. Ежемесячно анализируя структуру долгов кредиторов и дебиторов, динамику оборачиваемости, ООО «Асанбаш-Агро» своевременно может выявить возможные нестыковки, дисбаланс между короткими отсрочками поставщиков и более длинными отсрочками покупателей и принять необходимые меры. При этом лучше избегать стопроцентных предоплат.

Кредиторская задолженность нуждается в постоянном контроле, чтобы не допустить просрочки выплаты долга и не превысить критический уровень. Поэтому следует проводить регулярные сверки взаиморасчетов с поставщиками.

Для снижения риска зависимости от поставщика ООО «Асанбаш-Агро» необходимо избегать появления крупных кредиторов, доля которых могла бы быть более 10% в совокупной кредиторской задолженности.

В отношении банков необходимо отслеживать сроки погашения. Большое значение имеет предоставление кредита по более низкой процентной ставке, чтобы по ней рефинансировать задолженность.

Еще одна категория кредиторской задолженности образуется в связи с лизингом, но этим инструментом ООО «Асанбаш-Агро» пользуется не слишком активно, в основном для приобретения сельскохозяйственной техники. Помимо контроля над сроками внесения лизинговых платежей для

своевременного исполнения обязательств по договорам лизинга проводится мониторинг рынка на предмет поиска лучших условий.

Один из основных способов наращивания кредиторской задолженности является отсрочка платежа, которую поставщики предоставляют покупателям для стимулирования роста продаж. Прежде чем оформить отсрочку необходимо сравнить будущую стоимость кредиторской задолженности со стоимостью прочих способов финансирования, в первую очередь задолженности по кредитам. Стоимость кредиторской задолженности можно определить, если расчет производить по каждому из конкретных поставщиков. В процентах в годовом исчислении по каждому из них она будет равна отношению разницы между стоимостью ресурсов, приобретаемых в течение года с отсрочкой платежа, и стоимостью этих ресурсов на условиях оплаты по факту поставки к средней величине кредиторской задолженности. Если полученный показатель будет превышать стоимость задолженности по кредитам, то ООО «Асанбаш-Агро» выгодно воспользоваться услугами банков.

Анализируемая организация заключает договора не только с одним поставщиком, а расчет средневзвешенной стоимости всей кредиторской задолженности трудоемок. В такой ситуации разумнее установить верхнюю границу для стоимости кредиторской задолженности поставщикам, не превышающую стоимость задолженности по кредитам. Принимая решение о выборе поставщика или условий оплаты, бухгалтера должны каждый раз рассчитывать и сравнивать стоимость кредиторской задолженности с ее пороговым значением.

Все методики расчетов, предельные и рекомендуемые показатели необходимо зафиксировать в политике закупок организации. В этом документе можно увязать стоимость ресурса, который планируется приобрести, с необходимостью проведения конкурса. Опираясь на политику закупок, коммерческий отдел должен постоянно оптимизировать условия кредиторской задолженности. Окончание периода, к примеру конец

года, квартала, месяца, - подходящий момент, чтобы обсудить с поставщиками возможное изменение условий поставок и оплаты.

Стремление снизить стоимость заемного банковского финансирования означает постоянный поиск новых контактов и смягчение условий сотрудничества с уже имеющимися партнерами. Банки также заинтересованы в расширении круга клиентов и развитии сотрудничества с имеющимися, поскольку клиенты для банка – источник прибыли. Для заемщика, уверенного в том, что будущие доходы позволят покрыть долг и проценты по нему, важно получить кредит, для банка – минимизировать возможные риски невозврата долга. Решение о сотрудничестве принимается банком по результатам анализа классических параметров – надежности заемщика, его финансовых показателей, оценки своих рисков. Несмотря на плохие с точки зрения банка показатели, большинство организаций могут доказать свою состоятельность. Общие требования к оценке заемщиков банками закреплены Положением Банка России №254-П. Этим же документом установлено, что оценка рисков банками производится на основании внутренней документации, которая должна быть разработана в соответствии с данным Положением. У большинства банков такая документация является гибкой.

Для успешного получения кредита ООО «Асанбаш-Агро» рекомендуем:

1) если часть показателей отчетности организации не соответствует принятым значениям необходимо объяснить отклонения. Обосновать их можно с помощью управленческой отчетности, дополнительных расчетов и информации. Необходимо подробно рассказать, как намерены вернуть долг и вносить процентные платежи;

2) еще до начала диалога необходимо просчитать основные показатели ликвидности, платежеспособности, соотношение долга и пр. Если полученные значения оказались «плохими», необходимо сделать заблаговременно обоснование и передать в банк вместе с отчетностью, для того чтобы сразу придать переговорам нужное направление;

3) подготовить и передать кредиторам документы, которые они запросят, в сжатые сроки. На урегулирование вопросов, связанных с результатами анализа информации, может уйти больше времени, чем рассчитывали;

4) разработать сценарий действий по ликвидации бизнеса при наступлении крайне неблагоприятных условий, который позволит рассчитаться по всем долгам;

5) отслеживать прохождение вашей заявки в банке, чтобы она не залеживалась. Это позволит оперативно действовать при негативных результатах анализа. Если возникают серьезные сомнения в благоприятном исходе, необходимо активизировать поиск запасных вариантов;

6) предусмотреть достаточно времени на согласование условий обеспечения, включая обязательства по оборотам по расчетным счетам. Начинать обсуждение этого вопроса как можно раньше. Добиваться таких условий по обеспечению, которые не только бы соответствовали текущим потребностям, но и позволяли решать задачи, спланированные на среднесрочную перспективу.

Грамотное управление кредиторской задолженностью позволяет бизнесу сформировать определенный объем источников финансирования. Так, можно тщательно спланировать налоговые платежи, сформировать налоговый бюджет, перенести уплату налогов на более позднее время, но в этом случае в учетной политике ООО «Асанбаш-Агро» должно быть соответствующее обоснование, исключающее признаки схем. Изменение учетной политики в отношении налогов должно происходить в оговоренные в НК РФ сроки.

Мы считаем, что данные меры предполагают более четкую организацию учета и анализа кредиторской задолженности и как следствие, к повышению качества управления кредиторской задолженностью в ООО «Асанбаш-Агро».

В ООО «Асанбаш-Агро» отпуска работникам предоставляются в течение года неравномерно. В связи с этим для более правильного определения себестоимости продукции суммы, выплачиваемые работникам за отпуска, относят на затраты организации в течение года равномерными долями, независимо от того, в каком месяце эти суммы будут выплачиваться. Тем самым мы предлагаем создавать резерв для оплаты отпусков работникам. На резервируемую оплату отпусков в бухгалтерском учете будут дебетовать те же счета затрат, на которых отражена начисленная им оплата труда (20,23,25,26, 29), а кредитовать будут счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

По мере ухода работников организации в отпуск фактически начисленные им суммы отпускных будут списывать за счет созданного резерва. При этом в бухгалтер будет составлять следующую запись:

Дебет 96 Кредит 70.

Проект федерального стандарта «Дебиторская и кредиторская задолженности (включая долговые затраты)» формирует новую систему терминов в отношении оценки данных объектов учета, во многом, на наш взгляд, способствующую повышению реалистичности информации в отчетности современных организаций. Рассмотрим правила оценки при признании названных объектов учета. Данные правила систематизированы на рисунке 2.

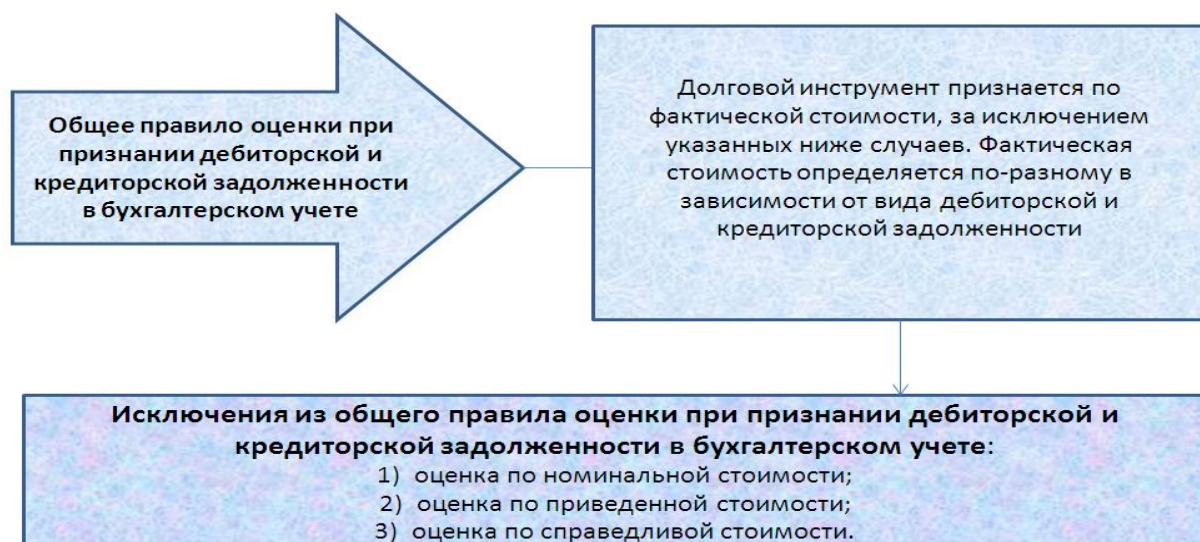


Рис. 2. Правила оценки дебиторской и кредиторской задолженности согласно проекта нового федерального стандарта» Дебиторская и кредиторская задолженности (включая долговые затраты)»

Согласно проекту фактическая стоимость дебиторской и кредиторской задолженности формируется по-разному в зависимости от вида такой задолженности. В таблице 17 обобщены правила определения фактической стоимости различных видов указанной задолженности.

Данные таблицы 17 свидетельствуют о том, что в проекте названного федерального стандарта не содержатся четкие правила формирования фактической стоимости прочих видов дебиторской и кредиторской задолженности. В результате на практике могут возникнуть вопросы при определении оценки при признании такой задолженности, что может отрицательно сказаться на реалистичности учетной и отчетной информации организаций.

Рассмотрим пути совершенствования отражения информации об обязательствах в отчетности.

Так, Т.Ю. Дружиловская, Т.В. Игонина [29, с. 19] предлагают ввести ряд усовершенствований в бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Мы полностью разделяем мнение указанных авторов.

В названиях статей бухгалтерского баланса, представленных в разделе IV «Содержание бухгалтерского баланса» ПБУ 4/99, термин «обязательство» в большинстве случаев не фигурирует, вместо него используются словосочетания «заемные средства». Но подобное название статей баланса могут говорить не только о задолженности перед кредиторами или заимодавцами (обязательствах, отражаемых в пассиве баланса), но и о суммах полученных кредитов и займов (объектах, относящихся к активу баланса), что может ввести в заблуждение пользователя отчетности. Для того чтобы устранить указанную неопределенность, указанные авторы предлагают переформулировать названия статей бухгалтерского баланса, относящихся к обязательствам.

Например, наименование статей «Заемные средства» в разделе IV «Долгосрочные обязательства» и V «Краткосрочные обязательства» баланса стоит заменить соответственно на «Обязательства по долгосрочным заемным средствам» и «Обязательства по краткосрочным заемным средствам».

Таблица 17 – Правила определения фактической стоимости различных видов дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерском учете, содержащиеся в проекте нового федерального стандарта «Дебиторская и кредиторская задолженности (включая долговые затраты)»

Виды дебиторской и кредиторской задолженности	Особенности определения их фактической стоимости
1. Дебиторская задолженность покупателя по оплате проданных ему организацией продукции, товаров, работ, услуг	Фактическая стоимость такой задолженности определяется как сумма, которая взималась бы организацией с покупателя за соответствующий предмет продажи на условиях отсутствия отсрочки (рассрочки) платежей, за вычетом уже фактически полученных от покупателя сумм
2. Кредиторская задолженность организации перед поставщиками по оплате приобретения запасов, основных средств, нематериальных и других активов	Фактическая стоимость данной задолженности определяется как сумма, которая была бы уплачена организацией за соответствующие активы на условиях отсутствия отсрочки (рассрочки) платежей, за вычетом уже фактически уплаченных организацией сумм
3. Дебиторская задолженность лизингодателя или кредиторская задолженность лизингополучателя по лизинговым платежам	Фактическая стоимость указанной задолженности определяется как цена приобретения лизингодателем предмета лизинга у поставщика для лизингополучателя за вычетом уже фактически уплаченных лизингополучателем лизингодателю сумм
4. Кредиторская задолженность по полученному организацией займу или кредиту	Фактическая стоимость такой задолженности определяется как фактически полученная в долг денежная сумма после вычета всех уплаченных организацией банковских комиссий и других связанных с ее получением затрат организации
5. Эмитированная организацией облигация или другая долговая ценная бумага	Фактическая стоимость данной задолженности определяется как фактически полученная от ее размещения денежная сумма после вычета всех связанных с выпуском затрат организации
6. Выданный организацией заем или кредит	Фактическая стоимость указанной задолженности определяется как фактически выданная в долг сумма, увеличенная на величину связанных с ее выдачей затрат организации
7. Приобретенная организацией облигация или другая долговая ценная бумага	Фактическая стоимость такой задолженности определяется как сумма фактических затрат организации на ее приобретение
8. Иные виды дебиторской и кредиторской задолженности	Фактическая стоимость данной задолженности определяется применительно к указанным пунктам исходя из аналогии

Необходимо изменить и название статьи, раскрывающую кредиторскую задолженность. Ее нужно переименовать соответственно на «Обязательства».

Статья «Доходы будущих периодов» пассива баланса по своему экономическому содержанию не соответствует понятию «обязательства»,

поэтому наиболее целесообразным представляется ее упразднение и, как следствие, упразднение бухгалтерского учета соответствующих доходов в качестве доходов будущих периодов.

В ООО «Асанбаш-Агро» бухгалтерский учет автоматизирован с использованием программы «1С: Бухгалтерия». В целях совершенствования учета предлагаем использовать версию 8.3 применяемой программы. На наш взгляд переход на платформу «1С: Предприятие 8.3.» будет способствовать повышению эффективности работы предприятия за счет использования новых возможностей платформы и созданных на ее основе прикладных решений.

Предлагаемая версия содержит полезные и долгожданные средства для удобного и эффективного ведения учета: автоматизация задач бухгалтера, в том числе контроль оплаты счетов и подписи первичных документов; автозаполнение реквизитов налоговой инспекции и реквизитов платежных поручений на уплату налогов и сборов; настройка и автоматическое формирование приказа об учетной политике; работа с контрагентами: автозаполнение реквизитов, досье контрагента; удобная работа со справочниками, в том числе загрузка номенклатуры из файла; поддержка оплаты платежными картами и подарочными сертификатами; автоматический расчет и заполнение деклараций по налогам: транспортному, земельному, налогу на имущество; автоматический расчет торгового сбора.

Одним из основных отличий «1С:Предприятие 8.3» является то, что получили развитие «облачные» технологии и технологии работы через Интернет. Работа в «облаке» подразумевает, что можно подключиться к нужной программе или базе данных удаленно. В случае с «1С» это означает, что на компьютер пользователя не надо выгружать базу и даже устанавливать конфигурацию. Подключиться к своей рабочей базе можно через любой браузер. Эту технологию в полной мере поддерживает предлагаемая платформа «1С:Предприятие 8.3».

Основными преимуществами работы в «облаке» являются: мобильность, экономия на оборудовании и автоматическое обновление.

Большим преимуществом предлагаемой версии является то, что можно учитывать изменения наименования контрагента. В справочниках Контрагенты и Организации можно вести историю изменений наименования (например, при изменении организационно-правовой формы контрагента). Для этого следует перейти по гиперссылке История, расположенной рядом с полем, содержащим наименование. Если сведения о наименовании контрагента или организации изменились, то можно указать дату этого изменения. Сведения об изменении наименования используются в печатных формах первичных документов. Так, например, если документы на реализацию контрагенту были оформлены до его переименования, то при оформлении документа Корректировка реализации в печатных формах будет фигурировать уже новое наименование контрагента.

В предлагаемой версии реализована возможность формировать регистры бухгалтерского учета с учетом требований Федерального закона №402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Кризисные явления и недостаток оборотных средств в экономике повышают актуальность вопросов учета обязательств. В связи с ухудшением финансового положения экономических субъектов, одной из главных целей для экономических субъектов стал контроль эффективности управления оборотными средствами и обязательствами. Достоверный учет обязательств наравне с другими объектами учета необходим для подтверждения достоверности баланса, определения ликвидности, финансовой устойчивости. Исходя из вышеизложенного, считаем тему выпускной квалификационной работы важной и актуальной для настоящего времени.

Дав оценку экономической характеристика производственно - финансовой деятельности ООО «Асанбаш-Агро» Кукморского района РТ можно сделать вывод, что хозяйство имеет скотоводческую специализацию. Все проведенные расчеты показали, что изучаемая организация не в достаточной мере обеспечена основными фондами и энергетическими ресурсами.

Показатель «уровень рентабельности (убыточности)» колеблется по годам и наивысшим он был в 2015 году. В 2017 году по сравнению с 2015 годом уровень рентабельности уменьшился на 5,19 пункта. Уровень рентабельности показывает, что в 2017 году в ООО «Асанбаш-Агро» на 100 руб. полной себестоимости приходится 20,21 руб. прибыли. В сравнении со средними данными по РТ за 2017 год уровень рентабельности в ООО «Асанбаш-Агро» выше на 10,21 пункта.

Анализ данной таблицы показал, что ООО «Асанбаш-Агро» имеет неплохие показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства и является прибыльным.

ООО «Асанбаш-Агро» имеет кризисное финансовое состояние.

Баланс организации не является абсолютно ликвидным.

Анализ кредиторской задолженности ООО «Асанбаш-Агро» позволяет сделать следующие выводы:

- основная доля кредиторской задолженности – прочая. В 2016-2017 гг. эта доля составляла 69,0 и 57, 1 % соответственно от общей суммы кредиторской задолженности;

- краткосрочная кредиторская задолженность в 2017 г. увеличилась по сравнению с 2016 г. на 63,3 %;

- краткосрочная кредиторская задолженность не покрывается краткосрочной дебиторской задолженностью, что является отрицательным фактором, который говорит о невозможности организации расплатиться со своими кредиторами без привлечения дополнительных источников финансирования.

Бухгалтерский учет обязательств в ООО «Асанбаш-Агро» удовлетворительный и соответствует требованиям нормативных документов по бухгалтерскому учету.

В выпускной квалификационной работе предложены меры для эффективного управления кредиторской задолженностью. Мы считаем, что предложенные меры предполагают более четкую организацию учета и анализа кредиторской задолженности и как следствие, к повышению качества управления кредиторской задолженностью в ООО «Асанбаш-Агро».

Предложено создавать резерв для оплаты отпусков работникам.

Рассмотрен проект федерального стандарта «Дебиторская и кредиторская задолженности (включая долговые затраты)», который формирует новую систему терминов в отношении оценки данных объектов

учета, во многом, на наш взгляд, способствующую повышению реалистичности информации в отчетности современных организаций.

В целях совершенствования учета предложено использовать версию 8.3 применяемой программы. На наш взгляд переход на платформу «1С: Предприятие 8.3.» будет способствовать повышению эффективности работы предприятия за счет использования новых возможностей платформы и созданных на ее основе прикладных решений.

На основании предложенных рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета обязательств ООО «Асанбаш-Агро» сможет эффективно управлять обязательствами и составлять достоверную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. – М.: ИНФРА-М, 2018. – 531с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. [Федер.закон: Принят Государственной Думой 5 августа 2000 г. №117-ФЗ с изм. и доп.] – М.: Эксмо, 2018. – 950 с.
3. Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» [Федер.закон: 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ (с изменениями)].
4. Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» [Федер.закон: принят Указом Президента 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ (ред. от 28.11.2011)].
5. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» [Федер.закон: принят Государственной Думой 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ (с изменениями)].
6. Федеральный закон Российской Федерации «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [Федер.закон: 18 июля 2017 г. №160-ФЗ].
7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. №34н (с изменениями)].
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 06 октября 2008 г. № 106н (с изменениями)].
9. ПБУ «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» 3/2006 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом

- Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. №154н (с изменениями)].
- 10.Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 06 июля 1999 г. № 43н (с изменениями)].
 - 11.Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 13 декабря 2010 №167н (с изменениями)].
 - 12.Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99[Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 06 мая 1999 г. № 32н (с изменениями)].
 - 13.Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99[Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 06 мая 1999 г. № 33н (с изменениями)].
 - 14.Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина РФ от 06 октября 2008 №107н (с изменениями)].
 - 15.Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. №114н (с изменениями)].
 - 16.Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 06 октября 2008 г. №106н].
 - 17.Приказ Минфина России от 02 июля 2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с изменениями).
 - 18.План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций АПК и Методические рекомендации по его применению [Утвержден приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13.06.2001 №654].
 - 19.Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых

обязательств [Метод. указ.: утверждены приказом Минфина России от 13.06.1995 г. №49 (с изменениями)].

- 20.Акатьева М.Д., Бирюков В.А. Бухгалтерский учет и анализ : учебник / М.Д. Акатьева, В.А. Бирюков. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2017. — 258 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс; Режим доступа <http://www.znaniium.com>]. — (Высшее образование: Бакалавриат). — www.dx.doi.org/10.12737/textbook_59511a950f27f3.13786125.
- 21.Бабаев Ю.А., Петров А.М. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров и др.; Под ред. Ю.А. Бабаева — М.: Вузов. учеб.: НИЦ ИНФРА-М, 2017. — 463с.
- 22.Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие / Н.Н. Бондина, И.А. Бондин, Т.В. Зубкова, И.В. Павлова. — М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. — 256с.
- 23.Бухгалтерский учет и отчетность: учебник / Н.Н. Хахонова, И.В. Алексеева, А.В. Бахтеев [и др.] ; под ред. проф. Н.Н. Хахоновой. — М. : ИОР : ИНФРА-М, 2018. — 552 с. + Доп. материалы [Электронный есурс; Режим доступа <http://www.znaniium.com>]. — (Высшее образование). — DOI: <https://doi.org/10.12737/1702-9>.
- 24.Валинуров Т.Р., Трофимова Т.В. Специфика оценки дебиторской и кредиторской задолженностей предприятия // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — №3. — с. 33 – 44.
- 25.Гарнов А.П. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебник / А.П. Гарнов. — М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. — 365 с.
- 26.Гетьман В.Г. Финансовый учет: учебник / под ред. проф. В. Г. Гетьмана. — М.: ИНФРА-М, 2017. — 622 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс; Режим доступа <http://www.znaniium.com>].
- 27.Дементьева Н.М. Дебиторская и кредиторская задолженность: учет и порядок списания // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2015. — №3. — с. 5 – 9.

- 28.Дружиловская Э.С. Совершенствование правил оценки дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерском учете // Все для бухгалтера. – 2017. – №4. – с. 3 – 9.
- 29.Дружиловская Т.Ю. Учет обязательств организаций: проблемы и пути решения // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2016. – №4. – с. 6 – 11.
- 30.Дружиловская Т.Ю., Игонина Т.В. Особенности практики учета обязательств и их влияние на показатели деятельности организаций // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – №6. – с. 18 – 24.
- 31.Ефимова О.В., Мельник М.В. Анализ финансовой отчетности / Под ред. О.В. Ефимовой, М.В. Мельник. – М.: Омега-Л, 2014. – 451 с.
- 32.Камысовская С.В., Захарова Т.В. Бухгалтерская финансовая отчетность: формирование и анализ показателей : учеб. пособие / СВ. Камысовская, Т.В. Захарова. — М. : ФОРУМ : ИНФРА-М, 2016. – 432 с.
- 33.Керимов В.Э. Бухгалтерский финансовый учет [Электронный ресурс]: учебник / В. Э. Керимов. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2015. – 688 с.
- 34.Комментарий к Трудовому кодексу Российской Федерации (постатейный) / Скачкова Г.С., - 8-е изд. - М.:ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2018. – 556 с.
- 35.Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2017. – 841 с.
- 36.Концепция бухгалтерского учета рыночной экономике России, одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.
- 37.Лысенко Д. Управление кредиторской задолженностью // Аудит и налогообложение. – 2012. – №10. – с. 22 – 27.
- 38.Лытнева Н.А. Бухгалтерский учет: Учебник / Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. – М.: ИД ФОРУМ: НИЦ ИНФРА-М, 2015. –

512 с.

- 39.Международные стандарты финансовой отчетности и современный бухгалтерский учет в России : учебник для вузов / Е. А. Мизиковский, Т. Ю. Дружиловская, Э. С. Дружиловская. — М.: Магистр : ИНФРА-М, 2018. — 560 с.
- 40.Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н) (ред. от 27.06.2016).
- 41.Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н).
- 42.Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.06.2016 №98н).
- 43.Мельникова Л.А., Петров А.М. Бухгалтерский учет финансовых резервов и оценочных обязательств: Монография. — М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2015. — 96 с. — (Научная книга).
- 44.Мещерякова В.И. Годовой отчет – 2017 / под общ. ред. В.И. Мещерякова. Агентство бухгалтерской информации, 2017. – 896 с.
- 45.Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие / Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский. – М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 624 с.
- 46.Никандрова Л.К., Акатьева М.Д. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / Л.К. Никандрова, М.Д. Акатьева – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 277с.
- 47.Орлова О.Е. Управление дебиторской и кредиторской задолженностью в кризис // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2016. – №7. – с. 58 – 66.
- 48.Парушина Н.В., Суворова С.П. Аудит: Учебник / Н.В. Парушина, С.П.

- Суворова. – М.: ИД ФОРУМ: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 288 с.
- 49.Петров А.М., Басалаева Е.В., Мельникова Л.А. Учет и анализ: Учебник / А.М. Петров, Е.В. Басалаева, Л.А. Мельникова. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: КУРС: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 512 с.
- 50.Положение о правилах осуществления перевода денежных средств. Утверждено Банком России 19.06.2012 №383-П (ред. от 29.04.2014).
- 51.Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 – 2019 гг.: утверждена Приказом Минфина России от 07.06.2017 №85н.
- 52.Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Дебиторская и кредиторская задолженность (включая долговые затраты)». URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_D_K_Z.
- 53.Пятов М.Л. Обязательства и их отражение в бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: URL: http://finbiz.spb.ru/download/1_2009_patov.pdf (дата обращения 15.02.2018).
- 54.Пятов М.Л. Обязательства как категория бухгалтерского учета / М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2005. – №17. – с. 44 – 48.
- 55.Рожнова О.В. Развитие концепции оценки по справедливой стоимости // Учет. Анализ. Аудит. — 2016. — №6. — С. 20 - 27.
- 56.Савицкая Г.В. Комплексный анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебник / Г.В. Савицкая.— М. : ИНФРА-М, 2018. — 608 с.
- 57.Садыкова Т.М., Церпенто С.И. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник / Садыкова Т.М., Церпенто С.И. - М.:ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 256 с.: 60х90 1/16. - (Высшее образование: Бакалавриат)
- 58.Семенихин В.В. Денежные расчеты / В.В. Семенихин. – М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2017. – 598 с.
- 59.Сигидов Ю.И., Сафонова М.Ф., Ясенко Г.Н. Бухгалтерский учет и аудит: Учебное пособие / Ю.И. Сигидов, М.Ф. Сафонова, Г.Н. Ясенко и др. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2017. – 407 с.

- 60.Сигидов Ю.И., Ясенко Г.Н.Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие/ Ю.И.Сигидов, Г.Н.Ясенко - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 367 с. - (Высшее образование: Бакалавриат).
- 61.Суглобов А.Е., Жарылгасова Б.Т., Хмелев С.А. Бухгалтерский учет и анализ : учебник / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова, С.А. Хмелев [и др.] ; под ред. д-ра экон. наук, проф. А.Е. Суглобова. — М. : РИОР : ИНФРА-М, 2018. — 478 с. — (Высшее образование: Бакалавриат). — DOI: <https://doi.org/10.12737/20161>.
- 62.Федоренко И.В., Девяева К.В. Учет договорных обязательств торговых организаций // Аудитор. – 2017. – №2. – с. 10 –13.
- 63.Филатова Р.В. Учет обязательств перед поставщиками-нерезидентами Российской Федерации [Текст] // Бухгалтерский учет. – 2012. – №12. – с. 83 – 89.
- 64.Хахонова Н.Н. Бухгалтерский учет и отчетность : учебник / Н.Н. Хахонова, ИВ. Алексеева, А.В. Бахтеев [и др.]; под ред. проф. Н.Н. Хахоновой. — М. : ИОР : ИНФРА-М, 2018. — 552 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс; Режим доступа <http://www.znaniium.com>]. — (Высшее образование).
- 65.Хоружий Л.И., Постникова Д.Д. Проблемы бухгалтерского учета оценочных обязательств сельскохозяйственными организациями / Хоружий Л.И., Постникова Д.Д. [Znaniium.com, 2017, вып. №1-12, стр. 0-0]
- 66.Шеремет А.Д. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник / А.Д. Шеремет и др.; Под общ. ред. А.Д. Шеремета. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 426 с.
- 67.Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит : учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. — М. : ИНФРА-М, 2017. — 375 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс; Режим доступа <http://www.znaniium.com>]. — (Высшее образование: Бакалавриат). — www.dx.doi.org/10.12737/25135.

ПРИЛОЖЕНИЯ

